

Innehåll

Innehåll.....	5
Sammanfattning.....	13
Författningsförslag	37
1 Inledning	67
1.1 Kommitténs uppdrag.....	67
1.2 Kommitténs arbete	68
2 Skattetilläggsystemets tillkomst och utveckling	69
2.1 Tillkomsten av skatteadministrativa sanktioner.....	69
2.1.1 Inledning.....	69
2.1.2 Tidigare ordning.....	69
2.1.3 Reformbehovet.....	70
2.1.4 Syften med det skatteadministrativa sanktionssystemet.....	71
2.1.5 Det nya skatteadministrativa systemets tillämpningsområde.....	72
2.1.6 De grundläggande förutsättningarna för påföring av skattetillägg.....	72
2.1.7 Nivån på skatte- och avgiftstillägg.....	73
2.1.8 Rättelser.....	73
2.1.9 Befrielsegrunder.....	75
2.2 Den första översynen av systemet.....	75
2.2.1 Kritiken.....	75
2.2.2 1975 års skattetilläggsutredning.....	76
2.2.3 Skattetilläggsutredningens inledande förslag.....	76
2.2.4 1977 och 1978 års ändringar avseende skattetillägg.....	76
2.3 1982 års förslag.....	78
2.3.1 Allmänt.....	78
2.3.2 Lagteknisk utformning.....	78

2.3.3	Nyansering av uttagsprocenten för skatte- och avgiftstillägg.....	79
2.3.4	Övrigt.....	82
2.4	Skatteförenklingskommitténs förslag	82
2.5	1991 års ändringar	82
2.5.1	Inledning	82
2.5.2	Vissa utgångspunkter för ändringarna.....	82
2.5.3	Utvidgat tillämpningsområde.....	83
2.5.4	Oriktig uppgift vid utredning och domstol.....	83
2.5.5	Oriktig uppgift om underskott	83
2.5.6	Lägre uttagsnivå på skattetillägg vid periodiseringsfel.....	84
2.5.7	Ändring av bestämmelserna om kontrollmaterial	84
2.5.8	Slopad nettokvittning.....	84
2.5.9	Ny eftergiftsgrund.....	84
2.6	1997 års ändringar	85
2.7	Skattekontrollutredningens förslag.....	85
2.8	Sammanfattning om utvecklingen.....	87
3	Gällande rätt.....	89
3.1	Skattetillägg enligt taxeringslagen.....	89
3.1.1	Skattetillägg vid oriktig uppgift i självdeklaration.....	89
3.1.2	Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från de deklarerade uppgifterna.....	92
3.1.3	Skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av självdeklaration.....	93
3.1.4	Kvittningsinvändningar	94
3.1.5	Situationer när skattetillägg inte tas ut	94
3.1.6	Befrielse från särskild avgift	96
3.2	Skattetillägg enligt övriga författningar och andra sanktionsavgifter inom skatteområdet.....	99
3.2.1	Skattetillägg enligt övriga författningar	99
3.2.2	Förseningsavgifter m.m.....	100
3.3	Tulltillägg.....	100

4	Statistik avseende det skatterättsliga sanktionssystemet.....	103
4.1	Inledning.....	103
4.2	Antalet skattetilläggsbeslut.....	104
4.3	Beloppsmässig omfattning av påförda skattetillägg m.m. ...	105
4.4	Skattetillägg vid årlig taxering berör främst fysiska personer.....	106
4.5	Tillämpning av olika procentsatser.....	107
4.6	Beloppsintervall.....	108
5	Skatteadministrativa sanktioner i utlandet.....	111
5.1	Inledning.....	111
5.2	De nordiska länderna.....	111
5.2.1	Bakgrund.....	111
5.2.2	Danmark.....	112
5.2.3	Finland.....	117
5.2.4	Norge.....	123
5.2.5	Frankrike.....	128
5.2.6	Nederländerna.....	133
6	Skattetilläggens förhållande till Europakonventionen... 	137
6.1	Bakgrund.....	137
6.1.1	Inledning.....	137
6.1.2	Allmänt om Europakonventionen.....	137
6.1.3	Europakonventionen i Sverige.....	138
6.1.4	Konventionstolkning.....	139
6.2	Artikel 6 i konventionen.....	142
6.2.1	Allmänt om artikel 6.....	142
6.2.2	Särskilt om tillämpningsområdet för artikel 6.....	143
6.2.3	Begreppen ”brott” och ”brottslig gärning”.....	143
6.2.4	Begreppet ”anklagad”.....	147
6.2.5	Skatter omfattas inte av begreppet civil skyldighet.....	148
6.3	Närmare om skattetilläggens förhållande till artikel 6.....	149

6.3.1	Skattekontrollutredningens ställningstagande	149
6.3.2	Särskilt yttrande om skattetilläggen.....	152
6.3.3	Remissynpunkter om Europakonventionen och skattetilläggen.....	153
6.3.4	Förseningsavgiften och artikel 6.....	157
6.3.5	Beslut och domar från Europadomstolen.....	157
6.3.6	Vissa synpunkter i den juridiska doktrinen.....	167
6.3.7	Dom av Høyesterett i Norge i juni 2000	167
6.3.8	Domar av Regeringsrätten i december 2000.....	169
6.4	Kommitténs överväganden.....	169
6.5	Allmänt om konsekvenser av ställningstagandet	172
6.6	Rätten till en rättvis domstolsprövning "fair trial"	173
6.6.1	Allmänt	173
6.6.2	Tillträde till oavhängig och opartisk domstol.....	174
6.6.3	Domstolsprövningens räckvidd.....	175
6.6.4	Domstolsprövning inom skälig tid.....	175
6.6.5	Offentligt avkunnande av dom.....	179
6.6.6	Rätten till muntlig förhandling.....	181
6.6.7	Passivitetsrätten - rätten att inte uttala sig och att inte belasta sig själv.....	182
6.6.8	Bevisregler.....	191
6.7	Oskuldspresumtionen.....	192
6.8	Minimirättigheterna	203
6.9	Förbud mot dubbelbestraffning - principen om ne bis in idem 206	
7	Principerna för en ändrad reglering beträffande skattetillägg.....	217
7.1	Utgångspunkter och krav.....	217
7.2	Systemets grundläggande struktur	220
7.3	Vissa grundläggande förutsättningar för skattetillägg.....	226
7.3.1	Inledning.....	226
7.3.2	Begreppet oriktig uppgift. Beviskrav	226
7.3.3	Subjektiva förutsättningar	228
7.3.4	Fara för felaktigt skattebeslut.....	234

7.4	Skattetillägg vid skönstaxering.....	237
7.4.1	Utebliven deklaration.....	237
7.4.2	Bristfällig deklaration.....	241
7.5	Efter vilka principer bör skattetiläggets belopp bestämmas?.....	243
7.5.1	Anknytningen till den undandragna skatten.....	243
7.5.2	Procentsatser för skattetilläggen.....	256
7.5.3	Skattetillägg när en oriktig uppgift påverkar framtida taxering.....	263
7.5.4	Maximibelopp för skattetillägg.....	265
7.5.5	Jämknings av skattetillägg.....	268
7.6	Periodiseringsfrågor.....	271
7.7	Skyldigheten att lämna uppgifter.....	278
7.8	Vissa procedurfrågor.....	282
7.8.1	Handläggningen hos skattemyndigheterna.....	282
7.8.2	Förvaltningsdomstolarna.....	284
7.8.3	Uppgift om skattetillägg i mål om skattebrott vid allmän domstol.....	285
7.9	Verkställighet av skattetillägg.....	286
8	Andra sanktionsavgifter på skatteområdet.....	291
9	Tulltillägg och transporttillägg.....	293
9.1	Bakgrund.....	294
9.1.1	Inledning.....	294
9.1.2	Ny lagstiftning på tullområdet.....	295
9.1.3	Statistik.....	297
9.1.4	Tullagstiftningen.....	302
9.2	Gällande bestämmelser om tulltillägg i Sverige.....	305
9.2.1	Påförande av tulltillägg.....	305
9.2.2	Befrielse från tulltillägg.....	307
9.3	Jämförelse med motsvarande sanktioner utomlands.....	307
9.3.1	Danmark.....	307
9.3.2	Finland.....	308
9.3.3	Norge.....	309
9.3.4	Några andra europeiska länder.....	310

9.4	Synpunkter på lagstiftningen och den praktiska tillämpningen av bestämmelserna om tulltillägg.....	311
9.4.1	Allmänt	311
9.4.2	Olikheter i tillämpningen av tulltilläggsbestämmelserna.....	312
9.4.3	Införelsmoms.....	313
9.4.4	Ej avslutade transiteringar.....	314
9.4.5	Bristande anpassning till sanktionssystemen i andra EU-länder	314
9.4.6	Ändrad inriktning på kontrollverksamheten.....	314
9.5	Utgångspunkter och krav på tulltilläggsstrukturen.....	316
9.5.1	Speciella förhållanden.....	316
9.5.2	Den nya samarbetsmodellen mellan företagen och tullmyndigheterna.....	317
9.5.3	EG-rätten.....	317
9.5.4	Tulltilläggen och Europakonventionen.....	318
9.5.5	Kopplingen mellan skattetillägg och tulltillägg.....	318
9.6	Bör de grundläggande förutsättningarna för att ta ut tulltillägg ändras ?.....	320
9.6.1	Inledning.....	320
9.6.2	Begreppet oriktig uppgift.....	321
9.6.3	Beviskrav	324
9.6.4	Subjektiva förutsättningar	324
9.6.5	Ombud.....	326
9.6.6	Tulltillägg på mervärdesskatt vid införel.....	327
9.6.7	Transitering och tulltillägg.....	328
9.6.8	Tulltillägg vid temporär import och aktiv förädling.....	332
9.6.9	Fara för ett felaktigt tulltaxeringsbeslut	334
9.6.10	Obetydligt belopp.....	335
9.7	Tulltillägg vid skönstulltaxering.....	336
9.8	Principerna för beräkning av tulltillägg.....	336
9.8.1	Anknytningen till det undandragna tullbeloppet och den mistade tullförmånen.....	336
9.8.2	Procentsatser för tulltillägg.....	337
9.8.3	Maximibelopp.....	338
9.9	Jämkning av tulltillägg.....	339
9.10	Skyldigheten att lämna uppgifter.....	340

9.11	Verkställighet av tulltillägg.....	341
9.12	Transporttillägg.....	342
10	Bör vissa administrativa sanktionsregler samlas i en lag ?	345
11	Förhållandet till den straffrättsliga regleringen.....	349
11.1	Vårdslös skatteuppgift och skatteförseelse m.m.	351
11.2	Uppsåtliga brott.....	354
12	Ikraftträdande m.m.....	361
13	Kostnads- och intäktskonsekvenser m.m.	363
13.1	Kostnader för skatteförvaltningen m.m.....	363
13.2	Intäkter.....	364
13.3	Andra konsekvenser av förslaget.....	366
14	Författningskommentar.....	369
14.1	Förslaget till lag om skattetillägg.....	369
14.2	Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69).....	400
14.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.....	401
14.4	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)...	403
14.5	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	405
14.6	Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281).....	408
14.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling	412
	Kommittédirektiv	413

Särskilda yttranden 421

Sammanfattning

Allmänna utgångspunkter

Huvuduppgiften för kommittén har varit att göra en förutsättningslös översyn av reglerna om skattetillägg.

Kommittén utgår i enlighet med direktiven från att det alljämt måste finnas ett system med sanktioner som riktar sig mot oriktigt uppgiftslämnande på skatteområdet. Att sådana uppsåtliga fall av felaktigt uppgiftslämnande som avser större belopp under alla förhållanden måste kunna leda till straff är ställt utom varje diskussion - här rör det sig inte sällan om allvarlig brottslighet. Vikten av att korrekta uppgifter lämnas till grund för beskattningen är emellertid så påtaglig för hela skattesystemets funktion och legitimitet att det inte skulle vara tillrädligt att begränsa sanktioner till de fallen och i övrigt helt lita till de skattskyldigas goda vilja.

Särskilt för fysiska personer vilar kontrollen visserligen numera i mycket stor utsträckning på kontrolluppgifter, men fortfarande förekommer en hel del fall då det även av vanliga löntagare måste förutsättas att uppgifter lämnas självmant. När det gäller företagsbeskattningen är ett sanktionssystem än svårare att undvara.

Skattetilläggsystemet i dess nuvarande utformning är emellertid inte något idealiskt system. Det har successivt kommit att få en alltmer frekvent tillämpning, och utvecklingen har lett till en ordning som framstår som i flera hänseenden ganska diskutabel. Med nuvarande reglering och tillämpning har systemet otvivelaktigt en hel del inslag av godtycke och orättvisa, samtidigt som det är svårförutsebart för den enskilde. Denna uppfattning förefaller också vara tämligen allmänt omfattad även bland professionella aktörer på området. Detta gäller inte bara

skattejurister och andra rådgivare på området utan även tjänstemän inom skatteförvaltningen.

Med nuvarande regler bestraffas sålunda i åtskilliga fall fysiska och juridiska personer som handlat i god tro och inte med något rimligt synsätt har gjort sig förtjänta av en bestraffande ekonomisk sanktion. Och även i de fall då en sådan sanktion är befogad är den i praktiken inte sällan långt mera ingripande än vad som framstår som påkallat med hänsyn till försummelsens straffvärde. Helt kan väl inte sådana konsekvenser undvikas, om man skall hålla fast vid tanken på ett i stora delar schabloniserat system. Men dessa bör kunna minskas i förhållande till dagens ordning.

En allmän utgångspunkt för kommittén är också att ett nytt eller åtminstone ett i betydande avseenden ändrat system måste tillgodose Europakonventions krav bättre än det nuvarande. Kommittén gör i kapitel 6 en ingående granskning av konventionens betydelse för systemet. Till skillnad från en tidigare utredning, Skattekontrollutredningen, anser kommittén att en utgångspunkt måste vara skattetilläggssystemet bör följa de principer som enligt konventionen gäller för straff.

Systemets grundläggande struktur

Det är ingen tvekan om att en del av de svårigheter inte minst i förhållande till Europakonventionen som nuvarande system för med sig skulle elimineras, om skattetilläggen avskaffas och sanktionerna i stället anförtros åt allmän domstol, åklagare och polis. Man kan därför ställa frågan om inte det mest följdriktiga skulle vara en lösning efter dessa linjer, i synnerhet som skattebrott redan nu är straffbelagda.

Som kommittén ser saken skulle detta dock innebära ett steg tillbaka i utvecklingen. Från flera synpunkter var det otvivelaktigt förenat med betydande fördelar att man år 1971 övergav den på skattestrafflagens tid gällande ordningen enligt vilken förhållandevis obetydliga felaktigheter vid upprättande av självdeklaration kunde leda till åtal och straff för vårdslös deklaration.

Denna ordning kan sägas ha fungerat orättvist, eftersom det endast var en liten del av felaktigheterna som ledde till åtal. Vad som enligt kommitténs uppfattning framför allt kan åberopas mot den tidigare gällande ordningen är emellertid att det för de skattskyldiga var en onödig påfrestning att behöva utstå den chikan

som det innebar att behöva stå till svars för vad som ofta var rena slarvfel på talan av åklagare i en brottmålsprocess.

Det skulle inte heller av praktiska skäl vara tänkbart att återgå till en ordning som påminner om den gamla, om man vill behålla ett någorlunda fungerande system. I de allra flesta fall är skattetillägg den enda reaktionen från samhällets sida. Varje år fattas beslut om över 100 000 skattetillägg. Att det är möjligt att praktiskt bemästra en sådan sanktionsapparat sammanhänger med att tillämpningen anförtrotts skattemyndigheterna, som kan påföra skattetillägg samtidigt som de tar ställning till själva beskattningsfrågan och således har de materiella omständigheterna aktuella.

För kommittén är det därför en utgångspunkt att hanteringen av en ekonomisk sanktion mot felaktigheter i deklarationer och liknande handlingar alltjämt bör ha sin tyngdpunkt hos skattemyndigheterna.

Kommittén anser med denna utgångspunkt inte att det finns tillräckliga skäl att söka konstruera någon i grunden förändrad principlösning. Som kommittén ser saken bör inriktningen vara att söka ta tillvara de fördelar som är förenade med den nuvarande ordningen men så långt möjligt eliminera förekommande olägenheter. Systemet bör således alltjämt innebära att sanktionerna på området i första hand prövas av skattemyndigheterna med rätt för den enskilde att få till stånd en överprövning av domstol.

Vissa grundläggande förutsättningar för skattetillägg

Oriktig uppgift

Grundförutsättningen för att skattetillägg skall tas ut bör i fortsättningen liksom nu vara att den skattskyldige har lämnat en uppgift som visar sig vara *oriktig*. En oriktig uppgift bör aldrig anses ha lämnats, om uppgiften ensam eller i förening med den skattskyldiges uppgifter i övrigt utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut.

Enligt internationellt vedertagen terminologi bör för fällande dom i brottmål krävas att den tilltalades skuld skall vara fastslagen utom rimligt tvivel (*beyond reasonable doubt*). Detta uttryckssätt är vedertaget också för svensk del och används sålunda regelmässigt av Högsta domstolen i sådana fall då bevisvärderingsfrågor i brottmål upptas till prövning. För att vi skall vara säkra på att skattetilläggsystemet står sig internationellt bör enligt

kommitténs mening det angivna beviskravet upprätthållas även när det gäller att för prövning av frågan om skattetillägg bedöma om en uppgift är oriktig.

Subjektiva förutsättningar

Som framgår av kapitel 6 är det oklart och omstritt hur man från Europakonventionens utgångspunkter skall se på bestämmelser som innebär att straff åläggs enligt principen om strikt ansvar. Det är visserligen sannolikt att den nuvarande svenska ordningen skulle anses förenlig med konventionen från denna synpunkt, men alldeles säkert är det inte. Sverige bör inte balansera på gränsen till vad som kan tänkas strida mot grundläggande mänskliga rättigheter. Dessutom kvarstår det grundläggande intresset av att sanktionerna på området skall framstå som rättvisa och rimliga.

Kommittén anser att en av förutsättningarna för tillämpningen av en sanktion av så ingripande slag och av så utpräglat bestraffande karaktär som skattetillägget bör vara att det i någon mening föreligger skuld på den skattskyldiges sida till att en oriktig uppgift har lämnats. Det bör i enlighet härmed finnas fog för att anta att den oriktiga uppgiften lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet. Att ställa krav på grov oaktsamhet skulle vara att gå för långt. Å andra sidan bör inte rimligen varje aldrig så ringa oaktsamhet få medföra att sanktionssystemet utlöses. Undantag bör göras för fall då oaktsamheten med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig.

Så allmänt hållna krav bör dock specificeras för att tillräcklig ledning skall ges för den praktiska tillämpningen. Kommittén anser att en hjälpregel bör kunna formuleras på det sättet att skattetillägg inte skall utgå, om oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sätt som inte kan anses oförsvarligt och det inte skäligen kan begäras att han med denna utgångspunkt skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett.

Härutöver måste man liksom för närvarande räkna med fall då oriktigheten kan antas ha haft ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den skattskyldige inte skäligen bör lastas för den, varvid en mera liberal tillämpning än som följer av hittillsvarande praxis enligt kommitténs mening är befogad. Även andra särskilda skäl kan naturligtvis föranleda att den skattskyldige inte bör lastas för att uppgiften blivit oriktig.

Här är det fråga om omständigheter med sådan anknytning till själva gärningen att de bör ingå i de grundläggande rekvisiten för

skattetillägg. Lagtekniskt bör förhållanden av nu avsett slag således inte betecknas som omständigheter som kan befria från skattetillägg, utan det bör vara en förutsättning för att skattetillägg skall påföras att sådana ursäktliga förhållanden inte föreligger.

Fara för felaktigt skattebeslut

Under senare år har skyldigheten att lämna uppgifter till ledning för deklarationsgranskningen ökat drastiskt. Detta har föranlett åtskilligt merarbete för många men samtidigt förenklat både deklarationsbestyren för enskilda och granskningen för det allmänna. En ytterligare fortlöpande ökning av uppgiftsskyldigheten kan förutses. Detta bör rimligen komma den skattskyldige till godo även i skattetilläggsammanhang. Skattetilläggsregleringen får annars ett legitimitetsproblem.

Enligt kommitténs uppfattning bör en generell ordning därför införas av innebörd att skattetillägg inte tas ut, när faran för ett felaktigt beskattningsbeslut varit ringa med hänsyn till antingen uppgiftens beskaffenhet eller också det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten.

Inget automatiskt skattetillägg vid skönstaxering

Det finns starka skäl att ifrågasätta om skattetillägget vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration bör behållas. Visserligen låter det sig ju sägas att den skattskyldige lätt kan undvika denna sanktion genom att lämna in en deklaration, vilket är hans medborgerliga skyldighet. Men erfarenhetsmässigt finns det många som i pressade situationer eller av oförstånd eller annat skäl inte förmår handla rationellt, hur ingripande tvångsmedel som än sätts in. Det är inte så säkert att det skulle komma in flera deklarerationer även om underlåtenhet att deklarerera bestraffades med långvariga fängelsestraff.

Som kommittén ser saken framstår skattetillägget under nuvarande förhållanden som en alldeles för drastisk sanktion för de fall deklaration av ett eller annat skäl inte lämnas. Detta gäller särskilt som gällande ordning innebär att förseningsavgift utgår i fall då en deklarationsskyldig inte har kommit in med självdeklaration inom föreskriven tid eller endast lämnat en självdeklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering.

Förseningsavgifterna föreslås höjda i departementspromemorian Ds 2000:70. I vart fall under förutsättning att detta förslag genomförs – och kommittén räknar med att detta blir fallet – anser kommittén att skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration bör kunna slopas helt och hållet. Detta befriar också skattemyndigheterna från en hel del arbete, eftersom det finns åtskilliga svårösta problem förenade med skattetillägg i denna situation, samtidigt som det naturligtvis mycket ofta just i dessa fall förhåller sig så att skattetilläggen inte kan indrivas.

Skattetillägg vid skönstaxering kan emellertid utgå i ytterligare ett fall, nämligen när avvikelse har skett från en deklaration genom skönstaxering (5 kap. 2 § första stycket taxeringslagen). Situationen är alltså då den att den skattskyldige har avgett deklaration men att denna inte kan läggas till grund för taxeringen. Det kan bero på materiella eller formella brister i deklarationen såsom utelämnade uppgifter eller bristande specifikationer eller bristfälligt underlag t.ex. i fråga om räkenskapsmaterialet.

Denna reglering är tvivelaktig utifrån de synpunkter som ligger till grund för artikel 6 i Europakonventionen. Skattetillägget kan ju här sägas innebära att den skattskyldige behandlas på samma sätt som om deklarationen hade innehållit oriktiga uppgifter. Samtidigt är en förutsättning för skattetillägg på denna grund att inte uppgifterna är påvisbart oriktiga. I den mån detta är förhållandet skall nämligen skattetillägg inte äläggas enligt den nu ifrågavarande bestämmelsen utan enligt huvudregeln i 5 kap. 1 § taxeringslagen. Motsvarande regler gäller enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och skattebetalningslagen.

Kommittén anser med hänvisning till det anförda att det ligger närmast till hands att bestämmelserna om skattetillägg slopas även med avseende på bristfälliga deklarationer. Sådana bruttovinst- och kontantkalkyler och andra liknande bevismedel som brukar användas vid taxeringsrevisioner kan dock självfallet mycket väl vara tillräckliga för att det utan rimligt tvivel skall kunna konstateras att en oriktig uppgift har lämnats. I praktiken kommer skattetillägg därför ändå i de flesta fall att utgå, eftersom det ofta på grund av den förebragta utredningen framstår som alldeles klart att de lämnade uppgifterna inte kan vara riktiga. Dessutom föreligger det inte sällan andra påvisbart oriktiga uppgifter i de fall då skönstaxering blir aktuell på den nu diskuterade grunden.

Kommittén föreslår att en bevislätnadsregel införs som ger skattemyndigheten möjlighet att beräkna skattetillägget i sådana fall då det i enlighet med det anförda måste anses styrkt att den

skattskyldiges uppgifter inte har varit riktiga men dennes uppgifter inte ger tillräcklig ledning för att skattetillägget skall kunna räknas ut enligt vanliga principer.

Beräkning av skattetillägg

Skattetillägg beräknas nu med den undandragna skatten som underlag och utgår med skilda procentsatser av denna. Detta har olägenheter inte minst för sådana fall då flera skattetillägg skall tas ut enligt olika procentsatser, då beräkningarna blir mycket komplicerade. De överväganden som redovisas i betänkandet har likväl lett kommittén till slutsatsen att den nuvarande anknytningen till den undandragna skatten i allt väsentligt bör behållas. Det synes inte gå att finna någon invändningsfri alternativ lösning.

Till detta ställningstagande har bidragit att kommittén, som rådgjort med experter inom skatteförvaltningen, har inhämtat att det är tekniskt möjligt att inarbeta beräkningsreglerna – för vilka datorstöd nu finns endast i form av ett hjälpprogram – i det centrala transaktionssystemet på skatteområdet. Visserligen kvarstår även med en sådan lösning vissa svårigheter för allmänheten att kontrollera påförda skattetillägg. Men vinsten är att handläggarna inte behöver belastas med de mycket besvärliga uträkningar som reglerna ger upphov till.

Frågan om uttagsnivåer för skattetillägg kan vara föremål för olika meningar. Enligt kommitténs uppfattning bör nivåerna på ett sanktionssystem bedömas utifrån vad som är påkallat från rättviseaspekter och allmänpreventiva synpunkter med beaktande av vad som är bäst förenligt med intresset att sanktionerna skall framstå som skäliga.

Anlägger man bara dessa synpunkter på sanktionssystemet har kommittén stannat för ståndpunkten att det ligger närmast till hands att behålla gällande ordning, vilket skulle innebära att skattetillägget utgår med 40 procent av det undandragna skattebeloppet såvitt avser inkomsttaxeringen och 20 procent i övriga fall, däribland mervärdesskattefallen. Vid mervärdesskatt tas nämligen skattetillägg ut på ett bruttobelopp, vilket innebär att det kan bli fråga om höga beskattningsvärden i förhållande till företagets inkomster, som beror på dess vinstmarginal och som normalt endast är en bråkdel av bruttobeloppen. Liknande aspekter kan anläggas när det gäller skattetillägg på socialavgifter.

Frågan har dock även andra aspekter. Skattetilläggen innebär högst betydande intäkter för det allmänna – det har under senare år rört sig om mellan en och två miljarder årligen. Kommitténs förslag vad gäller förutsättningarna för skattetillägg innebär att en ganska betydande del av skattetilläggen faller bort – delvis som en konsekvens av ambitionerna att tillgodose Europakonventionen - och intäkterna av skattetilläggen minskar alltså påtagligt för staten, om man behåller gällande procentsatser.

För kommittén är det i grunden en främmande tanke att anlägga statsfinansiella synpunkter på ett sanktionssystem. Kommittén får emellertid enligt kommittéförordningen inte lägga fram ett förslag som innehåller intäktsminskningar för staten utan att föreslå en finansiering. Med beaktande av de förutsättningar som i enlighet härmed gäller för uppdraget anser sig kommittén böra föreslå den förändringen att man övergår till en enhetlig procentsats om 40 procent för skattetillägg över hela fältet, således även för mervärdesskatte- punktskatte- och socialavgiftsområdena. Då uppkommer inga statsfinansiella effekter av sådan betydelse att någon särskild finansiering behöver anvisas.

Även om den nyss angivna utgångspunkten för detta förslag är principiellt mycket diskutabel vill kommittén framhålla att även goda sakliga skäl kan tala för en sådan lösning. Från det allmännas synpunkt förhåller det sig naturligtvis på det sättet att ett undandraget skattebelopp innebär samma intäktsförlust oberoende av det skatteslag till vilket beloppet är att hänföra, och lika självklart är att den skattskyldige gör samma obehöriga vinst vare sig han undandrar ett visst belopp från inkomst- eller mervärdesskatt. Det förhållandet att skattetilläggen enligt kommitténs förslag kommer att falla bort för mindre allvarliga fall kan också mycket väl åberopas som skäl för en höjning när det gäller skattetillägg på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena. Till bilden hör också att kommittén föreslår att en allmän möjlighet till jämkning införs.

Den angivna enhetliga procentsatsen kan dock givetvis inte gälla i fråga om oriktiga uppgifter som endast består i att ett belopp har förts till felaktig redovisningsperiod. Kommittén återkommer till den frågan.

Skattetillägg när en oriktig uppgift påverkar framtida taxering

Särskilda problem uppkommer när en oriktig uppgift inte påverkar skatten för den taxerings- eller redovisningsperiod till vilken den är

att hänföra utan först skatten för en kommande period. Dessa problem har i gällande lagstiftning lösts för ett speciellt fall, nämligen när den oriktiga uppgiften skulle ha lett till ett underskott som kan utnyttjas vid kommande taxeringsår. Skattetillägget beräknas då på 25 procent av det undandragna beloppet.

Frågan är däremot inte löst för andra fall, t.ex. då den skattskyldige sedan felet upptäckts väljer att skjuta upp beskattningen med tillämpning av lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, lagen (1993:1536) om periodiseringsfonder eller lagen (1993:1537) om expansionsmedel. I dessa fall torde skattetillägg inte kunna tas ut.

Kommittén anser att denna lucka bör täppas till. Hur stort det undandragna skattebeloppet skulle bli i dessa fall kan man ju i allmänhet inte säkert veta när skattetillägget skall bestämmas. När, beroende på ett yrkande från den skattskyldiges sida, skatten för det belopp som undanhållits skall tas ut först vid senare taxerings- eller redovisningsperiod än den till vilken den oriktiga uppgiften är hänförlig, bör emellertid principen vara att underlaget för skattetillägg skall beräknas som om yrkandet inte hade framställts. En sådan lösning ligger i linje med den redan nu gällande principen att skattetillägget skall beräknas utan hänsyn till invändningar som rör någon annan fråga än den som föranleder skattetillägget.

När det gäller beräkningen av skattetillägg i underskottsfallen finns det vidare utrymme för att väsentligt förenkla beräkningarna. Den nuvarande 25-procentsregeln för fall då den oriktiga uppgiften skulle ha lett till ett underskott som kan utnyttjas vid kommande taxeringsår torde vara godtyckligt vald, och det finns inga principiella skäl som motiverar att den måste bibehållas, särskilt som den är ägnad att påtagligt försvåra beräkningarna.

En betydligt enklare - och för övrigt även mera rättvis - lösning är att man i dessa fall låter underlaget för skattetillägg motsvara den kommunala inkomstskatt, som skulle ha påförts en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, när den oriktiga uppgiften är att hänföra till näringsverksamhet eller tjänst för en fysisk person. För en juridisk person (utom ett dödsbo) bör den undandragna skatten anses i stället anses utgöra den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, dvs. i allmänhet 28 procent. Detta blir mera lätthanterligt, eftersom skatten då i varje fall mycket ofta skall beräknas på samma sätt vare sig uppgiften påverkar den aktuella taxeringsperioden eller en framtida sådan period.

Om det när skattetillägget skall bestämmas står klart eller med fog kan antagas att skatten blir väsentligt lägre eller att någon skatt över huvud taget inte skall utgå på det ifrågavarande beloppet, skall naturligtvis skattetillägg i motsvarande mån inte tas ut. Detta gäller alla sådana fall då det är en framtida taxering som kan påverkas av den oriktiga uppgiften. Därvid kan de regler om jämkning tillämpas som kommittén föreslår i det följande.

Maximibelopp för skattetillägg

Det förhållandet att skattetillägget tas ut i relation till den undandragna skatten medför att tillägget i det enskilda fallet kan bli mycket högt. Det förekommer då och då att skattetillägg tas ut med mångmiljonbelopp. Mot den bakgrunden har kommittén enligt direktiven fått till uppgift att överväga om det är möjligt att införa någon sorts maximering av skattetillägget.

Det är knappast möjligt att införa en ordning enligt vilken skattemyndigheterna skulle väga in exempelvis den skattskyldiges aktuella ekonomiska förhållanden när skattetillägget bestäms. I praktiken är det därmed svårt att tänka sig någon annan typ av tak än ett absolut belopp i kronor. Det belopp som i så fall skulle väljas som straffmaximum blir - på samma sätt som enligt andra motsvarande regler - i viss mån godtyckligt. Nära till hands i fråga om juridiska personer skulle emellertid vara att bestämma beloppet i överensstämmelse med vad som gäller i fråga om företagsbot enligt brottsbalken. Det maximala uttaget av skattetillägg för en och samma oriktiga uppgift skulle då vara tre miljoner kr. För fysiska personer bör maximibeloppet i så fall vara lägre, t.ex. en miljon kr.

Med en sådan lösning uppkommer dock en tröskeleffekt som kan synas obefogad med hänsyn till skattetilläggsystemets grundläggande konstruktion. För de flesta skattskyldiga skulle maximibeloppet också bli utan varje betydelse. Detta talar mot tanken att införa maximibelopp som ovillkorliga regler. Kommittén anser att de synpunkter som talar för en maximiregel bör kunna tillgodoses inom ramen för en allmän möjlighet till jämkning, som enligt kommitténs mening bör införas även av andra skäl.

Jämkning av skattetillägg

Vissa skäl talar emot tanken att införa en möjlighet för skattemyndigheterna och domstolarna att jämka skattetilläggen.

Riskerna med en sådan ordning är bl.a. att den skulle medföra besvärliga överväganden för myndigheter och domstolar samt ge upphov till en splittrad praxis.

Vad som likväl kan tala för att en möjlighet till jämkning införs är till en början de betydande tröskeeffekter som är förenade med den nuvarande ordningen.

Frågan om skattetillägg skall utgå eller ej kan tänkas vara ett gränsfall. Så t.ex. kanske den skattskyldige får anses ha visat viss oaktsamhet som visserligen inte kan anses ursäktlig men ändå är förhållandevis obetydlig, eller har faran för ett felaktigt beslut med hänsyn till kontrollmaterialet varit ganska begränsad utan att kunna sägas vara ringa. Det ter sig mindre följdriktigt att myndigheten i sådana fall skall vara skyldig att alltid fastställa skattetillägget till fullt belopp.

Kommittén har i det föregående också berört det fallet att en oriktig uppgift har lämnats som i och för sig inte kan betecknas som ursäktlig och som även lett till fara för felaktigt beskattningsbeslut men som på grund av beloppens storlek enligt vanliga beräkningsprinciper skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg, som inte står i någon som helst proportion till oaktsamheten. Som redan har antytts anser kommittén att en möjlighet till jämkning bör föreligga i sådana fall.

Ett tredje typfall är situationer då utan den skattskyldiges förvällande en osedvanligt lång tid har förflutit sedan den oriktiga uppgiften lämnades. Eftersom skattetilläggen enligt kommitténs uppfattning bör ses som straff i Europakonventionens mening har enligt artikel 6 i konventionen den som drabbats av skattetillägg rätt till domstolsprövning inom skälig tid från anklagelsen. I den mån en sådan prövning inte har kommit till stånd inom skälig tid är det tveksamt om det är förenligt med konventionen att domstolen inte har möjlighet att beakta detta när straffet skall bestämmas. Enligt 29 kap. 5 § första stycket punkt 7 brottsbalken har en allmän domstol möjlighet att göra sådana hänsynstaganden i brottmål. En sådan möjlighet bör som kommittén ser saken finnas även i mål om skattetillägg.

Härutöver förekommer åtskilliga typfall då skattetillägg beräknat efter vanliga regler skulle komma att framstå som påtagligt orättvisa på grund av ofullkomligheter i systemet. Detta gäller särskilt med tanke på att s.k. nettokvittning inte är tillåten.

Kommittén är som redan framgått medveten om att en jämningsmöjlighet kan leda till att praxis åtminstone i ett

inledningsskede inte blir enhetlig. Enligt kommitténs mening bör risken för detta dock kunna accepteras när det som här gäller en förändring till de skattskyldigas förmån.

Naturligtvis bör det inte komma i fråga att införa en obegränsad jämningsmöjlighet som i praktiken skulle leda till ett mera reguljärt straffmättningsförfarande från skattemyndigheternas sida. Förutsättningen för jämkning bör vara att en beräkning av skattetillägget enligt vanliga principer skulle leda till ett resultat som står i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens art och omständigheterna kring dess lämnande eller den vinning som den oriktiga uppgiften skulle ha kunnat leda till.

För att inte alltför disparata resultat skall kunna åstadkommas och tillämpningen även i övrigt underlättas bör vidare föreskrivas att jämkning bara kan ske till vissa kvotdelar, förslagsvis hälften eller en fjärdedel av vad som annars skulle ha utgått.

Detta bör dock inte gälla när skattetillägget skulle uppgå till mycket höga belopp. Med hänvisning till vad som har sagts i föregående avsnitt anser kommittén att skattetillägg normalt inte bör uttas med högre belopp för en och samma oriktiga uppgift än tre milj. kr för juridiska och en milj. kr för fysiska personer. I de mera sällsynta situationer då skattetillägget beräknat efter vanliga procentsatser skulle överstiga dessa nivåer bör det finnas större utrymme för överväganden i det särskilda fallet och jämkning följaktligen kunna ske utan att myndigheten eller domstolen blir bunden vid bestämda kvotdelar för jämkningen. Även i andra fall kan det finnas synnerliga skäl att frångå huvudregeln.

Periodiseringsfrågor

Frågan om tillämpning av skattetilläggsreglerna på periodiseringsfel och liknande oriktigheter har föranlett återkommande bekymmer. Skälet är att det här som regel inte är fråga om något egentligt skatteundandragande utan endast om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder.

Kommittén har allvarligt övervägt om man inte kunde avstå från att över huvud taget påföra en ekonomisk sanktion när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämställd fråga och utredningen visar att den skattskyldige hänfört det belopp som är i fråga till annan beskattningsperiod eller ger anledning att anta att så skulle komma att ske. I så fall skulle dock även sådana fel som inte framstår som ursäktliga lämnas obeivrade och de skattskyldiga helt

sakna ett på sanktionssystemet grundat incitament till en från skattesynpunkt riktig periodisering.

Reglerna om periodiseringsfel ändrades så sent som hösten 1997 efter framställningar från Riksskatteverket och Sveriges Industriförbund på så sätt att uttagsnivån sänktes till 10 eller i fråga om mervärdesskatt 5 procent, vilket innebar en halvering av den tidigare gällande nivån.

Som kommittén ser saken är regleringen dock fortfarande otillfredsställande från de skattskyldigas synpunkter. Principerna för periodisering är delvis svårtillgängliga och subtila och kan ibland vara föremål för delade meningar även bland experter. När omständigheterna, som mycket ofta är fallet, innebär att det är fråga om mervärdesskatt som skulle ha redovisats en eller annan månad tidigare än som skett, är skatten normalt redovisad när felaktigheten upptäcks. Staten har då endast gjort en ränteförlust. Detsamma gäller när det är fråga om ett avdrag som gjorts för tidigt.

Kommittén förordar för sin del följande principlösning för fall då den oriktiga uppgiften består endast i att ett belopp hänförs till felaktig taxerings- eller redovisningsperiod och utredningen visar att den skattskyldige hänfört det belopp som är i fråga till annan sådan period eller ger anledning att anta att så skulle komma att ske. Är den oriktiga uppgiften att hänföra till en ursäktlig felbedömning av skattereglerna eller av sådana faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften gäller som i andra sammanhang att inget skattetillägg skall uttas, om det inte skäligen kan begäras att den skattskyldige skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett. Är varken denna eller någon annan undantagsregel tillämplig, skall skattetillägget motsvara följande procentsatser av den undandragna skatten:

1. två procent, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken det hade bort hänföras,

2. tio procent, om punkt 1 inte är tillämplig och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst ett år från den till vilken det hade bort hänföras.

Kommittén anser att sådana periodiseringsfel som medfört en förskjutning av ett belopp på mer än ett år över huvud taget inte bör vara föremål för någon specialreglering utan att skattetillägget i dessa fall bör utgå enligt vanliga regler. Om - för att ta ett kanske

väl drastiskt exempel - den skattskyldige omedelbart gör avdrag för köpeskillingen för en fastighet som hade bort periodiseras på femtio år, är det visserligen i redovisningsteknisk mening fråga om periodiseringsfel men det synes likväl följdriktigt att skattetillägget inte bestäms efter mera förmånliga principer än som gäller enligt vanliga regler.

Det förefaller något oklart om den nuvarande regleringen angående "periodisering eller därmed jämställd fråga" avsetts vara tillämplig enbart med avseende på näringsverksamhet. Något stöd för en sådan begränsning synes inte stå att finna vare sig i lagtext eller lagmotiv, men i praxis tillämpas den berörda regleringen i varje fall endast sällan i andra fall.

De nya reglerna bör emellertid vara tillämpliga inte bara när det är fråga om fel som i redovisningsteknisk mening är att hänföra till periodiseringsfel utan också när en skattskyldig som i vanlig ordning har att deklarerat enligt kontantprincipen hänfört det belopp som är i fråga till fel redovisningsperiod. Det är nämligen enligt kommitténs mening inte hållbart att göra skillnad mellan dessa fall till de skattskyldigas nackdel.

Skyldigheten att lämna uppgifter

Vitesföreläggande är för närvarande den enda möjligheten som myndigheterna har att under en skatteutredning tvinga den skattskyldige att själv lämna uppgifter. Skatteförfattningarna innehåller emellertid i många fall formuleringar som vilar på det synsättet att den skattskyldige har en principiell uppgiftsskyldighet gentemot de kontrollerande organen. Så t.ex. föreskrivs det i 3 kap.12 § taxeringslagen att den reviderade skall tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de uppgifter som behövs för revisionen.

Enligt Europakonventionen har den skattskyldige rätt till en "fair trial" - en rättvis rättegång. I denna rättighet anses bl.a. ligga att den enskilde inte får tvingas att lämna uppgifter som kan vara belastande för honom själv. Med hänsyn till denna princip har, på grundval av förslag från Skattekontrollutredningen i betänkandet SOU 1996:116, 3 kap. 5 och 12 §§ taxeringslagen genom lagstiftning år 1997 ändrats på det sättet att den skattskyldige numera inte kan vitesföreläggas att lämna uppgifter till skattemyndigheten eller revisor, när det finns anledning anta att han har begått brott och uppgifterna har samband med den gärning som brottsmisstanken avser. Liknande ändringar har gjorts i

skattebetalningslagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt tullagen.

Om även skattetillägget skall, i Europakonventionens mening, anses innebära straff för ett brott, är den sålunda genomförda ordningen emellertid inte tillräcklig.

Mest följdriktigt är enligt kommitténs mening att införa en regel om att den skattskyldige på begäran skall befrias från skyldighet att själv tillhandahålla en handling eller lämna en uppgift som visar att han har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. Samma ordning bör rimligen då gälla för det fall handlingen eller uppgiften skulle visa att den skattskyldige har begått ett brott och detta vare sig det är fråga om skattebrott eller annan brottslighet. En sådan ordning skulle överensstämja med vad som enligt 3 kap. 13 § taxeringslagen redan nu gäller i fråga om bl.a. handlingar om vars innehåll innehavaren inte får höras som vittne eller som annars har betydande skyddsintresse.

Införs den nu föreslagna regeln behövs enligt kommitténs uppfattning inte längre de lagändringar som år 1997 genomfördes på grundval av Skattekontrollutredningens betänkande SOU 1996:116. Berörda paragrafer kan alltså återställas till sin tidigare lydelse.

Det bör understrykas att den rätt att inte behöva belasta sig själv som anses ingå i en "fair trial" inte hindrar myndigheterna från att ställa frågor till den skattskyldige eller begära uppgifter av honom. Det skulle ju strida mot vad som gäller för vanliga brottsutredningar. Inte heller är myndigheter eller domstolar förhindrade att dra slutsatser av hans eventuella passivitet. I den mån en underlåtenhet att lämna uppgifter från den skattskyldiges sida vägs in i bedömningen när en myndighet eller domstol beslutar om skattetillägg strider alltså inte detta mot konventionen. Inte heller finns det något hinder mot att lägga passiviteten till grund för skönstaxering.

Verkställighet av skattetillägg

I fråga om verkställighet av skattetillägg gäller för närvarande samma bestämmelser som beträffande skatt i allmänhet. Har beloppet inte betalats i tid, lämnas fordringen sålunda normalt för indrivning, och den får då verkställas i enlighet med utskottets bestämmelser på samma sätt som en lagakraftvärd dom. Detta gäller även om skattemyndighetens beslut har överklagats till domstol.

Denna ordning avviker från vad som normalt gäller beträffande de egentliga straffen böter och fängelse, vilka i princip inte får verkställas innan domen har vunnit laga kraft (här bortses från godkända förelägganden av ordningsbot och strafföreläggande). Frågan kan mot denna bakgrund ställas om någon ändring är påkallad med hänsyn till det synsätt som kommittén har utvecklat i det föregående och som innebär att skattetillägg skall ses som en bestraffande sanktion.

Trots vad som nyss sagts om böter och fängelse finns det emellertid inte någon överordnad princip enligt svensk rätt som innebär att påföljder för brott aldrig skulle få verkställas innan de har vunnit laga kraft mot den dömda. Så t.ex. går en dom på skyddstillsyn i omedelbar verkställighet, och när skyddstillsynen förenas med fängelse kan rätten förordna att även fängelsestraffet skall få verkställas omedelbart. Detsamma gällde tidigare bl.a. i fråga om ungdomsfängelse. Även ett bötesstraff kan i vissa fall verkställas innan domen vunnit laga kraft, nämligen om hovrätten vägrat prövningstillstånd och beslutet härom överklagats. Dessutom behöver inte skattetilläggen, även om de skall betraktas som bestraffande sanktioner enligt Europakonventionen, i alla avseenden följa samma principer som de egentliga straffen.

I Europakonventionens artikel 6-2 föreskrivs det att var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess att hans skuld lagligen har fastställts. Den regeln kan enligt kommitténs mening inte antas kräva att en domstols dom varigenom ett straff har fastställts måste ha vunnit laga kraft innan den får verkställas. Bestämmelser om omedelbar verkställighet av straff är så pass vanliga i olika rättssystem att det skulle vara nästan otänkbart att tillägga konventionen den innebörden att detta skulle innebära en överträdelse av artikeln.

Vad som kan vara mera tvivelaktigt är om verkställighet får ske av en administrativ myndighets beslut innan det har överprövats av domstol. Kommittén har inte lyckats finna något avgörande av Europarådsorganen där denna fråga ställts på sin spets. Att straff i första instans får åläggas av administrativ myndighet är emellertid i sig förenligt med konventionen, och om den nationella lagstiftningen innehåller bestämmelser om omedelbar verkställighet talar enligt kommitténs mening det mesta för att detta inte strider vare sig mot artikel 6-2 eller någon annan bestämmelse i artikeln.

Denna slutsats är dock behäftad med viss osäkerhet, särskilt för fall då principen om omedelbar verkställighet får mycket ingripande följder. Och oberoende av vad som krävs enligt

Europakonventionen kan det finnas skäl att överväga om man inte beträffande skattetillägg borde tillskapa en ordning som mera liknar vad som enligt svensk rätt gäller beträffande straff i allmänhet.

Att överge nuvarande ordning i vad den innebär att skattetillägg i princip följer samma verkställighetsregler som dem som gäller i fråga om själva skattebeloppet väcker dock starka betänkligheter, eftersom det skulle leda till åtskilliga komplikationer av teknisk natur. En lösning enligt vilken verkställigheten skulle uppskjutas ända till dess att ett beslut om skattetillägg har vunnit laga kraft är också svår att tänka sig. Tiden för överklagande löper ju under så lång tid som fem år.

Enligt 17 kap. 2 § skattebetalningslagen kan den skattskyldige under vissa förutsättningar beviljas anstånd med inbetalning av skatt. Detta gäller bl.a. om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om han kommer att bli skyldig att betala skatten. I det fallet kan dock enligt 3 § samma kapitel säkerhet avkrävas den skattskyldige.

Kommittén föreslår att reglerna om skyldighet att ställa säkerhet helt tas bort när det är fråga om anstånd med betalningen av skattetillägg.

Genom denna förändring kommer man emellertid inte till rätta med det problem som består i att en framställning om anstånd kan avslås innan saken har granskats av domstol. Kommittén har övervägt en ordning som skulle innebära att den som har överklagat ett beslut om skattetillägg - vare sig hans talan avser endast det beslutet eller själva beskattningsbeslutet - skulle ha en ovillkorlig rätt att utverka anstånd fram till dess att frågan om skattetillägget har prövats av domstol. En sådan ordning skulle dock leda till vissa komplikationer med hänsyn till att överklagande som nyss berördes kan ske ända fram till fem år efter taxeringsbeslutet, låt vara att den skattskyldige naturligtvis inte kan utverka anstånd sedan skattetillägget betalats.

En mera ändamålsenlig ordning är enligt kommitténs mening att den skattskyldige, om han erhåller avslag på en begäran hos skattemyndigheten om anstånd, likväl skall ha ett automatiskt anstånd med betalningen av skattetillägget fram till dess att avslagsbeslutet vinner laga kraft eller fastställs av domstol. Även med en sådan ordning torde man med säkerhet kunna våga påståendet att verkställighet är förenlig med Europakonventionen utan hinder av att själva avgörandet inte har vunnit laga kraft. Eftersom anstånd kan sökas vid upprepade tillfällen bör ett sådant

automatiskt anstånd dock gälla endast första gången den skattskyldige söker anstånd.

Från de här anförda synpunkterna skulle det vara tillräckligt att en rätt att utverka anstånd gäller fram till dess att ett avslagsbeslut fastställts av länsrätt. Kommittén har emellertid fäst sig vid att ändringsprocenten är förhållandevis hög (16 - 17 procent) i ledet länsrätt - kammarrätt i mål om skattetillägg. Med beaktande härav förordar kommittén att anståndet skall gälla fram till dess att ett beslut om avslag av länsrätt har vunnit laga kraft eller fastställts av kammarrätt.

Tulltillägg m.m.

De överväganden som kommittén har gjort i fråga om skattetillägg har i allt väsentligt giltighet även för tulltillägg och kommittén föreslår i stort sett samma ändringar på det området. Även på tullområdet bör man enligt kommitténs mening hålla fast vid grundsatsen att den som lämnat tillräckligt underlag för ett korrekt taxeringsbeslut inte skall anses ha lämnat någon oriktig uppgift. Denna princip skall gälla även för elektroniska deklarationer då kontrollmaterialet lämnas först efter anfordran.

Med hänsyn till de speciella förhållandena på tullområdet bör det finnas ett visst utrymme för att avstå från tulltillägg även bl.a. i sådana fall då utan den tullskyldiges förvällande uppgifterna måste lämnas med stor brådska. Tulltillägg skall inte tas ut när det undandragna tullbeloppet understiger 5 000 kr för juridiska personer och 2 000 kr för fysiska personer.

När det inte i realiteten föreligger någon fara för undandragande av tull – såsom då EG:s efterlysningsförfarande inom transiteringssystemet leder till en senare förfrågan från avgångstullkontoret – skall tulltillägg enligt förslaget inte tas ut. Inte heller skall tulltillägg påföras i sådana fall då någon har förfogat över en förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tull, eftersom detta inte leder till fara för någon obehörig tullförmån.

När den oriktiga uppgiften angår mervärdesskatt, för vilken avdragsrätt föreligger, uppkommer ingen fara för undandragande utan företagen får i realiteten endast ett slags likviditetskredit under normalt någon månad. Tulltillägg bör då tas ut endast efter två procent. Detta bör dock gälla endast under förutsättning att avdragsrätten uppkommit eller kan antas uppkomma tidigare än sex månader från det att den oriktiga uppgiften lämnats. För övriga fall föreslår kommittén att den nuvarande tjugoprocentsatsen behålls.

I fråga om transporttillägg föreslår kommittén inga ändringar av nuvarande regler.

Ny lag om skattetillägg

Likartade bestämmelser om skattetillägg finns nu i taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Skattetillägg med en mera speciell konstruktion finns i fordonsskattelagen (1988:327). Bestämmelser

om tulltillägg med en utformning som påminner om skattetillägg finns i tullagen (1994:1550) och lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen. Slutligen bör nämnas att det i lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter finns bestämmelser om transporttillägg.

Kommittén föreslår att de grundläggande reglerna i ämnet samlas i en ny lag om skattetillägg. En del regler rörande skattetillägg kommer således även i fortsättningen enligt kommitténs förslag finnas kvar i de berörda lagarna. Den nya lagen om skattetillägg bör dock begränsas till att ersätta de regler i ämnet som nu finns i taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. En utvidning i förhållande till dagens regler görs dock beträffande egenavgifter, allmän löneavgift och allmän pensionsavgift vilka enligt förslaget också skall omfattas av bestämmelserna om skattetillägg i fortsättningen. Bestämmelserna om skattetillägg i fordonsskattelagen samt reglerna om tulltillägg och transporttillägg bör finnas kvar i respektive författningar. Beträffande förseningsavgifter och andra sanktionsavgifter på skatteområdet föreslår kommittén ingen ändring.

Dubbelbestraffningsproblemet

Enligt gällande ordning utgör den omständigheten att skattetillägg ålagts inte något hinder mot att den skattskyldige åtalas vid allmän domstol för skattebrott, skatteförseelse eller vårdslös skatteuppgift med anledning av den oriktiga uppgift som föranlett skattetillägget. Inte heller innebär det förhållandet att den skattskyldige fällts eller frikännts för brott mot skattebrottslagen något hinder mot att skattetillägg åläggs eller fastställs av högre instans efter överklagande.

Det har förutsatts att den omständigheten att den tilltalade har ålagts eller kommer att åläggas skattetillägg skall beaktas vid bestämmandet av påföljd för skattebrott (prop. 1971:10 s. 351 och s. 364) och detta följer numera även av 29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken. Kommittén föreslår att åklagaren alltid skall sörja för att domstolen får kännedom om det skattetillägg som beslutats.

I och med att kommittén stannat för att betrakta skattetillägget som en bestraffande sanktion uppkommer emellertid frågan om det över huvud taget är lämpligt att ett straff för vad som kan synas

vara samma sak åläggs både av administrativ myndighet och av allmän domstol.

Det innebär naturligtvis en form av dubbelbestraffning, om den skattskyldige både påförs skattetillägg och ådöms straffansvar för samma oriktiga uppgift. Något hinder mot en sådan ordning föreligger visserligen inte enligt svensk rätt, eftersom det i det ena fallet rör sig om en administrativ sanktion och i det andra om en straffrättslig påföljd. I artikel 4 av det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen finns emellertid ett förbud mot dubbelbestraffning. Även om den svenska ordningen sannolikt inte står i strid med detta förbud i varje fall när skattetillägget åläggs före en brottmålsprocess (se avsnitt 6.10), står det klart att den är långt ifrån idealisk från de synpunkter som ligger till grund för konventionsregleringen.

För att dubbelbestraffning inte skall kunna förekomma vid fall av värdslös skatteuppgift bör enligt kommitténs mening den åtalsprövningsregel som nu gäller vid skatteförseelse utvidgas till att även omfatta värdslös skatteuppgift. Även med avseende på det brottet bör således gälla att den som har ålagts skattetillägg inte därefter skall kunna åtalas för samma oriktiga uppgift. Åtalsprövningsregeln bör dessutom förtydligas på det sättet att det uttryckligen föreskrivs att åtal inte får väckas mot den som ålagts skattetillägg för den oriktiga uppgift eller den underlåtenhet som är i fråga. Härmed säkerställer man att någon dubbelbestraffning inte kommer till stånd i dessa fall. En sådan dubbelbestraffning är, oberoende av om den är tillåten enligt Europakonventionen eller ej, opåkallad med hänsyn till att den skattskyldige i båda procedurerna normalt åläggs ekonomiska påföljder.

Vad härefter gäller uppsåtliga skattebrott avseende större belopp är det inte vare sig av praktiska eller av principiella skäl lämpligt att frågorna om påföljd enligt brottsbalken och om skattetillägg handläggs i samma procedur eller att någon av dessa sanktionsformer slopas. Därför bör enligt kommitténs mening i här aktuellt avseende endast sådana förändringar göras som erfordras för att vi inte skall riskera att bryta mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Det innebär att skattetillägg inte bör få åläggas, om åtal har väckts för den oriktiga uppgift eller underlåtenhet som är i fråga. En uttrycklig regel bör införas om detta.

Däremot bör det förhållandet att skattetillägg har ålagts inte medföra något hinder mot att åtal väcks för samma oriktiga uppgift och ett redan ålagt skattetillägg bör inte undanröjas av det skälet att

den skattskyldige sedermera döms till straff. Även detta överensstämmer med bl.a. regleringen när det gäller disciplinstraff. Givetvis bör något hinder inte heller möta mot att ett skattetillägg, som ålagts före åtalet, efter överklagande prövas av högre instans, även om en sådan prövning skulle ske efter det att den skattskyldige dömts för skattebrott.

Ikraftträdande

De ändringar som kommittén föreslår bör kunna träda i kraft den 1 januari 2002. De nya reglerna bör inte bli retroaktivt tillämpliga i fråga om oriktiga uppgifter som lämnats före ikraftträdandet eller underlåtenhet som ägt rum dessförinnan.

Författningsförslag

1 Förslag till Lag om skattetillägg

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § I denna lag finns bestämmelser om en särskild avgift (*skattetillägg*) för fall då en skattskyldig har lämnat oriktig uppgift till ledning för bestämmande av sådana skatter och avgifter som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1–3, 5 och 6 skattebetalningslagen (1997:483) samt i 1 kap. 1 § första stycket 1 lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

2 § Termer och uttryck som används i denna lag har samma innebörd och tillämpningsområde som enligt 1 kap. 3 och 4 §§ skattebetalningslagen (1997:483) utom såvitt avser första stycket 3 i sist nämnda paragraf.

Förutsättningar för att ta ut skattetillägg

3 § Har en skattskyldig till ledning för beskattningen lämnat en oriktig uppgift till förmån för sig själv, sin make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, en person som sambeskattas med honom, skall ett skattetillägg påföras honom, om annat inte följer av 4 eller 5 §.

En uppgift som en skattskyldig har lämnat till ledning för beskattningen skall aldrig anses vara oriktig, om den ensam eller i förening med hans uppgifter i övrigt har utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut.

4 § Skattetillägg skall tas ut endast om den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig. I enlighet härmed skall skattetillägg inte tas ut, om

1. oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sätt som inte kan anses oförsvärligt och det inte heller skäligen kan begäras att han skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett, eller

2. oriktigheten kan antas ha haft ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den skattskyldige inte skäligen bör lastas för den,

3. det annars finns särskilda skäl som föranleder att den skattskyldige inte bör lastas för att uppgiften blivit oriktig.

5 § Skattetillägg skall inte tas ut, om

1. den oriktiga uppgiften har lämnats endast muntligen,

2. den oriktiga uppgiften har lämnats i ett mål om taxering eller skatt och inte har prövats i sak,

3. faran för ett felaktigt beskattningsbeslut vid granskningen av den oriktiga uppgiften varit ringa med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller med hänsyn till det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten,

4. den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften,

5. den oriktiga uppgiften har lagts till grund för allmänt åtal som inte har nedlagts eller avvisats och fråga är inte om domstols fastställelse av skattemyndighets eller lägre rätts beslut om skattetillägg,

6. det belopp som kunde ha undandragits genom den oriktiga uppgiften är obetydligt,

7. den skattskyldige har avlidit innan tillägget påförts av skattemyndigheten, eller

8. det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Beräkning av skattetillägg

Underlag för beräkningen

6 § Skattetillägg tas ut med viss procentsats av den undandragna skatten.

Med den undandragna skatten avses, när annat inte följer av tredje stycket eller 7 §, den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den hade godtagits.

Till den del den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha medfört sådant underskott i förvärvskälla i något av inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall den undandragna skatten för en fysisk person eller ett dödsbo anses motsvara den kommunala inkomstskatt, som skulle ha påförts en beskattningsbar inkomst motsvarande det undanhållna beloppet, och för en annan juridisk person än ett dödsbo den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts en sådan beskattningsbar inkomst.

7 § Det belopp som undanhållits från beskattning skall beräknas utan hänsyn till yrkanden av den skattskyldige som rör någon annan fråga än den som föranleder skattetillägget. I den mån skatten till följd av ett sådant yrkande skall tas ut först vid senare taxerings- eller redovisningsperiod än den till vilken den oriktiga uppgiften är hänförlig, anses den undandragna skatten motsvara den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört, om yrkandet inte hade framställts.

Om det undanhållna beloppet inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i den skattskyldiges uppgifter eller underlaget för dessa, får det uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit.

Procentsatser m.m.

8 § Om den oriktiga uppgiften består endast i att ett intäkts- eller kostnadsbelopp hänförs till felaktig taxerings- eller redovisningsperiod, skall skattetillägget motsvara följande procentsatser av den undandragna skatten:

1. två procent, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader och den skattskyldige hänfört beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken det hade bort hänföras,

2. tio procent, om punkt 1 inte är tillämplig och den skattskyldige hänfört beloppet till en period högst ett år från den till vilken det hade bort hänföras.

I fråga om intäktsbelopp gäller första stycket också när utredningen ger anledning att anta att den skattskyldige skulle komma att hänföra beloppet till annan sådan taxerings- eller

redovisningsperiod som där avses. Beträffande kostnad eller annat belopp som kan utnyttjas som avdrag tillämpas inte första stycket, om det finns anledning att anta att den skattskyldige avsett att tillgodoföra sig avdraget även för annan period.

9 § I annat fall än som avses i 8 § tas skattetillägget ut med fyrtio procent av den undandragna skatten.

10 § Skall fysisk person eller dödsbo påföras skattetillägg efter skilda procentsatser på undandragen skatt, skall beräkningen ske på följande sätt i den mån det får betydelse för resultatet. Först uträknas 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.

Jämkning av skattetillägg

11 § Om en beräkning av skattetillägg enligt 6–10 §§ skulle leda till ett resultat som står i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens art och omständigheterna kring dess lämnande eller den skattskyldiges vinning för det fall att uppgiften hade godtagits, får skattetillägget jämkas. Detsamma gäller om, utan den skattskyldiges förvällande, en osedvanligt lång tid har förflutit innan skattetillägget skall bestämmas.

I fall som avses i första stycket skall skattetillägget bestämmas till hälften eller en fjärdedel av vad som annars skulle ha utgått. Ytterligare jämkning får dock ske, om skattetillägget annars skulle tas ut med ett synnerligen högt belopp.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande tillämpas i fråga om oriktiga uppgifter som har lämnats före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs att 13 § skattebrottslagen (1971:69) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Åtal för brott enligt 3 § får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

13 §¹

Åtal mot den som har påförts skattetillägg får inte väckas enligt 3 eller 5 § för att han har lämnat den oriktiga uppgift som föranlett skattetillägget. Åtal för brott enligt 3 § får i övrigt väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande tillämpas i fråga om brott som har begåtts före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 1996:658

3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

dels att 7 kap. 2 och 4 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 3 kap. 3, 13 och 15 §§ samt 7 kap. 1, 6 och 8 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

3 §²

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara deklarationsskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att uppgifterna i deklARATIONEN är riktiga eller annars för beskattningen samt prov och beskrivning på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten.

Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Finns det anledning att anta att den deklarationsskyldige eller, om den deklarationsskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den deklarationsskyldige har begått brott, får den deklarationsskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.

13 §³

Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter enligt 12 § får beskattningsmyndigheten före-

Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter enligt 12 § får beskattningsmyndigheten före-

² Senaste lydelse 1997:1030

³ Senaste lydelse 1997:1030

lägga honom vid vite att fullgöra dem. *Finns det anledning att anta att den reviderade eller, om den reviderade är en juridisk person, ställföreträdare för den reviderade har begått brott, får den reviderade inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.*

lägga honom vid vite att fullgöra dem.

15 §⁴

På den enskildes begäran skall från föreläggande eller revision undantas

1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,
2. annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Den enskilde skall också på begäran befrias från skyldighet att själv tillhandahålla en handling som visar att han har begått brott eller lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter. Bestämmelserna i första – tredje styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter.

7 kap.

1 §⁵

Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen Om skattetillägg finns bestämmelser i lagen

⁴ Senaste lydelse 1994:474

⁵ Senaste lydelse 1997:1030

under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för beslut rörande beskattningen och uppgiften befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Skattetillägget är tjugo procent av det skattebelopp som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Detsamma gäller, om en sådan uppgift har lämnats i ett mål om skatt och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Avgiftsberäkning enligt första stycket sker efter fem procent när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämförbar fråga.

Har avvikelser från deklARATION skett med stöd av 4 kap. 13 §, påförs den skattskyldige skattetillägg. Skattetillägget är tjugo procent av den skatt som till följd av uppskattningen påförs den skattskyldige utöver vad som annars skulle ha påförts honom. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från den skattskyldige påförs dock skattetillägg enligt första eller andra stycket.

Har den skattskyldige inte lämnat deklARATION och har skatt beslutats genom uppskattning enligt 4 kap. 13 §, påförs den skattskyldige skattetillägg. Skattetillägget är tjugo procent av den skatt som till följd av uppskattningen påförs den skattskyldige utöver

(2001:000) om skattetillägg.

den skatt som skulle ha påförts enligt uppgifter han på något annat sätt än muntligen kan ha lämnat till ledning för beskattningen. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från den skattskyldige påförs dock skattetillägget enligt första eller andra stycket.

Underlag för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget.

Den skattskyldige skall befrias helt från skattetillägg och förseningsavgift

1. om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig,

2. om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet, eller

3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget eller avgiften.

Den skattskyldige får befrias helt från skattetillägg även när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktig-

6 §⁶

Den skattskyldige skall befrias helt från förseningsavgift

1. om underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig,

2. om underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till någon annan särskild omständighet, eller

3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften.

Förseningsavgift får inte påföras sedan den skattskyldige avlidit.

⁶ Senaste lydelse 1997:492

heten eller underlåtenheten är obetydligt.

Skattetillägg och förseningsavgift får inte påföras sedan den skattskyldige avlidit.

8 §⁷

Bestämmelserna i 6 § skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om *särskild avgift*.

Ändras ett beskattningsbeslut i en fråga som föranlett skattetillägg skall beskattningsmyndigheten vidta den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av beskattningsbeslutet.

Bestämmelserna i 6 § skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om *förseningsavgift*.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. När en oriktig uppgift har lämnats eller uppskattning enligt 4 kap. 13 § ägt rum före ikraft-trädandet tillämpas dock 7 kap. 1, 2, 4, 6 och 8 §§ i sin äldre lydelse.

⁷ Senaste lydelse 1997:492

4 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324)⁸

dels att 5 kap. 2–4 §§ skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 5 kap. 6 § skall utgå,

dels att 3 kap. 5, 12 och 13 §§, 5 kap. 1, 6, 7, 12 och 13 §§ och 6 kap. 24 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

5 §⁹

Skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Finns det anledning att anta att den skattskyldige eller, om den skattskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige har begått brott, får den skattskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

12 §¹⁰

Vid taxeringsrevision skall den reviderade tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också lämna tillträde till utrymmen som

⁸ Senaste lydelse av

5 kap. 2 § 1997:494

5 kap. 2 a § 1991:1902

5 kap. 4 § 1997:494

⁹ Senaste lydelse 1997:1028

¹⁰ Senaste lydelse 1997:1028

huvudsakligen används i verksamheten för sådan åtgärd som avses i 11 § andra stycket och om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande. Den reviderade skall i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen.

Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Revisorn får kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.

Vid granskning av upptagning som avses i andra stycket får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Granskningen får inte verkställas via telenät.

Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket, får skattemyndigheten förelägga honom vid vite att fullgöra dem. *Finns det anledning att anta att den reviderade eller, om den reviderade är juridisk person, ställföreträdare för den reviderade har begått brott, får den reviderade inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.*

Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket, får skattemyndigheten förelägga honom vid vite att fullgöra dem.

13 §¹¹

På den enskildes begäran skall från föreläggande eller revision undantas

1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,

2. annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Den enskilde skall också på

¹¹ Senaste lydelse 1994:467

begäran befrias från skyldighet att själv tillhandahålla en handling som visar att han har begått brott eller lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter.

Bestämmelserna i första - tredje styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter.

5 kap.

1 §¹²

Om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller, om en sådan uppgift har lämnats i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Skattetillägg enligt första stycket tas ut med tjugo procent av den mervärdesskatt och med fyrtio procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1-5 som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom, eller,

Om skattetillägg finns bestämmelser i lagen (2001:000) om skattetillägg.

¹² Senaste lydelse 1997:1028

vad gäller mervärdesskatt, felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg i stället beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

Avgiftsberäkning enligt andra stycket sker efter tjugo procent eller, vad gäller mervärdesskatt, tio procent av underlaget när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november taxeringsåret.

Avgiftsberäkning enligt andra stycket sker efter tio procent eller, vad gäller mervärdesskatt, fem procent av underlaget, när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämförbar fråga.

6 §¹³

Den skattskyldige skall befrias från särskild avgift 1. om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha

Den skattskyldige skall befrias från förseningsavgift 1. om underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband

¹³ Senaste lydelse 1997:494

ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig,

2. om *felaktigheten* eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till *uppgiftens art* eller någon annan särskild omständighet, eller

3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut *den särskilda* avgiften.

Den skattskyldige får befrias helt från skattetillägg även när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.

med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig,

2. om underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till någon annan särskild omständighet, eller

3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften.

7 §¹⁴

Bestämmelserna i 6 § skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om *särskild avgift*.

Bestämmelserna i 6 § skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om *förseningsavgift*.

12 §¹⁵

Särskild avgift får inte påföras sedan den skattskyldige avlidit.

Förseningsavgift får inte påföras sedan den skattskyldige avlidit.

Vid tillämpning av 7 kap. 4 § får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela befrielse från särskild avgift.

13 §¹⁶

¹⁴ Senaste lydelse 1997:494

¹⁵ Senaste lydelse 1997:328

¹⁶ Senaste lydelse 1999:1261

Särskild avgift påförs enligt skattebetalningslagen (1997:483). Skattetillägg som inte uppgår till 100 kronor, påförs inte. Särskild avgift tillfaller staten.

Skall någon vid taxering till statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst påföras skattetillägg på undandragen skatt efter skilda procentsatser 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 tillämpas också när någon skall påföras skattetillägg efter skilda procentsatser i annat fall än som avses i andra stycket. Vid beräkning av skattetillägg på minskning av underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst skall underlaget vid tillämpning av de skilda procentsatserna fördelas efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.

Skall skattetillägget påföras efter skilda procentsatser och beräknas på såväl undandragen skatt som minskning av underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst görs beräkningen med tillämpning av andra och tredje styckena på de båda underlagen var för sig.

6 kap.

24 §

Vid handläggningen i länsrätt och kammarrätt av mål om särskild avgift skall muntlig förhandling hållas, om den skattskyldige begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte, om det inte finns anledning att anta att avgift kommer att tas ut.

Vid handläggningen i länsrätt och kammarrätt av mål om särskild avgift skall muntlig förhandling hållas, om den skattskyldige begär det. *Vid sådan förhandling skall, om det påkallas av den skattskyldige, denne eller ställföreträdare för honom höras personligen.* Muntlig förhandling behövs dock inte, om det inte finns anledning att anta att avgift kommer att tas ut.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. När en oriktig uppgift till ledning för taxeringen har lämnats eller skönstaxering ägt rum före ikraftträdandet tillämpas dock 5 kap. 1, 2–4, 6, 7, 12 och 13 §§ i sin äldre lydelse.

5 Förslag till Lag om ändring av skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)
dels att 15 kap. 2–5 §§ skall upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 15 kap. 1, 2, 3 och 4 §§ skall utgå,
dels att 15 kap. 1, 7, 8 och 11 §§, 17 kap. 2 och 3 §§, 22 kap. 11 §, 23 kap. 2 § samt rubriken närmast före 15 kap. 7 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap.

1 §¹⁷

Om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för beskattningen och uppgiften befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller, om en sådan uppgift lämnats i ett mål om beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Om skattetillägg finns bestämmelser i lagen (2001:000) om skattetillägg.

Skattetillägget är 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige.

Skattetillägget är 10 % när skattemyndigheten har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för

¹⁷ Senaste lydelse 1997:1029

skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av året efter beskattningsåret.

Skattetillägget är 5 % när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämförbar fråga.

Befrielse från skattetillägg och förseningsavgift

Den skattskyldige skall befrias helt från *skattetillägg* och förseningsavgift

1. om *felaktigheten* eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig,

2. om *felaktigheten* eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till *uppgiftens art* eller någon annan särskild omständighet, eller

3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut *skattetillägget* eller avgiften.

Den skattskyldige får befrias helt från skattetillägg även när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.

Bestämmelserna i 7 § skall beaktas även om ett yrkande

Befrielse från förseningsavgift

7 §

Den skattskyldige skall befrias helt från förseningsavgift

1. om underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig,

2. om underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till någon annan särskild omständighet, eller

3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften.

8 §

Bestämmelserna i 7 § skall beaktas även om ett yrkande

om befrielse inte har framställts, om det föranses av vad som förekommit i ärendet eller målet om *skattetillägg* eller förseningsavgift.

om befrielse inte har framställts, om det föranses av vad som förekommit i ärendet eller målet om förseningsavgift.

11 §

Bestämmelserna i 1–10 §§ gäller även den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig enligt 3 kap. 1 §.

Bestämmelserna i 6–10 §§ och *lagen (2001:000) om skattetillägg* gäller även den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig enligt 3 kap. 1 §.

17 kap.

2 §¹⁸

Skattemyndigheten får bevilja anstånd med inbetalning av skatt

1. om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten,

2. om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, eller

3. om den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Avslår skattemyndigheten en ansökan om anstånd med inbetalning av skattetillägg i fall då den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat beslutet om tillägg, har den skattskyldige likväl anstånd med inbetalningen av skattetillägget till dess att avslagsbeslutet vinner laga kraft. Överklagas avslagsbeslutet gäller anståndet till dess att länsrätten eller, om även

¹⁸ Senaste lydelse 1998:194

dennas beslut överklagas, kammarrätten fattat beslut i frågan. En erinran om vad som sålunda gäller skall tas in i avslagsbeslutet. Vad som nu har sagts gäller dock inte om den skattskyldige tidigare har sökt anstånd med att inbetala skattetillägget.

Om Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får skattemyndigheten bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som är beroende av utgången i förhandsbeskedsärendet.

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet eller ansökan om förhandsbesked.

3 §

Om det i fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 3 kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället skattemyndigheten.

Om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalls, skall kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen skall minskas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt skall bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. tillämpas.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om skattetillägg.

22 kap.

11 §¹⁹

Överklagande av beslut av länsrätten i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. befrielse från *skattetillägg* och 6. befrielse från avgift enligt 15 kap. 7, 8 och 8 a §§ samt ränta enligt 19 kap. 11 §, enligt 19 kap. 11 §,
7. överföring av skatt till en annan stat, samt
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

23 kap.2 §²⁰

Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Vite får dock inte föreläggas staten, ett landsting, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten. *Finns det anledning att anta att den deklarationsskyldige eller, om den deklarationsskyldige är en juridisk person, ställföreträdare för den deklarationsskyldige har begått brott, får den deklarationsskyldige inte föreläggas enligt 14 kap. 3 § vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.*

Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Vite får dock inte föreläggas staten, ett landsting, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten.

Om vite har förelagts också med stöd av en bestämmelse i taxeringslagen (1990:324) eller lagen (1990:325) om

¹⁹ Senaste lydelse 1999:641

²⁰ Senaste lydelse 1997:1029

självdeklaration och kontrolluppgifter, prövas frågan om att döma ut vitet av den länsrätt som är behörig enligt dessa lagar.

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. När en oriktig uppgift har lämnats eller skönsbeskattning ägt rum före ikraftträdandet tillämpas dock äldre bestämmelser.

6 Förslag till Lag om ändring i tullagen (2000:1281)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (2000:1281)

dels att rubriken närmast före 8 kap. 10 § skall flyttas till närmast före 8 kap. 11 §,

dels att 8 kap. 2, 3, 4, 6 och 10 §§ samt 10 kap. 4 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

2 §

Har den som är gäldenär och som är skyldig att lämna skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration i en deklaration eller ett annat dokument, som under förfarandet lämnats till ledning för fastställande av tull, lämnat en uppgift som befinns vara oriktig, skall han påföras en särskild avgift (*tulltillägg*). Tulltillägget är tjugo procent av den tull som inte skulle ha påförts, om den oriktiga uppgiften godtagits. Detsamma gäller, om gäldenären skriftligen har lämnat en sådan uppgift i ett ärende som avser omprövning av tulltaxeringsbeslut eller i ett överklagat ärende som avser fastställande av tull.

Avgiftsberäkning enligt första stycket sker efter *tio* procent *dels* när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som bifogats deklarationen, *dels* när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Om *avvikelse* från deklaration har skett vid skönstulltaxering, skall gäldenären påföras *tulltillägg*. Tulltillägget är *tjugo* procent av den tull som vid taxeringen

Avgiftsberäkning enligt första stycket sker efter *två* procent när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), *under förutsättning att sådan rätt till avdrag uppkommit eller kan antas uppkomma tidigare än sex månader från det att den oriktiga uppgiften lämnats.*

En uppgift som en gäldenär har lämnat till ledning för fastställande av tull skall aldrig anses vara oriktig, om den ensam eller i förening med de uppgifter som i övrigt lämnats i

påförs gäldenären utöver vad som annars skulle ha påförts honom. Till den del taxeringen innefattar rättelse av en oriktiguppgift från gäldenären påförs dock tulltillägg enligt första stycket.

deklarationen eller i kontrollmaterial som bifogats denna har utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Om deklarationen har upprättats med databehandlingsteknik, skall därvid kontrollmaterial vartill hänvisats i deklarationen anses ha bifogats denna.

3 §

Tulltillägg skall påföras om tull skall tas ut på grund av

1. olaglig införsel,
2. olagligt undandragande av varor från tullövervakning eller
3. förfogande i övrigt över en icke-gemenskapsvara, i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten.

Första stycket gäller endast om gäldenären rätteligen skulle ha lämnat en skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration till ledning för fastställande av tull.

Tulltillägget enligt första stycket är tjugo procent av den tull som påförs.

4 §

Tulltillägget enligt 3 § är tjugo procent av den tull som påförs. Även den som förfogat över en förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tull skall påföras tulltillägg. Tulltillägget är då tjugo procent av den tullförmån som gäldenären går miste om.

Tulltillägg skall tas ut endast om felaktigheten eller underlåtenheten måste antas vara att tillskriva uppsåt eller oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är att betrakta som ursäktlig. I enlighet härmed skall tulltillägg inte tas ut, om

1. en oriktig uppgift kan antas bero på att gäldenären eller hans ombud felbedömt tullreglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sätt som inte kan anses oförsvarligt och det inte skäligen kan begäras att

han skulle ha lämnat underlag för tulltaxeringen i vidare mån än som skett,

2. felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med gäldenärens ålder eller bristande erfarenhet, gäldenärens eller hans ombuds sjukdom eller liknande förhållande eller med den brådska som gällt för uppgiftslämnandet att gäldenären inte skäligen bör lastas för den,

3. det annars finns särskilda skäl som föranleder att gäldenären inte bör lastas för felaktigheten eller underlåtenheten.

6 §

Tulltillägg påförs inte i samband med rättelse av en felräkning eller felskrivning, som uppenbart framgår av tulldeklaration eller annat dokument som lämnats till ledning för tulltaxeringen.

Tulltillägg påförs inte heller i den mån avvikelsen avser bedömning av ett yrkande, såsom fråga om yrkad förmånsbehandling, anspråk på tullbefrielse eller tullnedsättning eller fråga om skäligheten av en uppskattning eller värdering, och avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Om en gäldenär frivilligt har rättat en oriktig uppgift eller anmält förhållande som avses i 3 §,

Tulltillägg skall inte påföras, om

1. faran för ett felaktigt tulltaxeringsbeslut på grund av oriktig uppgift har varit ringa med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller med hänsyn till sådant kontrollmaterial från annan än gäldenären som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för Tullverket

2. gäldenären frivilligt har rättat en oriktig uppgift eller anmält ett förhållande som avses i 3 §,

3. felaktigheten eller underlåtenheten har lagts till grund för allmänt åtal och åtalet har inte lagts ned eller

påförs inte tulltillägg.

avvisats,

4. det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt,

5. det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tulltillägget.

Om en beräkning av tulltillägg enligt 2 eller 3 § skulle leda till ett resultat som står i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens art och omständigheterna kring dess lämnande eller gäldenärens vinning för det fall att uppgiften hade godtagits, får tulltillägget jämkas. Detsamma gäller, om utan den skattskyldiges förvällande en osedvanligt lång tid har förflutit innan tulltillägget bestäms.

10 §

Gäldenären respektive deklaranten skall helt eller delvis befrias från tulltillägg respektive förseningsavgift

1. om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med hans ålder, hans bristande erfarenhet, hans eller hans ombuds sjukdom eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig,

2. om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild

Deklaranten skall helt eller delvis befrias från förseningsavgift

1. om underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med hans ålder, hans bristande erfarenhet, hans eller hans ombuds sjukdom eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig,

2. om underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till annan särskild omständighet, eller

3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften.

omständighet, eller

3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget eller avgiften.

Gäldenären får befrias helt från tulltillägget när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.

Deklaranten får helt eller delvis befrias från förseningsavgift även när underlåtenheten är obetydlig.

10 kap.

4 §

När Tullverket med stöd av tullagstiftningen förelägger någon att vidta åtgärd som behövs för förtullning eller annan tullklarering eller för Tullverkets kontrollverksamhet, kan Tullverket sätta ut vite.

Tullverket kan även sätta ut vite, om någon inte har lämnat uppgift eller handling enligt föreskrift i tullagstiftningen eller inte har fullgjort skyldighet som föreskrivs i artikel 14 i förordningen (EEG) nr 2913/92 eller i 6 kap. 16, 17, 22, 23 eller 32 §§ denna lag.

Finns det anledning att anta att den som skall föreläggas, eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdaren har begått brott, får han inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.

Den enskilde är aldrig skyldig att själv lämna en uppgift eller tillhandahålla en handling som visar att han eller har begått brott eller lämnat en oriktig uppgift som kan leda till tulltillägg. Detsamma gäller i fråga om juridisk person brott av ställföreträdaren.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande tillämpas när oriktig uppgift har lämnats eller annan felaktighet eller underlåtenhet ägt rum före ikraftträdandet.

7 Förslag till Lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling

Härigenom föreskrivs att 31 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 §

Åtal mot den som har påförts tulltillägg eller en sådan avgift som avses i 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor får inte väckas enligt 4 eller 8 § för att han har lämnat den oriktiga uppgift som föranlett sanktionsavgiften.

Kan brott som avses i

Kan brott som avses i

1. 3 *eller* 4 § eller försök till sådant brott eller 7 § föranleda att en sådan avgift som avses i 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor påförs, eller
2. 8 *eller* 9 § eller försök till sådant brott eller 11 § föranleda att tulltillägg enligt 8 kap. 2-4 §§ tullagen (2000:000) påförs får åtal för brottet väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

1. 3 § eller försök till sådant brott eller 7 § föranleda att en sådan avgift som avses i 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor påförs, eller

2. 9 § eller försök till sådant brott eller 11 § föranleda att tulltillägg enligt 8 kap. 2-4 §§ tullagen (2000:000) påförs får åtal för brottet väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

Vad som sägs i *första* stycket gäller även talan om förverkande enligt 16 §.

Vad som sägs i *andra* stycket gäller även talan om förverkande enligt 16 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. Äldre bestämmelser

skall dock fortfarande tillämpas i fråga om brott som har begåtts före ikraftträdandet.

1 Inledning

1.1 Kommitténs uppdrag

Enligt direktiven (dir. 1998:34) har kommitténs uppgift varit att kartlägga den nuvarande tillämpningen av skattetilläggsreglerna och att, mot bakgrund av de problem som uppmärksammats, utforma ett sanktionssystem som uppfyller högt ställda krav på effektivitet, förutsebarhet, likformighet och rättsäkerhet samt de krav som Europakonventionen kan ställa på förfarandet.

I direktiven framhålls att utgångspunkten för övervägandena bör vara att sanktionssystemet skall bygga på enkla och schabloniserade regler och att det skall aktualiseras i alla fall av brister i uppgiftslämnandet samtidigt som reglerna måste ge utrymme för en nyanserad bedömning.

Mot bakgrund av att skattetillägget i enskilda fall kan uppgå till höga belopp framhålls i direktiven att möjligheten att införa något slags maximering av skattetillägget skall övervägas. Det förhållandet att skattetillägg påförs efter en lägre procentsats i vissa situationer har enligt direktiven inneburit avsevärda problem i den praktiska tillämpningen. Kommittén har ålagts att särskilt uppmärksamma detta och andra praktiska tillämpningsproblem i syfte att lägga fram förslag som i möjligaste mån begränsar problemen. Kommittén har också särskilt ålagts att uppmärksamma frågan om skattetillägg vid periodiseringsfel. En lagteknisk fråga som ingår i kommittéuppdraget är att se efter om det är möjligt och lämpligt att samla de administrativa sanktionsreglerna i en lag.

Kommittén har ålagts att hålla sig underrättad om beredningen av betänkandet Straffansvar för juridiska personer (SOU 1997:127) och att i möjligaste mån anpassa sina förslag efter resultatet av den beredningen. Vidare skall utredaren hålla sig underrättad om

resultatet av den fortsatta beredningen av Skattekontrollutredningens slutbetänkande Självdeklaration och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden (SOU 1998:12).

Kommitténs direktiv återges i sin helhet som bilaga till betänkandet.

1.2 Kommitténs arbete

I kommittén har förutom den särskilde utredaren ingått experter från Regeringskansliet, Riksskatteverket, Sveriges Industriförbund, samt advokat- och bankväsendet.

Kommittén, som tillkallades först ett år efter direktivens tillkomst, påbörjade sitt arbete i april 1999 och har bedrivits på traditionellt sätt. Kommittén har haft ett tiotal sammanträden, vid vilka experterna har deltagit. Kommittén har dessutom samrått med olika befattningshavare inom skatteförvaltningen och Tullverket.

Kommittén lägger fram förslag till en ny lag om skattetillägg samt flera förslag till ändringar i gällande lagstiftning.

2 Skattetilläggssystemets tillkomst och utveckling

2.1 Tillkomsten av skatteadministrativa sanktioner

2.1.1 Inledning

När skattetilläggssystemet infördes den 1 januari 1972 var administrativa sanktioner på detta område i princip en nyhet i Sverige. Däremot fanns sådana redan t.ex. i Finland och Norge. Det nya sanktionssystemet byggde i huvudsak på Skattestrafflagsutredningens förslag som presenterades i betänkandet Skattebrotten (SOU 1969:42). Samtidigt som det administrativa sanktionssystemet infördes reformerades reglerna om skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen (1971:69).

2.1.2 Tidigare ordning

Den tidigare ordningen innebar ett straffrättsligt förfarande, i huvudsak enligt 1943 års skattestrafflag, som sanktion när en skattskyldig lämnat oriktig uppgift i en deklARATION, underlåtit att deklarerera eller att lämna in deklARATIONEN i rätt tid. För straffansvar krävdes att den skattskyldige handlat grovt oaktsamt eller uppsåtligt. För uppsåtligt brott dömdes för falskdeklARATION och för oaktsamhetsbrott för värdslös deklARATION. Praxis vid bedömning av om en oaktsamhet skulle anses som grov var påfallande sträng. Lagen var tillämplig för de vanligast förekommande skatte- och avgiftsformerna. I fråga om vissa avgifter, t.ex. på socialförsäkringsområdet, fanns särskilda bestämmelser.

2.1.3 Reformbehovet

Det dåvarande systemet kritiserades i flera avseenden, inte minst för bristen på systematik, likformighet och effektivitet. Skattestrafflagsutredningen genomförde ett flertal undersökningar (se SOU 1969:42 s. 120-129) och av dessa ansågs bl.a. framgå att det fanns en oproportionerlig skillnad mellan antalet felaktigheter och antalet lagföringar. Det framgick att åtalen för brott mot skattestrafflagen till stor del rörde löntagare med relativt enkla och lätt kontrollerbara inkomstförhållanden. Åtalen avsåg till övervägande del värdslös deklARATION och det undandragna skattebeloppet var i flertalet fall lågt. Även i fall som avsåg falskdeklARATION var det undandragna beloppet normalt relativt lågt. Av dem som dömts för brott mot skattestrafflagen var det en närmast försumbar andel som fick annan påföljd än bötesstraff.

Utredningen ansåg att påföljdssystemet för skattebrott beträffande inkomst- och förmögenhetsskatt drabbade de skattskyldiga ojämnt och orättvist. Polis- och åklagarmyndigheter och domstolar togs i anspråk för att utreda och handlägga bagatellartad brottslighet och förseelser av ordningsmässig art. Utredningen fann att tolkningen av begreppet grov oaktsamhet var annorlunda på skattestrafflagstiftningens område än på andra rättsområden. Utredningen ansåg att det straffbara området för grov oaktsamhet borde göras snävare än vad som tillämpades enligt praxis.

I sina överväganden konstaterade utredningen att en möjlighet var att skärpa det befintliga systemet, som byggde på åtal och lagföring och sanktioner av ekonomisk art, och att verkligen se till att det tillämpades i den utsträckning som bestämmelserna gav möjlighet till. Detta skulle emellertid medföra en ökad belastning på åklagarmyndigheter och domstolar. Det ifrågasattes därför om det inte var mer ändamålsenligt att skattemyndigheterna som upptäckte brott och förseelser och i väsentlig del undersökte misstänkta ärenden också fick rätt att besluta om en sanktion i någon form.

Ett skatteadministrativt sanktionssystem skulle enligt utredningen öka det ekonomiska trycket på de skattskyldiga att iaktta skyldigheterna i skatte- och avgiftsförfattningarna. Det skulle göra det möjligt att undanta vissa lindrigare ansedda skattebrott från handläggning hos åklagarmyndigheterna och domstolarna utan att brotten därmed undgick reaktion. Förfarandet skulle bli enklare, snabbare och mindre

kostnadskrävande för det allmänna och även minska kostnader och besvär för den enskilde.

Utredningen ansåg att ett sådant system skulle komma att innefatta tillräckliga sanktioner mot fel och försummelser av ordningsmässig eller bagatellartad natur, såsom underlåtenhet att lämna deklaration eller annan för beskattningen nödvändig uppgift i tid eller att i sådana handlingar lämna felaktiga uppgifter av mindre allvarlig art. Det straffrättsliga förfarandet skulle då kunna reserveras huvudsakligen för medelsvåra och grova fall av skatteundandragande. Även i dessa fall borde enligt utredningen den skatteadministrativa sanktionen tillämpas så att reaktionssystemet differentierades med hänsyn till gärningarnas art. För att systemet skulle fungera väl förutsattes det bygga på en enkel konstruktion och ges en schablonmässig utformning.

Remissinstanserna var i mycket stor utsträckning överens om behovet av att effektivisera skattekontrollen och vidta åtgärder mot skattefusket. Många ansåg att ett administrativt påföljdssystem var praktiskt men det restes invändningar av olika slag bl.a. om rättssäkerheten. Dessa invändningar gällde dels den principiella frågan om skattemyndigheterna borde anförtros uppgiften, dels om myndigheterna hade tillräckliga resurser och en lämplig organisation för att klara den.

2.1.4 Syften med det skatteadministrativa sanktionssystemet

Huvudsyftet med införandet av skattetillägg var att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt.

I den allmänna motiveringen i den proposition varigenom det nya systemet förelades riksdagen (prop.1971:10 s. 199-201) uttalades bl.a. att de hårt ansträngda åklagarmyndigheterna och domstolarna skulle avlastas av ett administrativt sanktionssystem och att den sakkunskap som fanns inom skatte- och taxeringsorganisation skulle utnyttjas i bästa möjliga mån. Den chikan som många upplevde vid ingripande från åklagarmyndigheternas sida skulle försvinna i de fall där det var kriminalpolitiskt meningslöst att ingripa med straffåtgärder. Vissa förfaranden, som inte omfattades av det allmänna rättsmedvetandet som brott i egentlig mening, kunde avkriminaliseras.

Ett praktiskt resultat av reformen förväntades bli att smärre övertramp inte skulle komma att leda till några påföljder alls. Å andra sidan var en konsekvens att svårare brottslighet i högre grad

skulle brännmärkas. Sanktionerna skulle komma att träffa jämnare och rättvisare.

Systemet med ett mer eller mindre automatiskt skattetillägg var en nyhet för landet och innebar en radikal omläggning av vad som hittills gällt. Detta manade till försiktighet vad gällde möjligheterna till avgiftsbefrielse vid ursäktlig försummelse och talade för att introduktionen av lagstiftningen i praktiska livet skulle göras så mjuk som möjligt.

2.1.5 Det nya skatteadministrativa systemets tillämpningsområde

Det nya påföljdssystemet med skatte- eller avgiftstillägg och förseningsavgift vid överträdelse av skatte- och avgiftsförfattningarna fick ett brett tillämpningsområde. Det infördes i fråga om inkomstskatterna, förmögenhetsskatten, mervärdesskatten, punktskatterna, och socialförsäkringsavgifterna. Bestämmelserna för de olika skatterna och avgifterna utformades i stora drag efter samma mönster. På grund av olikheter i förfarandet vid skatte- och avgiftsuttag föreslogs skilda bestämmelser i respektive lag. De centrala bestämmelserna om sanktionerna infördes således i taxeringsförordningen (1956:623), förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, stämpelskatteförordningen (1964:308) och förordningen (1959:552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m.m.

Den administrativa sanktionsformen skulle i princip tillämpas parallellt med den straffrättsliga. I propositionen (prop. 1971:10 s. 201) uttalades att fränsett att en annan ordning skulle bli administrativt otymplig fick redan de väsentliga skillnaderna mellan sanktionsformerna avgift och straff anses utesluta möjligheterna att införa ett system där utdömande av straffpåföljd skulle utesluta påföring av skatte- eller avgiftstillägg.

2.1.6 De grundläggande förutsättningarna för påföring av skattetillägg

För att tillämpningen skulle bli enkel konstruerades bestämmelserna så att om vissa objektivt konstaterbara fakta

förelåg skulle skattetillägg påföras. Subjektiva förutsättningar i form av uppsåt eller oaktsamhet behövde inte föreligga.

Skattetillägg skulle påföras dels vid "oriktigt meddelande", dels vid skönstaxering.

I det förra fallet var förutsättningarna att den skattskyldige lämnat deklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning för beskattningen, att det skriftliga meddelandet innehöll oriktig uppgift, att avvikelse skett från meddelandet på så sätt att den oriktiga uppgiften inte accepterats och att beskattningen skulle ha blivit för låg om avvikelse inte skett.

I det senare fallet skulle skattetillägg påföras dels när den skattskyldiges inkomst eller förmögenhet på grund av brister i självdeklarationen eller bristfälligt underlag för deklarationen inte tillförlitligt kunde beräknas, dels när inkomsten (eller förmögenheten) på grund av utebliven deklaration måste uppskattas trots att den skattskyldige anmanats att deklarerat. I det sist nämnda fallet öppnades dock en möjlighet att undgå skattetillägg om den skattskyldige enligt huvudregeln kom in med deklarationen inom två månader efter det att han delgetts beslutet om skattetillägg.

2.1.7 Nivån på skatte- och avgiftstillägg

Skattetillägg skulle i fråga om inkomst- och förmögenhetsskatten påföras med 50 procent och i fråga om de indirekta skatterna och arbetsgivaravgifterna med 20 procent av det skatte- eller avgiftsbelopp som skulle ha undandragits. I propositionen (prop. 1971:10 s. 209) uttalades att procentsatsen borde vara så hög att skattetillägget blev kännbart men att hänsyn emellertid måste tas till att avgiften i princip skall utgå vid alla konstaterade oriktigheter, oberoende av subjektiva rekvisit, dvs. oberoende av om uppsåt eller slarv förelegat.

2.1.8 Rättelser

Undantag från att påföra skattetillägg vid oriktig uppgift skulle göras i två fall. För det första om avvikelser innebar en rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning, dvs. när felaktigheten var så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal

noggrannhet upptäcker den. För det andra om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften.

2.1.9 Befrielsegrunder

I propositionen (prop.1971:10 s. 213) framhölls att eftersom det föreslagna avgiftssystemet innebar att schablonregler skulle tillämpas och att avgifterna skulle utgå utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet från den skattskyldiges sida skulle systemet kunna leda till klart obilliga resultat om inte de tillämpande myndigheterna fick möjlighet att ta hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet. Till skillnad från utredningens förslag preciserades befrielsegrunderna. Skattetillägget skulle kunna efterges om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet var att anse som ursäktlig eller om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten var att anse som ringa.

2.2 Den första översynen av systemet

2.2.1 Kritiken

Kritik hade riktats mot det nya skatteadministrativa systemet i olika sammanhang, bl.a. i motioner i riksdagen till 1975 års riksmöte och av JO i dennes ämbetsberättelser för åren 1973-1975. Motionärerna ansåg att man borde införa ytterligare befrielsegrunder och möjlighet att jämka skattetillägget. JO ansåg att, mot bakgrund av att det hade varit fråga om ny lagstiftning och att ett uttryckligt önskemål om mjuk tillämpning hade framförts i förarbetena, de lokala skattemyndigheternas tillämpning av befrielsegrunderna framstod snarare som väl hård än generös. JO:s intryck var att skattedomstolarna hade bedömt befrielsegrunderna friare och försökt väga samman olika faktorer som mer eller mindre starkt påverkade bedömningen. Även enskilda organisationer hade i skrivelser till utredningen framfört bl.a. att det var en svaghet i systemet att det saknades möjlighet till nyansering. Både större och smärre förseelser föll in under samma bestämmelser, men sanktionen stod inte i förhållande till förseelsens svårhetsgrad utan till den skatt som kunde ha undandragits. Sanktionen blev i normalfallen för hård.

2.2.2 1975 års skattetilläggsutredning

Skattetilläggsutredningen fick år 1975 i uppdrag att göra en översyn av både materiella och formella regler i det nya skatteadministrativa sanktionssystemet. Utredningen lämnade 1977 ett delbetänkande (SOU 1977:6) Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1. I sina allmänna överväganden berörde utredningen vissa frågor av mer principiell räckvidd. Den ena frågan gällde hur man borde se på de administrativa påföljderna från rättslig synpunkt. Den andra gällde förhållandet att avgifterna utgick oberoende av om den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet var en följd av underlåtenhet eller oaktsamhet. Utredningen fann det i princip otjänligt att gradera skattetilläggen efter den subjektiva skulden hos den skattskyldige med hänsyn till att felaktigheter, som till det yttre tedde sig lika, subjektivt kan ha sin grund i oförstånd, oaktsamhet, grov oaktsamhet eller uppsåt.

2.2.3 Skattetilläggsutredningens inledande förslag

Utredningen föreslog dels ökade möjligheter att efterge eller sätta ned skatte- och avgiftstillägg, dels bestämmelser om att skattetillägg enligt taxeringslagen skulle tas ut med 25 procent i stället för 50 procent i vissa fall när risken för skattebortfall för det allmänna ansågs förhållandevis liten på grund av att den oriktiga uppgiften hade rättats eller hade kunnat rättats med ledning av kontrollmaterial som regelmässigt var tillgängligt för taxeringsnämnden vid granskningen av den skattskyldiges uppgifter. Slutligen föreslogs lagändringar som bl.a. avsåg vissa processuella frågor.

Utredningen ansåg att de frågor som togs upp i delbetänkandet borde behandlas med förtur.

2.2.4 1977 och 1978 års ändringar avseende skattetillägg

Regeringen fann (prop. 1976/77:92 s. 89) att en av de ändringar som Skattetilläggsutredningen hade föreslagit var särskilt angelägen att genomföra. Redan innan utredningsförslaget i sin helhet hade remissbehandlats genomfördes därför den ändring i taxeringslagen

som innebar att skattetillägg skulle påföras med lägre procentsats i kontrollmaterialfallen. Samtidigt infördes en bestämmelse om hur skattetillägg skulle räknas ut när det påfördes med olika procentsatser vid en taxering, allt för att undvika att flera skattetillägg räknades ut på grundval av de högsta marginalskattesatserna. Ändringarna trädde i kraft till 1977 års taxering.

Efter det att skattetilläggsutredningens förslag hade remissbehandlats lades ytterligare förslag fram på grundval av betänkandet. Eftergiftsgrunderna kompletterades med en ny grund som inte var kopplad till den skattskyldiges person utan till att felaktigheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet.

I propositionen (prop. 1977/78:136) påpekades att utredningen borde överväga ytterligare frågeställningar, däribland införandet av en spärregel vid beloppsmässigt höga skattetillägg.

Skattetilläggsutredningen föreslog också att kvittningsrätten skulle utökas på så sätt att underlaget för skattetillägg inte skulle beräknas till högre belopp än skillnaden mellan den vid taxeringen bestämda nettointäkten av viss förvärvskälla och den nettointäkt av förvärvskällan som uppgivits i deklarationen efter rättelse av felräkningar. Enligt då gällande praxis medgavs endast s.k. oäkta kvittningar vid beräkning av undandraget belopp. Förslaget förkastades emellertid av dep.chefen i prop. 1977/78:136 (s. 165 f.). Skatteutskottet var dock av en annan åsikt (SkU 1977/78:50 s. 52 f.) och ställde sig positivt till att såväl äkta som oäkta kvittningsinvändningar inom en förvärvskälla skulle få beaktas, bl.a. av rättviseskäl. Införandet av nettokvittning genom skatteutskottets uttalande resulterade dock inte i några lagregler – detta ansåg utskottet inte nödvändigt – men nettokvittning kom därefter att tillämpas i praxis.

Till 1978 års taxering sänktes också vissa procentsatser efter vilka skattetillägg ut. Den tidigare gällande procentsatsen i 116 a § andra stycket gamla taxeringlagen om 50 procent sänktes till 40 procent och procentsatsen för skattetillägg vilka togs ut enligt 116 § tredje stycket, sänktes från 25 procent till 20 procent.

2.3 1982 års förslag

2.3.1 Allmänt

Skattetilläggsutredningen lämnade i sitt slutbetänkande Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet Nyansering av skattetillägg m.m. (SOU 1982:54) genomgripande förslag till förändringar. Förslagen avsåg en ny lagteknisk utformning av sanktionsbestämmelserna, en långtgående nyansering av skatte- och avgiftstilläggen och förseningsavgifterna, en skärpning av reaktionen vid underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldigheten, nya påföringsgrunder samt reglering av olika typer av kvittningssituationer liksom delvis nya förfaranderegler vid påföring av sanktionerna.

Utredningens förslag var både omfattande och genomgripande. Det byggde framför allt på en långtgående nyansering av de administrativa sanktionerna. Utredningen försökte att åstadkomma ett system som skulle uppfattas som rättvist och ändå enkelt, schabloniserat och likformigt i tillämpningen.

Skattetilläggsutredningens förslag blev föremål för en omfattande kritik. I huvudsak gick kritiken ut på att förslaget innehöll för mycket av detaljreglering som skulle leda till att reglerna blev svåra och resurskrävande att tillämpa. Även om Skattetilläggsutredningens förslag inte genomfördes är det av intresse att presentera de tankar som framfördes.

2.3.2 Lagteknisk utformning

Skattetilläggsutredningen utformade sitt förslag efter principen att det skulle finnas en lag för varje del av tillämpningsområdet. Utredningen strävade efter att så konkret som möjligt beskriva de olika situationer som varje bestämmelse avsåg att reglera. Utredningen ansåg att skatte- och avgiftstillägg och förseningsavgifter inom hela tillämpningsområdet skulle betecknas avgiftssanktioner i analogi med beteckningarna bötes- och straffsanktion.

2.3.3 Nyansering av uttagsprocenten för skatte- och avgiftstillägg

Generell nivå

Skattetilläggsutredningens förslag innebar som tidigare sagts en mycket långtgående nyansering av skattetilläggen. Utredningen ansåg visserligen att avgiftssanktionen i normalfallet skulle tas ut efter samma procentsats inom hela tillämpningsområdet och föreslog en sänkning till 30 procent som en lämplig generell uttagsprocent. Den normala nivån borde enligt utredningen hållas låg eftersom sanktionen i princip kunde påföras när inte annat än bristande noggrannhet förelåg och varje brist i uppgiftslämnandet blev bedömd i systemet.

Förutsättningen för förslaget till en generell nivå var emellertid att man i ett förhållandevis stort antal fall kunde beakta behovet av nyansering och sänka respektive höja uttagsprocenten.

Lägre nivå

I fall när den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering föreslogs uttagsprocenten oförändrat vara hälften så stor som den normala, vilket således innebar 15 procent.

Vissa fall av oriktig uppgift som rättats eller kunde ha rättats med ledning av inkomsten kontrolluppgift borde enligt utredningen föranleda en mycket mild reaktion. De fall som avsågs var sådana där felaktigheten gällde inkomst av tjänst och den skattskyldige hade angett utbetalarens namn. Utredningen gjorde bedömningen att det i merparten av dessa fall var fråga om ett misstag och att risken för skatteundandragande var obetydlig. Skattetillägg föreslogs därför utgå med endast 10 procent.

Periodiseringsfel föreslogs behandlas mildare än normalt med motiveringen att felaktigheten i åtskilliga fall endast orsakat att ett skattebelopp hade förskjutits mellan två beskattningsperioder och att den skada som det allmänna lidit i många fall kunde jämföras med en ränteförlust. Utredningen föreslog att, om försvärande omständigheter inte förelåg, skattetillägget skulle utgå med 10 procent.

Utredningen föreslog också att skattetillägg skulle kunna påföras när den skattskyldige lämnat oriktig uppgift om realisationsvinst vid

fastighetsförsäljning även om uppskov beviljades. Men även i detta fall borde uttagsprocenten vara så låg som 10 procent på grund av att risken för förlust för det allmänna inte var slutgiltigt konstaterad.

I ytterligare två fall föreslog utredningen en lägre uttagsprocent, en halvering av uttagsprocenten. Det ena fallet gällde mildrande omständigheter med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Det fallet hade sina rötter i skattelagstiftningens komplicerade karaktär och utredningens strävan att skapa större enhetlighet vid tillämpningen av eftergiftsbestämmelserna.

Det andra fallet avsåg situationer under sådana förhållanden att frivillig rättelse enligt gällande rättspraxis inte ansågs föreligga men den avgifts- eller skattskyldige i viss mening hade tagit ett eget initiativ till rättelse av en tidigare lämnad oriktig uppgift. Utredningen ansåg att det i och för sig inte fanns skäl att lämna förslag som skulle medföra en ändring i förhållande till den praxis som utvecklats i fråga om frivillig rättelse. Utredningen fann dock att en bestämmelse om lägre uttag skulle vara en fördel för såväl de avgifts- eller skattskyldiga som det allmänna eftersom den skulle uppmuntra till att rätta fel som det allmänna inte hade observerat och som de avgifts- eller skattskyldiga ofta inte hade något att vinna på att upplysa om.

Högre nivå

Utredningen föreslog även att skattetillägg skulle kunna tas ut efter en högre uttagsprocent i allvarigare fall. Som sådana fall räknades de där omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens karaktär var försvärande. Om det skattebelopp som undandragits uppgick till betydande belopp eller uppgiftsskyldigheten åsidosatts i väsentligt hänseende genom att deklaration inte lämnats eller genom upprepade överträdelser eller genom att en hel förvärvskälla hade utelämnats, skulle detta normalt anses som försvärande. Utredningen ansåg det också som försvärande att den skattskyldige åsidosatt sin skyldighet att föra eller bevara räkenskaper i väsentligt avseende. Detsamma gällde i fall då bevismedel med osant innehåll åberopats till stöd för oriktig uppgift, eftersom detta vanligen kunde anses tyda på uppsåt.

2.3.4 Övrigt

I betänkandet behandlades ingående såväl frågan om maximering av skattetilläggen som spørsmålet om ändring av beräkningsunderlaget. Utredningen fann emellertid inte att det fanns tillräckliga skäl för att föreslå någon ändring på något av dessa områden. Kommittén kommer i det följande att ytterligare beröra utredningens ståndpunkt i dessa avseenden.

2.4 Skatteförenklingskommitténs förslag

Även Skatteförenklingskommittén föreslog vissa ändringar i skattetilläggsreglerna i sitt slutbetänkande Ny taxeringslag (SOU 1988:21-22). Förslaget togs i och för sig upp till behandling i propositionen om ny taxeringslag m.m. (prop. 1989/90:74). Förslagen till materiella ändringar lades dock åt sidan med förklaringen att de skulle tas upp i ett senare sammanhang.

2.5 1991 års ändringar

2.5.1 Inledning

En del av de förslag som tidigare lagts fram av Skattetilläggsutredningen och Skatteförenklingskommittén bearbetades på nytt inom finansdepartementet och de redovisades i promemorian Några frågor om skattetillägg m.m. (Ds 1991:16) som lög till grund för 1991 års förändringar av bestämmelserna om bl.a. skattetillägg. Ändringarna gjordes för att anpassa det administrativa sanktionssystemet till reformen av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och för att komma tillrätta med vissa tillämpningsproblem som hade uppmärksamrats. De trädde i kraft fr.o.m. 1992 års taxering.

2.5.2 Vissa utgångspunkter för ändringarna

I propositionen (prop. 1991/92:43 s. 62) uttalades att den grundläggande utgångspunkten vid utformningen av sanktionssystemet borde vara att det skulle vara uppbyggt så att det

kunde uppfattas som rättvist av de skattskyldiga. En annan utgångspunkt för ändringarna var att en påförd sanktion måste stå i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Systemet måste därför tillåta ett hänsynstagande till omständigheter i det enskilda fallet. En ytterligare utgångspunkt var att likartade försummelser skulle medföra likartade påföljder, samtidigt som det måste beaktas att sanktionssystemet skulle vara enkelt att tillämpa.

2.5.3 Utvidgat tillämpningsområde

Mot bakgrund av dessa utgångspunkter utvidgades tillämpningsområdet för skattetillägg till statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader genom att en generell hänvisning till de aktuella reglerna i taxeringslagen infördes i respektive lag.

2.5.4 Oriktig uppgift vid utredning och domstol

Bestämmelserna förtydligades så att skatte-, avgifts- och tulltillägg skulle kunna komma i fråga även i de fall oriktig uppgift lämnas i samband med utredning rörande skatt, avgift eller tull.

En begränsning infördes beträffande förutsättningen för att påföra skattetillägg för oriktigt uppgift som lämnats vid domstol. Skattetillägg skulle i detta fall kunna komma i fråga bara när den oriktiga uppgiften prövats i sak. Däremot infördes en möjlighet att påföra avgiftstillägg enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare när oriktig uppgift lämnats i ett mål om särskild avgift, och uppgiften inte godtagits efter prövning i sak.

2.5.5 Oriktig uppgift om underskott

En möjlighet att påföra skattetillägg vid oriktig uppgift om underskott i inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst infördes. Underlaget för beräkningen av skattetillägg skulle i dessa fall utgöras av en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Motsvarande skulle gälla när underskott minskats genom skönstaxering.

2.5.6 Lägre uttagsnivå på skattetillägg vid periodiseringsfel

En lägre uttagsnivå på skatte- och avgiftstillägg för oriktiga uppgifter avseende periodisering eller därmed jämställd fråga infördes. Frågan hade diskuterats en längre tid och tanken bakom ändringen var att det i dessa fall ofta inte är fråga om något egentligt skatteundandragande utan en förskjutning av beskattningen mellan olika perioder. Skattetillägg enligt lagen om mervärdesskatt och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt avgiftstillägg enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare ändrades i periodiseringsfallen till 10 procent.

2.5.7 Ändring av bestämmelserna om kontrollmaterial

En viss uppmjukning gjordes också i av vad som skulle förstås med normalt tillgängligt kontrollmaterial vid taxeringen. Den exemplifiering som fanns i taxeringslagen av vad som utgjorde normalt tillgängligt kontrollmaterial slopades och undantaget att meddelande mellan skattemyndigheter inte skulle anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial slopades också.

2.5.8 Slopad nettokvittning

Möjligheten till s.k. nettokvittning, dvs. kvittning mellan olika poster inom en förvärvskälla, vid beräkning av underlaget för skattetillägg togs bort.

2.5.9 Ny eftergiftsgrund

En ny eftergiftsgrund, som medgav befrielse från skattetillägg, avgiftstillägg, tulltillägg och förseningsavgift om det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften, infördes också. Syftet var att skapa en ventil för fall när eftergift inte kunnat medges enligt de dåvarande eftergiftsgrunderna.

2.6 1997 års ändringar

I och med införandet av den nya lagen om betalning av skatter och avgifter, skattebetalningslagen (1997) gjordes vissa ändringar av skattetilläggsreglerna. Tillämpningsområdet för skattetillägg utvidgades till att gälla för arbetsgivare som inte fullgör sina skyldigheter att göra skatteavdrag. Den utvidgade regleringen byggde på bestämmelserna om avgiftstillägg i lagen om uppbörd av sociala avgifter från arbetsgivare (prop. 1996/97:100 s. 454).

Till följd av de förslag som framförts i betänkandet Elektronisk dokumenthantering inom skatteförvaltningen (Ds 1994:80) och i Skattebetalningsutredningens slutbetänkande Ett nytt system för skattebetalningar (SOU 1996:100) anpassades dessutom skattetilläggsreglerna till den nya förutsättningen att skattskyldiga fick möjlighet att kommunicera med skattemyndigheterna elektroniskt i stället för genom en skriftlig handling.

Efter framställningar från Riksskatteverket och Sveriges Industriförbund om behovet av vissa förändringar av skattetilläggsreglerna halverades uttagsnivån för skattetillägg enligt taxeringslagen (1990:324) vid periodiseringsfel från 20 procent till 10 procent i fråga om inkomstskatt och från 10 procent till 5 procent beträffande mervärdesskatt. Motsvarande sänkningar gjordes i skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

2.7 Skattekontrollutredningens förslag

Skattekontrollutredningen har i sitt slutbetänkande Självdeklaration och kontrolluppgifter - förenklade förfaranden (SOU 1998:12) redovisat vissa överväganden i fråga om skattetilläggsregleringen i taxeringslagen. Utredningen har i huvudsak lagt fram tre förslag till ändringar.

Till en början har sålunda utredningen föreslagit en förkortning av den tidsfrist, inom vilken den skattskyldige enligt 5 kap. 3 § första stycket taxeringslagen kan komma in med en självdeklaration med följd att beslut om skattetillägg som påförts vid skönstaxering i avsaknad av självdeklaration skall undanröjas. Deklarationen måste enligt förslaget ha kommit in till skattemyndigheten eller

allmän förvaltningsdomstol inom två månader efter utgången av det år då beslutet fattades för att skattetillägget automatiskt skall undanröjas. Förslaget har motiverats bl.a. med att det inte bör kunna gå att spekulera i att skattemyndigheten skönstaxerar till ett så lågt belopp att det tillsammans med skattetillägget innebär att den slutliga summan understiger den skatt som den skattskyldige rätteligen borde betala. (SOU 1998:12 s. 273).

Ett annat av utredningens förslag går ut på att skattetillägg skall kunna påföras dels skattskyldig som inte lämnar in en deklaration med en rättelse av en förtryckt uppgift i inkomstslaget tjänst eller kapital när den förtryckta uppgiften inte är riktig, dels den som underlåter att lämna en deklaration om en uppgift helt saknas i den förtryckta blanketten. Förslaget innebär att skattemyndigheten inte skall förelägga den skattskyldige att deklarera inkomsten utan endast meddela att man överväger att taxera den skattskyldige för inkomsten och påföra skattetillägg. Skattetillägg skall kunna påföras på grundval av endast det belopp som inte rättas eller kompletteras, inte på de belopp som är förtryckta på deklaraionsblanketten och är rätt. Förslaget är en följd av ett annat av utredningens förslag, nämligen att den fysiska person eller det svenska dödsbo som får en förtryckt blankett för allmän självdeklaration inte skall behöva underteckna blanketten och lämna in den till skattemyndigheten om de förtryckta uppgifterna är korrekta vad gäller inkomstlagen tjänst och kapital eller underlag för statlig fastighetsskatt och personen inte är deklaraionskyldig enligt 2 kap. 8 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Utredningen har slutligen föreslagit att skattetillägg skall påföras den som lämnar oriktig uppgift i sin självdeklaration avseende inkomstlagen tjänst och kapital oberoende av om rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande och som kommer in t.o.m. november månads utgång. Förslaget bygger på tanken att det av dagens system klart framgår av specifikationen av kontrolluppgifterna vilka inkomster som är förtryckta i blanketten för självdeklaration och att det är den skattskyldige som skall ansvara för att uppgifterna är korrekta. Den skattskyldige skall inte kunna förlita sig på att kontrolluppgiftslämnaren i efterhand kontrollerar att uppgifterna är rätta.

Skattekontrollutredningens förslag har ännu inte blivit föremål för någon proposition till riksdagen vare sig när det gäller skattetillägg eller beträffande övriga delar. Mot bakgrund av

remissutfallet får ovisshet anses råda om i vilken utsträckning förslagen i betänkandet kommer att förverkligas. Vissa av de frågor som behandlats i betänkandet har bearbetats vidare i departementspromemorian Ds 2000:70, vilken nu är föremål för remissbehandling.

2.8 Sammanfattning om utvecklingen

Den grundläggande konstruktionen av de skatteadministrativa sanktionerna finns kvar oförändrad. Sedan skattetilläggsbestämmelserna infördes för knappt trettio år har de ändringar som företagits till största del inneburit en liberalisering av bestämmelserna ur de skattskyldigas perspektiv, särskilt när det gäller befrielsegrunder och uttagsnivåer. Ändringarna 1992 innebar dock att tillämpningsområdet utvidgades. Skattekontrollutredningens förslag kan ses som en, låt vara till sin omfattning mycket begränsad, skärpning av bestämmelserna. Hittills har det inte gjorts några genomgripande reformer av regelverket utan det har till största delen varit fråga om vissa begränsade justeringar eller följdändringar som föranletts av förändringar i fråga om skattelagstiftning.

3 Gällande rätt

3.1 Skattetillägg enligt taxeringslagen

3.1.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift i självdeklaration

Bestämmelserna om skattetillägg återfinns i 5 kap. taxeringslagen. Av 5 kap. 1 § framgår att om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig, så skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Uppgiften skall således först och främst ha lämnats på annat sätt än muntligen. Tidigare fanns ett krav på att uppgiften skulle ha lämnats skriftligen. För att även täcka in de uppgifter som lämnas via elektroniska dokument ändrades lydelsen av 5 kap. 1 § till den nuvarande.

Därutöver krävs att uppgiften som lämnats är oriktig. I 1956 års taxeringslag (1956:623) användes i fråga om eftertaxering begreppet "oriktigt meddelande" i stället för "oriktig uppgift". Den allmänna åsikten torde dock vara att oriktigt meddelande har samma innebörd som oriktig uppgift (jfr prop. 1971:10 s. 247, prop. 1977/78:136 s. 144). De uttalanden och de avgöranden i praxis som avser "oriktigt meddelande" torde således kunna tjäna som vägledning även i fråga om vad som avses med oriktig uppgift.

Inte bara direkt osanna uppgifter kan föranleda att skattetillägg påförs. Även ett helt eller partiellt förtigande av uppgifter kan anses utgöra en oriktig uppgift. Detta gäller i vart fall under förutsättning att den skattskyldige uttryckligen eller underförstått får anses ha gjort gällande att han lämnat alla uppgifter av betydelse.

Däremot får från lämnande av oriktig uppgift skiljas den situationen att den skattskyldige gjort ett oriktigt yrkande. Det är bara oriktiga eller missvisande uppgifter som kan föranleda att skattetillägg påförs. Har den skattskyldige öppet redovisat de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser kan skattetillägg således inte påföras (jfr RÅ 1976 ref. 161). Bevisbördan för att uppgiften är oriktig ligger på skattemyndigheten.

Skattetillägg kan också påföras om den oriktiga uppgiften lämnats i ett mål om taxering. Detta gäller dock endast om uppgiften har prövats i sak dvs. har talan exempelvis avvisats får skattetillägg inte påföras trots att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i målet. Den oriktiga uppgiften måste ha lämnats i ett mål om *taxering*. Har den lämnats i ett annat sammanhang är bestämmelserna i denna del inte tillämpliga.

Skattetillägg tas enligt 5 kap. 1 § andra stycket taxeringslagen ut med 20 procent av den mervärdesskatt och med 40 procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1–6 och 8 som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom, eller vad gäller mervärdesskatt, felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg i stället beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

Beräkningen av skattetillägget görs således på olika sätt. Rör det sig om mervärdesskatt tas skattetillägg ut med 20 procent av den mervärdesskatt som felaktigt tillgodoräknats den skattskyldige. I fråga om skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1–6 och 8 taxeringslagen (kommunalskatt, statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt, fastighetsskatt m.m.) tas skattetillägget ut med 40 procent av den undandragna skatten. När det gäller den situationen att den oriktiga uppgiften skulle ha medfört underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret sker beräkningen på så sätt att beräkningsunderlaget skall motsvara en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

Det skall föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget på så sätt att skatten skulle ha blivit för låg om den oriktiga uppgiften följts. Därmed krävs i och för sig

inte att den oriktiga uppgiften medför några beloppsmässiga ändringar av taxeringen. Ett exempel på detta utgör RÅ78 1:77 där den skattskyldige underlåtit att kryssmarkera huruvida hon vid beskattningsårets ingång och under större delen av året sammanlevt med person med vilken hon hade barn fött före beskattningsåret. Den som oriktig ansedda uppgiften hade, om den hade följts, lett till att skattereduktion medgivits vid beräkning av den slutliga skatten. Som kommittén återkommer till kan detta rättsfall diskuteras eftersom det finns utrymme för uppfattningen att hon inte lämnat någon oriktig uppgift utan endast lämnat en fråga öppen.

I de fall den oriktiga uppgiften skulle ha medfört ett underskott i en näringsverksamhet eller inkomstslaget tjänst om uppgiften godtagits kan av naturliga skäl skattetillägget inte beräknas utifrån den undandragna skatten. I stället görs här beräkningen utifrån den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Ett exempel för att åskådliggöra reglerna i denna del återfinns i prop. 1991/92:43 s. 110. Detta är för närvarande det enda fall då skattetillägg tas ut trots att uppgiften inte skulle ha påverkat skatten för den aktuella perioden utan först – eventuellt – skatten för en framtida taxeringsperiod.

Under vissa förutsättningar kan dock skattetillägget beräknas enligt lägre procentsatser än vad som angetts ovan. Reglerna härvid återfinns i tredje och fjärde stycket i aktuellt lagrum. För det fall att den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som är normalt tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november månad taxeringsåret sker avgiftsberäkningen efter tjugo procent av underlaget eller, i fråga om mervärdesskatt, tio procent.

Tidigare, t.o.m. 1991 års taxering, exemplifierades i motsvarande lagrum i 1956 års taxeringslag (116 a §) vad som avsågs med normalt tillgängligt kontrollmaterial. Därtill hörde taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration från föregående beskattningsår och kontrolluppgift. Däremot undantogs uttryckligen meddelande från annan taxeringsnämnd. Anledningen till att exemplifieringen togs bort var framför allt att vad som kan utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial förändras över tiden och att en exemplifiering lätt blir föråldrad (prop. 1991/92:43 s. 66). Dep.chefen anförde vidare bl.a. att kontrollmaterial av mer allmän karaktär som inte tar sikte på den enskilde deklaranter bör omfattas av bestämmelsen samt att för att utgöra sådant normalt

tillgängligt kontrollmaterial bör dels materialet innehålla uppgifter som kan användas vid kontroll av ett större antal skattskyldiga som haft viss tillgång, viss intäkt etc. dels granskarna generellt sett ha tillgång till materialet (a.a. s. 65). Exempel i praxis på vad som inte ansetts utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial utgör RÅ 1987 ref. 96 (skogsliggare, numera tillgänglig uppgift i skattemyndighetens register), RÅ 1988 ref. 36 (uppgift om danskt banktillgodohavande) och RÅ 1989 ref. 30 (anteckningar på föregående års deklaration gjorda av taxeringsnämndens ordförande). Exempel på vad som ansetts utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial återfinns i RÅ 1994 ref. 10 (fämansbolags deklaration som granskats samtidigt med bolagsmannens självdeklaration). Som senare skall beröras närmare (avsnitt 3.1.5) gäller numera att skattetillägg inte alls tas ut när rätta förhållandet framgår av en kontrolluppgift i inkomstslaget tjänst och kapital och som lämnas utan föreläggande.

Har den oriktiga uppgiften avsett periodisering eller därmed jämställd fråga tas skattetillägget ut med en än lägre procentsats, nämligen tio procent eller, om det rör mervärdesskatt, fem procent. Detta framgår av fjärde stycket i aktuellt lagrum. Anledningen till att en lägre procentsats tillämpas i fråga om periodiseringsfel och liknande är att det här inte är fråga om ett egentligt skatteundandragande utan om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder (prop. 1991/92:43 s. 68, prop. 1997/98:10 s. 67). I författningskommentaren anges att genom det valda uttryckssättet ”periodisering eller därmed jämförlig fråga” understryks att bestämmelsen är tillämplig inte enbart när det är fråga om fel som i redovisningsteknisk mening anses vara periodiseringsfel utan också i andra fall som i avgiftshänseende bör jämföras med periodiseringsfel. Den lägre uttagsnivån bör i princip tillämpas i alla de fall felaktigheten upptäcks på så sent stadium att man kan kontrollera att en utelämnad intäkt har deklarerats följande beskattningsår eller att dubbelavdrag inte skett (prop. 1991/92:43 s. 110 f).

3.1.2 Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från de deklarerade uppgifterna

I 5 kap. 2 § taxeringslagen regleras förutsättningarna för påförande av skattetillägg vid skönstaxering. Skillnad görs här mellan de fall där den skattskyldige lämnat en självdeklaration (första stycket)

och de fall där den skattskyldige över huvud taget inte inkommit med en sådan deklaration (andra stycket). Den skattskyldige påförs skattetillägg om avvikelse skett från en självdeklaration genom skönstaxering. När det gäller beräkningen av tillägget skall detta först och främst göras utifrån en "rättad" deklaration dvs. har den skattskyldige t.ex. glömt att göra avdrag för något som han är berättigad till skall detta göras innan skattetillägget beräknas. Detta framgår av prop. 1977/78:136 s. 198. Därefter får hänsyn tas till om skönstaxeringen innefattar rättelse av en konkret oriktig uppgift eller inte. Till den del en skönsmässig avvikelse innefattar rättelse av en konkret oriktig uppgift skall skattetillägg tas ut enligt 1 § dvs. tillägget kan tas ut med 40 procent (och 20 procent för mervärdesskatt) enligt huvudregeln men de lägre procentsatserna kan också bli aktuella beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Rör det sig däremot om en skönstaxering som inte innefattar rättelse av någon konkret oriktig uppgift är endast 1 § andra stycket tillämpligt vid beräkningen. Även vid skönstaxering tas skattetillägg ut vid en minskning av underskott i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst. Skattetillägget beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som skönstaxeringen medfört.

3.1.3 Skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av självdeklaration

Har skönstaxering skett på grund av att någon deklaration över huvud taget inte kommit in kan som ovan nämnts skattetillägg påföras enligt 5 kap. 2 § andra stycket taxeringslagen. En förutsättning för detta är dock att den skattskyldige dessförinnan tillsänts ett föreläggande om att inkomma med deklaration. Skattetillägget beräknas utifrån den skatt som påförs den skattskyldige med anledning av skönstaxeringen. Hänsyn skall dock tas till de eventuella uppgifter som den skattskyldige kan ha lämnat till ledning för sin taxering. Liksom i de fall som träffas av skattetillägg enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen krävs dock att uppgifterna har lämnats på annat sätt än muntligen. Även enligt 5 kap. 2 § andra stycket kan skattetillägg påföras i skönstaxeringsfall med underskott. Skattetillägg enligt 2 § andra stycket skall dock undanröjas om den skattskyldige efter beslutet om skattetillägg ger in en självdeklaration. Deklarationen måste ha kommit in före utgången av året efter det då beslutet fattades (5 kap. 3 §).

Tidsfristen kan löpa under längre tid om den skattskyldige kan göra sannolikt att han inte fått del av beslutet om skattetillägg inom viss angiven tid.

3.1.4 Kvittningsinvändningar

Inför 1992 års taxering infördes en ny bestämmelse i 5 kap. 2 a §. Enligt 2 a § skall underlag för skattetillägg bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. Avsikten med paragrafen är att reglera hur underlaget för skattetillägg skall bestämmas i kvittningssituationer. Vid bestämmandet av underlaget för skattetillägg skall enbart s.k. oäkta kvittningar, dvs. invändningar som har ett direkt samband med den fråga som föranlett skattetillägget, beaktas (jfr. prop. 1991/92:43 s. 70 ff., s. 112).

3.1.5 Situationer när skattetillägg inte tas ut

I 5 kap. 4 § taxeringslagen anges fyra olika situationer när skattetillägg inte skall tas ut. Den första situationen avser felräkningar och misskrivningar (5 kap. 4 § 1). Skattetillägg skall inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. Med att något "uppenbart framgår" förstås enligt förarbetena, prop. 1971:10 s. 269, sådan felräkning eller misskrivning som direkt framgår av deklarationen eller annat skriftligt meddelande. Avgörande för om felaktigheten skall anses som uppenbar är att den är så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten. I RÅ 1989 ref. 40 yrkade den skattskyldige genom en misskrivning avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatsen med 304 dagar i stället för rätteligen 204 dagar. Den oriktiga uppgiften kunde inte rättas med ledning av deklarationen eller därtill fogat meddelande utan först sedan en förfrågan gjorts till den skattskyldige med anledning av att antalet uppgivna resdagar översteg det normala. Regeringsrätten konstaterade att antalet resdagar inte var så högt att det genast måste ha stått klart för taxeringsnämnden att det var fråga om en misskrivning. En misskrivning i lagens mening ansågs därför inte föreligga utan skattetillägg påfördes. I RRR R76 1:56 I – II ansågs

dubbelföring av avdrag inte utgöra sådan misskrivning som avses i lagen (jfr. även RRK R76 1:34 och 1:56 III där felaktig överföring av inkomstuppgift från kontrolluppgift till deklaration inte utgjorde misskrivning. Skattetillägget eftergavs dock i det sist nämnda fallet av skäl hänförliga till deklareranten). Felaktigt angivna ingående balansposter för rörelse har i RRK R76 1:12 ansetts föranleda påförande av skattetillägg. Ytterligare exempel i praxis återfinns i RÅ Aa-206/80, RRK R75 1:54 och RRK R75 1:43.

Enligt 5 kap. 4 § 2 taxeringslagen skall skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en oriktig uppgift i fråga om inkomst av tjänst eller kapital om rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Kontrolluppgiften skall ha varit tillgänglig för skattemyndigheten före utgången av november månad taxeringsåret. Undantag från denna regel återfinns i andra stycket i lagrummet och avser kontrolluppgifter för upplåtelse eller överlåtelse av bostadsrätt och avyttring av finansiella instrument. I dessa fall har det inte ansetts lämpligt att den skattskyldige då skall kunna undgå påförande av skattetillägg (prop. 1991/92:43 s. 112).

Den tredje situationen när skattetillägg inte skall påföras enligt 5 kap. är när avvikelsen avser bedömning av ett yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång, och avvikelsen inte gäller uppgift i sak (5 kap. 4 § 3). Det kan ifrågasättas huruvida bestämmelsen har en självständig betydelse för påförandet av skattetillägg enligt 5 kap. 1 §. En förutsättning för att skattetillägg enligt 5 kap. 1 § skall påföras är ju att en oriktig uppgift föreligger. För att en oriktig uppgift skall föreligga krävs att en oriktig beskrivning av de faktiska omständigheterna föreligger. Har den skattskyldige korrekt återgett de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vad dessa medför för rättsliga konsekvenser anses normalt inte en oriktig uppgift föreligga (jfr. 3.1.1). Bestämmelsen får snarast ses som en förtydligande i förhållande till 5 kap. 1 § taxeringslagen (jfr. Almgren – Leidhammar Skatteförfarandet 5:4:6).

Slutligen skall skattetillägg inte påföras om den skattskyldige frivilligt rättat en oriktig uppgift (5 kap. 4 § 4). Huruvida en frivillig rättelse föreligger eller ej kan ibland vara svårt att avgöra. Dep.chefen uttalade i prop. 1971:10 s. 269 f. i denna del bl.a. följande. En omständighet som oftast talar mot att en rättelse kan anses frivillig är att skattemyndigheten särskilt agerat med anledning av den uppgiftsskyldiges skriftliga meddelande. Så länge

den skattskyldige har anledning tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas bör han ännu ha möjlighet att tillbakaträda. Om myndigheten däremot kommit så långt i kontrollen att man begärt upplysningar av den skattskyldige torde möjlighet att göra frivillig rättelse inte längre föreligga. Om den begärda upplysningen är av rutinmässig art och inte har något samband med den oriktiga uppgiften bör däremot även därefter företagen rättelse ofta kunna anses som frivillig.

Ur praxis kan nämnas RÅ 1987 ref. 72 där frivillig rättelse i fråga om underlaget för mervärdesskatt avseende fåmansaktiebolag inte ansågs innefatta rättelse av uppgift till ledning vid inkomsttaxering av ägaren till bolaget. Inte heller i RÅ82 1:83 ansågs frivillig rättelse föreligga. Ett utsänt TV-reportage måste enligt domstolarna fått den skattskyldige att misstänka att bankkontroll eller dylikt kunde ha avslöjat hans oredovisade utländska bankinnehavanden. Rättelsen som sedermera vidtogs av den skattskyldige genom att han redovisade de aktuella banktillgodohavandena och erhållen ränta ansågs således inte skett frivilligt. I RÅ80 1:79 ansågs en förfrågan från taxeringsnämnden angående utdelning på aktier vara av rutinmässig karaktär och inte ha något direkt samband med den lämnade oriktiga uppgiften om ränteintäkter och bankmedel. Skrivelsen ansågs inte heller genom sitt innehåll i övrigt ge den skattskyldige påtaglig anledning förmoda att oriktigheten i deklarationen skulle upptäckas. Den skattskyldiges förfarande ansågs därför utgöra en frivillig rättelse i lagens mening. Ytterligare exempel på bedömningen av vad som kan utgöra frivillig rättelse återfinns i RÅ79 1:59, RRK K78 1:41, RRK R77 1:48 och 1:27 samt RRK R76 1:115.

3.1.6 Befrielse från särskild avgift

I 5 kap. 6 § taxeringslagen anges tre olika situationer när skattetillägg (och förseningsavgift) skall efterges. Bestämmelserna i 6 § skall beaktas även om den skattskyldige inte framställt något yrkande om befrielse (se 7 §). Befrielsegrunderna omfattar både skäl som är att hänföra till den skattskyldiges personliga förhållanden och skäl som mer är att hänföra till själva sakfrågan. Först och främst skall skattetillägg efterges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Användandet av frasen

”kan antas ha ett sådant samband” innebär att det för eftergift inte krävs full bevisning om orsakssammanhanget mellan den åberopade omständigheten och den konstaterade felaktigheten eller underlåtenheten (prop. 1977/78:136 s. 205). Med ålder avses inte enbart hög ålder utan även att den skattskyldige på grund av sin ungdom kan antas vara okunnig i deklarationsförfarandet (prop. 1971:10 s. 272, prop. 1977/78:136 s. 205). Enligt RSV:s rekommendationer, RSV Dt 1992:7, bör om särskilda omständigheter inte föreligger, skattskyldig som under inkomståret fyllt 65 år utan skriftväxling och särskild prövning befrias från skattetillägg. En särskild omständighet kan vara att den skattskyldige fortfarande är ekonomiskt aktiv (jfr. RÅ78 1:50).

Rekvisitet ”sjukdom” avser i första hand den skattskyldiges egen sjukdom men kan beroende på omständigheterna i det enskilda fallet även avse medhjälpares sjukdom (prop. 1977/78:136 s. 206).

Vid bedömning av huruvida ursäktlighetsgrunden bristande erfarenhet föreligger skall beaktas huruvida det rör sig om inkomster som skall beräknas enligt skattebestämmelser som den skattskyldige kan antas sakna erfarenhet av. Det kan t.ex. vara fråga om en deklarerant som deklarerar för första gången eller inkomster från en förvärvskälla som den skattskyldige normalt inte har inkomst från (a.a. s. 206). För att eftergift i det senare fallet skall bli aktuellt bör dock krävas att reglerna är specifika för förvärvskällan. Underlåtenhet att redovisa t.ex. en realisationsvinst med anledning av försäljning av bostadsrättslägenhet innebär således inte automatiskt befrielse för en deklarerant som haft att redovisa sådan vinst för första gången enligt RSV Dt 1992:7. Från praxis kan nämnas RÅ83 1:51, RRK R79 1:45 och RRK K76 1:19. Enligt 5 kap. 6 § 1 kan ”eller liknande förhållande” också medföra att den skattskyldige befrias från skattetillägg. Enligt prop. 1977/78:136 (s. 206) bör till detta räknas yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga t.ex. skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall.

Enligt 5 kap. 6 § 2 taxeringslagen skall skattskyldig befrias helt från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet. Tidigare skulle felaktigheten bedömas utifrån om den var ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Ändringen, som kom till stånd genom SFS 1997:494, var dock endast av språklig natur (jfr. prop. 1996/97:100 Del I s. 653). I första hand avses den situationen att den skattskyldige haft att bedöma en objektivt sett svår

skatterättslig fråga. Avsikten var enligt förarbetena att eftergift skall kunna medges inte bara när frågan 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 framställt som svårbedömd. Ett exempel som ges i förarbetena är då oriktiga uppgifter lämnas därför att den skattskyldige funnit den aktuella frågan svårbedömd och därför förfarit felaktigt (prop. 1977/78:136 s. 206 f.). I denna situation kan även ursäktlighetsgrunden "bristande erfarenhet" bli aktuell. Det finns ett tämligen stort antal avgöranden från Regeringsrätten där frågan varit föremål för prövning. Här kan nämnas RÅ 1988 ref. 8 där den skattskyldige befriades från skattetillägg med hänsyn till att frågan när skuldräntor skulle dras av vilka belöpt på beskattningsåret men betalats först i januari taxeringsåret, ansågs svårbedömd. Se även RÅ 1997 ref. 1, RÅ 1995 not 83, RÅ 1991 ref. 16 och RÅ 1987 ref. 61.

Enligt 5 kap. 6 § 3 taxeringslagen skall skattskyldig befrias från skattetillägg om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften. Enligt dep.chefen är eftergiftsgrunden tänkt som en "ventil" för fall när eftergift inte kunnat medges enligt någon av de övriga eftergiftsgrunderna (prop. 1991/92:43 s. 88). Påföljden skall inte stå i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till eller det skall av annan anledning framstå som stötande att ta ut tillägget. I RÅ 1993 ref. 95 (I – III), vilket gällde tre fall av felaktig redovisning av ingående mervärdesskatt vid införsel, fann Regeringsrätten att det i ett fall var uppenbart oskäligt att påföra skattetillägg medan rätten kom till motsatt slutsats i de två andra fallen.

Slutligen får den skattskyldige befrias helt från skattetillägg om det belopp som kunde ha undandragits är obetydligt. Tidigare utsades att beloppet skulle vara "ringa" för att eftergift skulle bli aktuellt. Emellertid är inte någon saklig ändring avsedd genom den ändring av lagrummet som skett (SFS 1997:494, prop. 1996/97:100 del I s. 653). Enligt RSV Dt 1992:7 bör med ringa belopp förstås maximalt 5 000 kr i fråga om bestämmande av underlag för statlig och kommunal inkomstskatt, maximalt 2 500 kr i skattebelopp avseende mervärdesskatt och, när det gäller statlig fastighetsskatt och förmögenhetsskatt, maximalt 100 000 kr vid bestämmande av underlaget för respektive skatt.

3.2 Skattetillägg enligt övriga författningar och andra sanktionsavgifter inom skatteområdet

3.2.1 Skattetillägg enligt övriga författningar

Skattetillägg utgår också enligt andra författningar än taxeringslagen. Bland dessa kan först nämnas skattebetalningslagen. Skattebetalningslagens regler om skattetillägg är bl.a. tillämpliga när det gäller skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Även taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg omfattar undandragen mervärdesskatt. Taxeringslagens bestämmelser härvidtar dock sikte på de fall där mervärdesskatten redovisas i en självdeklaration medan skattebetalningslagens regler om skattetillägg omfattar de fall där mervärdesskatten redovisas i en skattedeklaration (jfr. 10 kap. 9 och 31 §§ skattebetalningslagen). Skattebetalningslagens regler om skattetillägg är uppbyggda på samma sätt som taxeringslagens. Även här krävs således att en oriktig uppgift föreligger. Uppgiften skall ha lämnats till ledning för beskattningen. Skattetillägget beräknas på den undandragna skatten men utgår med lägre procentsatser än skattetillägg enligt taxeringslagen. Enligt skattebetalningslagen kan skattetillägg påföras med 20 procent som högst (15 kap. 1 och 2 §§). Om uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med normalt tillgängligt kontrollmaterial utgör skattetillägget 10 procent av den undandragna skatten. Avser frågan periodisering är procentsatsen 5 procent. Skattetillägg skall också påföras vid skönsbeskattning. Skattetillägg enligt skattebetalningslagen tas inte ut vid felräkning eller felskrivning, om avvikelsen avser bedömning av ett yrkande, vid frivillig rättelse och om den skattskyldige har avlidit (15 kap. 4 §). Grunderna för befrielse från skattetillägg är de samma som taxeringslagens.

Även enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (nedan punktskattelagen) kan skattetillägg tas ut. Lagen omfattar bl.a. skatter och avgifter som tas ut enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1994:1563) om tobaksskatt och lagen (1991:1482) om lotteriskatt.

Reglerna om skattetillägg är även i punktskattelagen uppbyggda på i princip samma sätt som taxeringslagens regler. Skattetillägg tas ut med högst tjugo procent av det skattebelopp som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Andra exempel inom skattelagstiftningen där skattetillägg kan tas ut är enligt fordonsskattelagen (1988:327) och lagen (1997:1137) om vägavgift

för vissa tunga fordon. I det sist nämnda fallet används dock begreppet avgiftstillägg i stället för skattetillägg.

3.2.2 Förseningsavgifter m.m.

Om skattskyldig inte inkommer med deklaration inom föreskriven tid kan förseningsavgift påföras honom. Förseningsavgift utgår enligt taxeringslagen, skattebetalningslagen, fastighetstaxeringslagen och punktskattelagen. Avgiftens storlek varierar beroende på enligt vilken lag som avgiften tas ut. Enligt taxeringslagen kan förseningsavgift också påföras för det fall den skattskyldige visserligen kommer in med en deklaration men deklarationen är så bristfällig att den uppenbarligen inte är ägnad att läggas till grund för taxering.

Enligt ett antal författningar kan även dröjsmålsavgift utgå för det fall det aktuella skatte- eller avgiftsbeloppet inte betalas i tid. Här kan nämnas fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter samt lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel.

Enligt skattebetalningslagen kan s.k. kontrollavgift utgå (15 kap. 6 a §). Kontrollavgift kan bli aktuell vid transaktioner med s.k. investeringsguld när säljaren inte fullgjort skyldigheten att utföra viss identitetskontroll av köparen. Kontrollavgift kan vidare åläggas den som upplåter plats för torg- och marknadshandel enligt lagen (1988:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. Om den som upplåter sådan plats underlåter att föra anteckningar om namn, personnummer m.m. på den som han upplåter platsen till skall kontrollavgift om 2 000 kr påföras.

3.3 Tulltillägg

Tulltillägg är en administrativ sanktion inom tullområdet som är uppbyggd på i princip samma sätt som skattetillägget. När sanktionen infördes den 1 april 1986 motiverades den liksom skattetillägget av effektivitets- och avlastningsskäl. Tulltillägget riktar sig i huvudsak mot vissa brister vid fullgörandet av anmälnings- och uppgiftsskyldigheten i tullbehandlingen av den kommersiella importen. Bestämmelser om tulltillägg fanns i 82 – 86 och 88 – 95 §§ i den tidigare tullagen (1994:1554). Numera finns

motsvarande bestämmelser i 8 kap. 2 – 8 §§ och 10 – 15 §§ i den av riksdagen helt nyligen antagna nya tullagen.

En sanktion som också har samband med varuutbytet med utlandet är transporttillägg, som infördes genom den provisoriska lagen (1996:598) om kontroll av yrkesmässiga vägtransporter av mineraloljeprodukter, alkohol och tobak. Bestämmelserna har numera utvidgats och tagits in i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.

Kommittén kommer i kapitel 9 att närmare redogöra för tulltillägg och transporttillägg.

4 Statistik avseende det skatterättsliga sanktionssystemet

4.1 Inledning

Riksskatteverket publicerar årligen vissa statistiska uppgifter angående skattetillägg i publikationen Skattestatistisk Årsbok. De uppgifter som där redovisas är inte helt kongruenta från det ena året till det andra. För kommitténs arbete skulle det dessutom ha varit av värde med mera ingående uppgifter i vissa avseenden.

Kommittén har också försökt erhålla sådana mera ingående statistiska uppgifter. Detta har emellertid visat sig vara förenat med vissa svårigheter. Att genomföra sådana specialundersökningar som skulle ha erfordrats har uppgetts vara förenat med så stora kostnader att kommittén inte ansett det försvarligt att belasta utredningskostnaderna med dessa.

I detta läge väljer kommittén att i huvudsak begränsa sig till att här återge uppgifter ur den statistik som Riksskatteverket publicerat i Skattestatistisk årsbok 2000. Även kommentarerna är i dessa avsnitt hämtade från nämnda verk. Dessutom återges emellertid i avsnitt 4.6 vissa uppgifter om beloppsintervallerna på området.

4.2 Antalet skattetiläggsbeslut

10.9. Tabell: Antal skattetiläggsbeslut

Number of decisions on tax surcharge

Källa: RSV:s verksamhetsstatistik

År (Year)	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Inkomstskatt,	36 738	40 039	43 536	37 203	51 096	43 091	45 311	46 837
Omprövning påförda (Reconsideration, debited)	10 920	10 666	12 160	17 797	18 434	14 878	14 675	21 746
Omprövning nedsatta (Reconsideration, reduced)	21 288	17 612	16 893	17 243	15 204	15 511	15 125	16 717
Summa beslu	68 946	68 317	72 589	72 243	84 734	73 480	75 111	85 300
Avdragen skatt, påförda (Tax deduction, debited)							2 272	39 114
Nedsatta *** (Reduced)							426	14 186
Summa beslu	--	--	--	--	--	--	2 698	53 310
Arbetsgivarav	6 351	10 074	14 373	25 828	30 581	30 097	24 045	53 836
Nedsatta *** (Reduced)	29	220	1 202	874	1 563	1 633	1 911	15 750
Summa beslu	6 380	10 294	15 575	26 702	32 144	31 730	25 956	69 586
Mervärdesskatt, påförda (VAT, debited)							7 586	78 338
Nedsatta *** (Reduced)							1 180	27 827
Summa beslu	--	--	--	--	--	--	8 766	106 165
Punktskatter	1 315	1 153	1 394	748	458	858	2 611	864
Totalt antal (	76 641	79 764	89 558	99 693	117 336	106 068	115 142	315 225

*) Skattetilägg avseende avdragen skatt tillämpas fr.o.m.år 1998 genom införandet av skattebetalningslagen

**) Uppgiften om antalet skattetilägg avseende mervärdesskattelagen saknas för tid före år 1998.

För tid därefter avser uppgiften endast skattetilägg som påförts med tillämpning av skattebetalningslagen.

*** När det gäller mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt har brister i det tekniska systemet medfört att ett osedvanligt stort antal beslut avseende år 1998 fattats först under år 1999.

Tabellen ovan upptar antalet beslut om skattetilägg inklusive sådana som grundats på skönsmässig bedömning. I många fall sänks eller undanröjs ett skattetilägg genom ett beslut. Detsamma gäller om den skattskyldige bedöms ha grund för befrielse eller om skattemyndigheten vid omprövningen av skattefrågan undanröjer tidigare höjningsbeslut.

Anledningen till att uppgifter om skattetilägg inte finns för alla år för mervärdesskatt är att de tekniska systemen tidigare inte fångade upp denna uppgift. Ökningen av antalet skattetilägg avseende arbetsgivaravgifter mellan år 1994 och år 1995 torde kunna hänföras till skärpt regel tillämpning. De stora variationerna

mellan åren vad gäller skattetillägg avseende inkomstskatt torde i första hand tillskrivas förändrade rutiner och olika kontrollinsatser t.ex. vad avser realisationsvinst via avyttring av värdepapper.

Sålunda kan beträffande uppgiften för år 1998 nämnas att det nya systemet för mervärdesskatt och arbetsgivarredovisning rent tekniskt inte kunnat hantera skönsbeskattning av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter detta år. Ifrågavarande beslut – som är förenligt med skattetillägg – har därför fattats under år 1999. Detta inverkar menligt på jämförbarheten mellan åren 1998 och 1999 och med därefter följande år.

4.3 Beloppsmässig omfattning av påförda skattetillägg m.m.

10.10. Tabell: Skattetillägg (nettobelopp i mkr)

Value (net) of decisions on tax surcharges (amount SEK millions)

Källa: RSV:s verksamhetsstatistik

År	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	Andel av summa år 1999 (Share of sum in 1999)
Inkomstskatt (Income tax)	360	841	1 220	1 129	1 485	1 129	1 038	1 230	66%
Avdragen skatt (Tax deduction)	--	--	--	--	--	--	4	76	4%
Arbetsgivaravgifter (Employer's contributions)	51	65	62	98	106	106	82	160	9%
Mervärdesskatt* (VAT)	542	530	418	436	432	318	217	402	21%
Punktskatter (Point taxes)	18	14	17	9	7	9	20	5	0%
Summa (Sum)	971	1 449	1 717	1 672	2 030	1 562	1 362	1 873	100%

* Ett fel i den underliggande statistiken avseende skattetillägg moms mellan åren 1994 och 1995 har justerats med 300 mkr.

** Ett fel i den underliggande statistiken avseende skattetillägg arbetsgivaravgifter (skm 12) år 1998 har justerats med +258 Mkr

*** När det gäller moms, arbgiv avg och avdr skatt har brister i det tekniska systemet medfört att ett osedvanligt stort antal beslut avseende år 1998 fattats först under år 1999.

Den beloppsmässiga omfattningen av påförda skattetillägg framgår av ovanstående tabell. Skattetillägg sätts ofta ned eller undanröjs. Till exempel undanröjs i regel skattetillägg som påförts i avsaknad av självdeklaration om deklaration senare inkommer. Skattetilläggs nettovärde framgår av tabellen.

Det är statsfinansiellt inte obetydliga belopp som påförs i skattetillägg. Om man jämför med böter till följd av brott mot skattebrottslagen så påförs skattetillägg med ett belopp som är flera hundra gånger större.

Räknat per skatte- eller avgiftstillägg är det stora skillnader mellan skatteslagen. Anledningen till att de genomsnittliga beloppen för skattetillägg vid omprövning av inkomstskatt är väsentligt högre sammanhänger med att ändringar av taxeringen till följd av skatterevision i regel sker genom omprövning.

Minskningen av skattetillägg för samtliga skatteområden under 1997 – 1998 bedöms vara en effekt av personalneddragningar inom skattemyndigheterna som också påverkat skattekontrollen.

10.11. Tabell: Storleken på det genomsnittliga skattetilläggsbeslutet

Value of decisions on tax surcharges (amount SEK thousands)

Källa: RSV:s verksamhetsstatistik

År	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Inkomstskatt (Income tax)	5 218	12 308	16 805	15 622	17 524	15 360	13 824	14 416
Avdragen skatt* (Tax deduction)	..	..	..	..	..	..	1 617	1 433
Arbetsgivara vgifter* (Employer's contribution)	8 029	6 308	3 970	3 672	3 290	3 330	3 142	2 293
Mervärdessk att* (VAT)	..	..	..	..	..	..	24 756	3 784
Punktskatter |	13 620	11 809	12 369	11 524	16 328	10 935	7 752	6 302
Summa (Sum)	12 674	18 169	19 168	16 769	17 298	14 725	11 825	5 941

* När det gäller mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt har brister i det tekniska systemet medfört ett osedvanligt stort antal beslut avseende år 1998 fattats först under år 1999. Det är därför svårt att dra några slutsatser vid jämförelser mot dessa år.

Storleken på det genomsnittliga skattetillägget halverades mellan år 1998 och 1999. Minskningen sammanhänger primärt med mervärdesskatten för vilken medelvärdet sjönk kraftigt (se dock noten till tabellen).

4.4 Skattetillägg vid årlig taxering berör främst fysiska personer

Av allmänt intresse är i vilken utsträckning felaktigheter som grundar skattetillägg upptäcks redan vid den årliga taxeringen.

Det är fysiska personer som antals- och beloppsmässigt svarar för den alldeles övervägande andelen skattetillägg vid den årliga taxeringen och dessa andelar förefaller inte att minska. Det genomsnittliga skattetillägget för juridisk person är inte uppseendeväckande större än för fysisk person – man kunde annars förväntat sig att några enstaka mångmiljonhöjningar av några juridiska personer skulle driva upp medelvärdet för denna kategori mycket kraftigt.

10.12. Tabell: Skattetillegg vid den årliga taxeringen

Tax surcharges income tax, assessment years 1992-1997, for physical and juridical persons: the number, the value (SEK millions) and the average value (SEK)

Källa: RSV:s verksamhetsstatistik

		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Antal (Number)	Fysiska personer (Individuals)	29 657	32 112	36 036	30 777	45 617	37 516	39 056	41 702
	Juridiska personer (Legal entities)	7 081	7 927	7 500	6 426	5 479	7 575	6 254	5 135
	Summa (Sum)	36 738	40 039	43 536	37 203	51 096	45 091	45 310	46 837
Andel fysiska personer (Fraction individuals)		81%	80%	83%	83%	89%	83%	86%	89%
		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Belopp, Mkr (Value, MSEK)	Fysiska personer (Individuals)	501	496	509	458	595	625	755	797
	Juridiska personer (Legal entities)	139	164	117	141	207	164	175	256
	Summa (Sum)	640	660	626	599	802	789	930	1 053
Andel fysiska personer (Fraction individuals)		78%	75%	81%	76%	74%	79%	81%	76%
		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Genomsnitt, kr (Average value, SEK)	Fysiska personer (Individuals)	16 893	15 446	14 125	14 881	13 043	16 660	19 331	19 112
	Juridiska personer (Legal entities)	19 630	20 689	15 600	21 942	37 781	21 650	27 982	49 854

4.5 Tillämpning av olika procentsatser

När det gäller inkomstskatten är skattetillegget normalt 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. Skattetillegget är 20 procent när skattemyndigheten har rättat eller hade kunnat rättat den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för skattemyndigheten. Skattetillegget är 10 procent när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämförbar fråga. För underskott gäller särskilda regler.

När det gäller andra skatter än inkomstskatt är procentsatserna för skattetillägg i motsvarande situationer hälften av de som gäller för inkomstskatten.

Först genom införandet av skattekonto finns möjlighet att visa hur reglerna om skilda procentsatser utfallit. Uppföljningsdatabasen GIN-Skatt ger nämligen möjligheter till statistik som tidigare saknades. Tabellen nedan uppftar andra skatter än inkomstskatten. Så småningom kommer uppgifter även att kunna lämnas för inkomstskattens del.

Den lägsta procentsatsen fem procent – som främst avser fall då den skattskyldige redovisat på fel beskattningsperiod – har obetydlig omfattning antals- och beloppsmässigt för arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Vad gäller mervärdesskatten svarar den lägsta procentsatsen för hela 2,4 procent av skattetilläggsbeloppet dvs. cirka 10 procent av underlaget. Omvänt gäller att skattetilläggsatsen 10 procent praktiskt taget aldrig används inom mervärdesskatteområdet medan den procentsatsen svarar för drygt tio procent antals- och beloppsmässigt när det

10.13 Tabell. Skattetillägg. Tillämpning av olika procentsatser vid beskattningsbeslut år 1999
Tax surcharges. Applied percentage rate, decisions during year 1999

Skattetillägg Tax surcharge	Arbetsgivar avgifter Employer's contribution			Avdragen skatt Tax deduction			Mervärdess katt VAT		
	Procentsats (Percent applied)								
	20	10	5	20	10	5	20	10	5
Antal i % (Number)	86,6%	13,2%	0,2%	87,8%	12,0%	0,1%	99,0%	0,0%	0,9%
Belopp i % (Value)	89,7%	10,3%	0,1%	89,7%	10,2%	0,1%	97,6%	0,0%	2,4%

gäller arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

4.6 Beloppsintervall

Tabellerna nedan visar fördelningen av skattetilläggsbesluten inom olika beloppsintervall. Att märka är att tabellerna inte omfattar skattetillägg till följd av omprövningsbeslut. Den vänstra tabellen

Intervall	Antal	Totalbelopp	Intervall	Antal	Totalbelopp
1kr-1 tkr	3 414	2 401 849	1kr-1 tkr	399	228 567
1 tkr-5 tkr	9 962	24 459 970	1 tkr-5 tkr	962	2 686 125
5 tkr-10 tkr	6 163	46 470 000	5 tkr-10 tkr	1 847	12 783 971
10 tkr-20 tkr	11 589	172 130 895	10 tkr-20 tkr	860	11 964 626
20 tkr-50 tkr	8 733	247 079 193	20 tkr-50 tkr	615	18 821 972
50 tkr-100tkr	1 297	87 416 365	50 tkr-100tkr	225	15 148 280
100tkr-500tkr	481	85 337 102	100tkr-500tkr	186	38 962 616
500tkr-	63	131 940 714	500tkr-	41	155 776 349
Totalt	41 702	797 236 088	Totalt	5 135	256 372 506

avser fysiska personer medan den högra avser juridiska personer.
Uppgifterna är från taxeringsåret 1999.

5 Skatteadministrativa sanktioner i utlandet

5.1 Inledning

I detta kapitel redovisas översiktligt administrativa sanktionssystem och sanktioner som handläggs i administrativ ordning på skatte- och avgiftsområdet i de nordiska grannländerna. Kommittén har också ansett det vara av intresse att redovisa motsvarande system i Frankrike och Nederländerna. Tyngdpunkten ligger på den direkta beskattningen. För att öka möjligheterna till jämförelser och för att få en samlad bild av hur skatteöverträdelser beivras behandlas även bestämmelserna om skattebrott.

5.2 De nordiska länderna

5.2.1 Bakgrund

De nordiska ländernas skattesystem och taxeringsförfaranden liknar varandra i flera avseenden. Systemet med självdeklarationer och upplysningsplikt finns i samtliga länder. I Danmark och i viss mån också i Norge används förtryckta självdeklarationer. I Finland håller man rörande personbeskattningen också på att övergå till s.k. skatteförslag, vilket innebär att den skattskyldige endast måste lämna uppgifter om avvikelser från förslaget. Danmark är hittills det enda nordiska landet som inte kräver underskrift av självdeklarationen. Såväl direkta som indirekta skatter bestäms i huvudsak på grundval av de uppgifter som den skattskyldige lämnar. För samtliga nordiska länder gäller dock att kontrolluppgifterna har fått en avsevärt större betydelse för beskattningen. De nordiska länderna har bestämmelser om

påföljder mot skatteöverträdelse avseende såväl direkt som indirekt skatt, och de kan bestämmas i administrativ och/eller straffrättslig ordning.

Organisationen av de myndigheter och domstolar som hanterar och prövar beskattnings- och avgiftsbesluten är dock något olika. Till detta kommer också att domstolssystemen skiljer sig åt. Danmark och Norge har inte uppdelningen i allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar såsom Finland och Sverige har.

5.2.2 Danmark

Allmänt

I Danmark finns inget system med skattetillägg eller andra administrativa sanktioner för lämnande av oriktig uppgift eller andra överträdelse. Utgångspunkten är att överträdelse av skattelagstiftningen är en brottslig gärning och att påföljden är ett straff. Bestämmelserna avseende direkt skatt finns i första hand i skattekontrollloven (LBK nr 564 02/07/1999). Dessutom finns några bestämmelser i straffeloven. Beträffande den indirekta beskattningen finns straffbestämmelser i ett stort antal lagar om avgifter och tull, t.ex. avseende arvs- och gåvoavgift, aktieavgift, motor- och försäkringsavgifter och moms.

Skattebrott

Enligt 13 § skattekontrollloven kan den som med *uppsåt* att undandra det allmänna skatt, lämnar oriktiga eller vilseledande uppgifter till ledning för taxeringen straffas för **skattebedrägeri** med böter, häfte (en lindrigare form av frihetsberövande som utdöms på kortare tid) eller fängelse i högst två år. Begås handlingen av *grov oaksamhet* är straffen böter eller häfte. Är skattebedrägeriet av särskilt grov karaktär kan straffet bli upp till fyra år enligt 289 § straffeloven.

Samma påföljder som enligt 13 § gäller för **brott avseende kontrolluppgifter** enligt 14 §, dvs. när någon *uppsåtligt* eller av *grov oaksamhet* lämnar oriktiga eller vilseledande uppgifter att användas vid kontrollen av taxeringen eller skatteberäkningen. Bestämmelsen används emellertid inte i praktiken (Karnow lovsamling 1998 s. 1300).

Skattskyldig som **inte har inlämnat självdeklaration** och som får ett meddelande om åsatt inkomsttaxering skall om taxeringen är för låg underrätta skattemyndigheterna om detta inom fyra veckor. Den som *uppsåtligt* eller av *grov oaktsamhet* inte följer detta straffas med böter enligt 16 §. Om den skattskyldige begär överträdelsen med uppsåt att undandra det offentliga skatt kan straffet höjas till häfte eller fängelse högst två år. Bestämmelsen täcker in dels skönstaxeringssituationer på grund av ej ingiven självdeklaration, dels taxering av fysiska personer och dödsbon när självdeklaration med förtryckta uppgifter sänds ut.

Vidare gäller enligt 15 § att den som utan att förhållandet omfattas av 16 §, med *uppsåt* att undgå skatt, underlåter att lämna in självdeklaration straffas med böter, häfte eller fängelse högst två år. Syftet med bestämmelsen är att motverka att såväl fysiska som juridiska personer inte lämnar uppgifter till skattemyndigheterna om förhållanden som har betydelse för skattskyldigheten, t.ex. upplysningar om hemvist, in- och utflyttning ur landet och flyttning inom landet.

I 18 § (som hänvisar till 5 kap. straffloven) finns en bestämmelse om objektivt ansvar som innebär att en juridisk person eller ägaren till en verksamhet kan straffas med böter för brott mot bl.a. 13 och 16 §§ utan att de subjektiva rekvisiten är uppfyllda. Bestämmelsen karaktäriseras som ett slags ansvarighetsplaceringsregel, som förutsätter att de allmänna ansvarsförutsättningarna föreligger beträffande den som har det reella ansvaret. Tillämpningsområdet för bestämmelsen torde framför allt vara fall när den som har det reella ansvaret inte har väsentliga ekonomiska intressen i företaget (se Pedersen, Skatteudnyttelse, s 582 f.).

Det kan tilläggas att det finns ytterligare skattebrott, motsvarande svenska bokföringsbrott, i 13 – 18 §§ skatteloven.

Böter i administrativ ordning

I princip avgörs alla frågor om straff för överträdelser av skattelagstiftningen av domstolarna. Men för samtliga straffbestämmelser gäller enligt 20 § att om ligningsrådet, som är den högsta instansen inom skatteadministrationen, anser att överträdelsen inte kommer att medföra högre straff än böter kan böterna bestämmas i *administrativ ordning* av skatteministern eller den som han bemyndigar därtill. I praktiken kan man kanske tala om ett slags skatteadministrativa böter.

Skattemyndigheterna bestämmer bötesstraffet i ett förfarande som liknar det svenska strafföreläggandet. Den misstänkte får en underrättelse om att saken kan avgöras utan ett straffrättsligt förfarande i domstol om han erkänner att han gjort sig skyldig till överträdelsen och förklarar sig beredd att inom viss tid betala ett angivet bötesbelopp. Hantering i administrativ ordning sker i cirka 90 procent av fallen. Om bötesföreläggandet accepteras kan åtal sedan inte väckas. Bestrider den misstänkte föreläggandet hänskjuts det till domstol. Det kan i sammanhanget nämnas att det tar mellan tre och tio år att driva ett skattemål genom det danska instanssystemet och att räntetillägg, som inte är avdragsgillt, utgår med en procent per månad under hela överklagandeprocessen.

Handläggning i administrativ ordning får emellertid inte ske om det är fråga om *uppsåtligt* handlande och den undandragna skatten (och eventuella avgifter) kan förväntas överstiga 100 000 DKK. Om den misstänkte har fyllt 70 år eller om sjukdom gör det sannolikt att ett eventuellt frihetsstraff inte kommer att avtjänas kan saken avslutas administrativt med böter motsvarande två gånger det undandragna beloppet, med mindre det föreligger en överträdelse av 289 § straffeloven, vilket normalt är fallet när skatteundandragandet överstiger 500 000 DKK.

Böternas storlek

Både skattemyndigheterna och domstolarna följer en fast praxis som tar hänsyn till det subjektiva rekvisitet (Ligningsrådets tillämpningsföreskrifter i cirkulär 1990-10-01 nr 179).

Böterna är s.k. normerade böter. Vid *uppsåtliga* brott enligt 13 § skattekontrollloven utgår enligt tillämpningsföreskrifterna normalt böter motsvarande två gånger det undandragna skattebeloppet och vid *grovt oaktsamma* överträdelser böter motsvarande en gång det undandragna beloppet. På den del av det undandragna beloppet som inte överstiger 30 000 DKK räknas vid uppsåt och grov oaktsamhet böter bara till en gång respektive till hälften av det undandragna beloppet. En speciell beräkning av böterna görs om det i vissa delar är fråga om uppsåt och i andra grov oaktsamhet.

Om det föreligger *uppsåt* vid överträdelse av 16 § är det normalt med böter motsvarande en tredjedel av ett undandraget belopp upp till 50 000 DKK och däröver två tredjedelar. Är det fråga om *grov oaktsamhet* utgår böter med hälften av vad som gäller vid uppsåt (en sjättedel respektive en tredjedel). Föreligger det uppsåt att

undandra skatt beräknas böterna på samma sätt som vid uppsåtliga brott enligt 13 §.

Vid försök och vid medverkansbrott utgår böter med hälften av vad som annars skulle utgå. Upprepade överträdelser straffas hårdare. För den som tidigare blivit straffad för överträdelse av skattkontrollöven inom fem år höjs böterna med 25 procent.

Varningssystem

Det finns ett system med varning för överträdelser av 13 och 16 §§ skattekontrollöven, som gäller under vissa förutsättningar. Om det föreligger *uppsåtligt* brott enligt 13 § och det undandragna beloppet totalt är mindre än 4 000 DKK eller det föreligger *grov oaktsamhet* och det undandragna beloppet är mindre än 8 000 DKK blir påföljden endast en varning. Motsvarande gäller för överträdelser av 16 § om den skattskyldige erhållit ett meddelande, eller i annat fall om det undandragna beloppet är lägre än 20 000 DKK.

Det finns enligt tillämpningsföreskrifterna även visst utrymme för att i andra fall av överträdelse av 13 och 16 §§ inte göra gällande straffansvaret. En varning innebär att den skattskyldige får ett meddelande om att han gjort sig skyldig till en överträdelse men att det på grund av omständigheterna inte kommer att vidtas någon ytterligare åtgärd, såvida den skattskyldige inte gör sig skyldig till upprepade överträdelser.

Eftergift, anstånd m.m.

Skattekontrollöven innehåller inga särskilda bestämmelser om eftergift och anstånd utan hänvisar till att bestämmelserna i 73 B § kildeskattelöven äger motsvarande tillämplighet på böter som bestämts i administrativ ordning. Enligt dessa kan eftergift beviljas när den skattskyldige kan visa att han inte inom de närmsta åren har möjlighet att betala beloppet eller om den skattskyldiges förhållanden och omständigheter i övrigt talar för eftergift. Eftergift kan avse såväl hel befrielse som nedsättning av böterna. I samband med nedsättning kan beslutas om anstånd och delbetalningar av den inte eftergivna delen av böterna.

Frågan om nedsättning har behandlats närmare i tillämpningsföreskrifter, som tar upp ett stort antal nedsättningsgrunder enligt följande:

- den skattskyldiges betalningsförmåga, överträdelsens svårighetsgrad, den skattskyldiges personliga och sociala

förhållanden före och efter gärningen samt skälen för att han begick gärningen (ålder, utbildning, bokföringskunskaper och social ställning kan därvid ha betydelse),

- den skattskyldige har handlat i ursäktlig brist på kunskap eller i villfarelse om rättsreglerna,

- den skattskyldige har efter det att gärningen är fullbordad fullt ut ersatt skadan eller frivilligt rättat felaktigheten (bestämmelsen kan få särskild betydelse vid periodiseringsfel), och

- den skattskyldige har bemödat sig att förebygga gärningen eller frivilligt angett sig själv och erkänt eller medverkat till att saken klarats upp.

Därutöver anges att böterna kan sättas ned om det är en lätt konstaterbar differens. Böterna nedsätts normalt med en tredjedel. Om differensen gäller belopp som automatiskt inges till skattemyndigheten utkrävs inget ansvar alls.

Böterna kan vidare nedsättas om en revisor eller rådgivare har medverkat till överträdelsen. När det gäller fel av rådgivare skall det företas en konkret bedömning av hur ansvaret skall fördelas. Om rådgivaren har begått ett väsentligt fel kommer förutsättningar för straffansvar för den skattskyldige ofta att saknas. Detta gäller särskilt vid *grov oaktsamhet*. I de fall då ansvar ändå kan utkrävas av den skattskyldige kan böterna nedsättas till hälften, en tredjedel eller en fjärdedel av normalböterna i samma utsträckning som medansvaret för en överträdelse läggs på revisorn.

Även hur lång tid som förflutit sedan överträdelsen begicks har betydelse. Böterna sätts i allmänhet ned till hälften om alla överträdelser är äldre än fem år.

Handläggande myndigheter

Utöver Ligningsrådet, har Told- och Skattestyrelsen, Told- och skatteregionerne och skattedirektoraten i Köpenhamn och Fredriksbergs kommuner (cirkulär 1992-06-09 nr 82) befogenhet att i olika avseenden fatta beslut i frågor om administrativa böter.

Bestämmelser i momsloven

Bestämmelserna för de indirekta skatterna är utformade på ungefär motsvarande sätt som skattekontrollovens bestämmelser. Straffbestämmelser och bestämmelser om eftergift finns i 81 – 83 §§ momsloven. Den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämnar oriktiga eller vilseledande uppgifter eller förtiger uppgifter

som behövs vid avgiftskontrollen eller kontrollen av vissa utbetalningar enligt lagen straffas med böter.

Den som begår överträdelserna med uppsåt att undandra statskassan avgifter eller med uppsåt att oriktigt erhålla utbetalningar enligt vissa bestämmelser i lagen straffas med böter, häfte eller fängelse i högst två år.

Juridiska personer kan straffas i enlighet med tidigare redovisade bestämmelser i 5 kap. straffloven.

Böter kan utdömas i administrativ ordning på motsvarande sätt som enligt skattekontrollloven. Oaktsamma överträdelser brukar avgöras i administrativ ordning oavsett hur stort det undandragna beloppet är.

Bestämmelserna om eftergift och anstånd är i grunden desamma som bestämmelserna i 73 B § kildeskattloven, vilka tillämpas vid direkt beskattning. I 83 § tredje stycket anges att vid bedömningen av den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt skall det t.ex. bedömas om den skattskyldige vid eftergift får möjlighet att uppfylla sina förpliktelser i framtiden. Av betydelse är också skuldens ålder, personliga förändringar i form av sjukdom, olyckshändelser eller pensionering efter det att skulden uppkom. Eftergift kan i princip beviljas endast fysiska personer.

Om påföljdsakumulation

I sammanhanget kan nämnas att man i Danmark kan kombinera böter och fängelsestraff om det är fråga om ett undandragande av skatt över 100 000 DKK.

5.2.3 Finland

Allmänt

I Finland kan en och samma skatteöverträdelse hanteras både i straffrättslig och administrativ ordning. Det finns tre administrativa sanktioner. Skatteförhöjning är den sanktion som liknar det svenska skattetillägget. Skatteförhöjning kan påföras för överträdelser avseende inkomst- och förmögenhetsskatt, kyrkoskatt och sjukförsäkringspremie och, beträffande indirekta skatter, framför allt avseende mervärdesskatt och tull. Bestämmelserna om skatteförhöjning avseende direkt skatt har mildrats avsevärt genom den lag om beskattningsförfarande

(18.12.1995/1558) som tillämpades första gången beskattningsåret 1996.

Skattebrott

Bestämmelserna om skattebrott finns i 29 kap. 1 – 4 §§ strafflagen (38/1889). I skattelagstiftningen hänvisas till dessa bestämmelser. De olika skattelagarna innehåller dessutom bestämmelser om böteslagda förseelser som inte har någon direkt betydelse för bestämmandet av skatt.

Den som för beskattningen ger myndigheterna en oriktig uppgift om någon omständighet som påverkar bestämmandet av skatt eller hemlighåller någon sådan omständighet i en uppgift som lämnas för beskattningen skall enligt 29 kap. 1 § dömas för **skattebedrägeri**. Detsamma gäller den som genom annan bedräglig åtgärd undandrar eller försöker undandra sig skatt. För skattebedrägeri straffas även den som för att undgå skatt, trots att han är uppmanad av myndighet, underlåter att lämna deklaration eller någon annan föreskriven eller begärd uppgift och det leder till att ingen eller för låg skatt bestäms. Straffet för skattebedrägeri är böter eller fängelse högst två år.

Det finns ett förslag (RP 16/1997 rd) till ändring av 29 kap. 1 § vad gäller den tredje gärningsformen dvs. underlåtenhet att fullgöra en skyldighet för bestämmande av skatt. Förslaget innebär bl.a. att straffbarheten vid underlåtenhet att lämna uppgifter inte längre knyts till myndigheternas uppmaning. Förslaget föranleds av att bestämmelsen har varit svår att tillämpa på förfaranden som blivit vanligare under senare år. Det avser att göra det lättare att påföra personer som bedriver verksamhet inom den s.k. ekonomiska gråzonen straffrättsligt ansvar och skadeståndsansvar.

Vidare gäller att den som vid skattebedrägeri eftersträvat avsevärd vinning eller begått brottet särskilt planmässigt och där skattebedrägeriet även bedömt som helhet är grovt straffas för **grovt skattebedrägeri** med fängelse i minst fyra månader och högst fyra år.

Om skattebedrägeriet med hänsyn till den eftersträlvade ekonomiska vinningens storlek eller andra omständigheter vid brottet som helhet bedömt är ringa, skall den skattskyldige dömas för **lindrigt skattebedrägeri** och straffas med böter.

Slutligen finns också möjlighet att döma den som, för att skaffa någon ekonomisk vinning av annan orsak än betalningsoförmåga, underlåter att inom utsatt tid betala förskottsinnehållning eller källskatt, omsättningsskatt för kalendermånad eller motsvarande skatt på vissa försäkringspremier eller arbetsgivares

socialskyddsavgift, om det inte utgör skattebedrägeri, för **skatteförseelse**.

Bestämmelserna om skattebedrägeri och skatteförseelse tillämpas även i fråga om omsättningsskatt.

Skatteförhöjning

Enligt bestämmelserna i 32 § lagen om beskattningsförfarande kan skatteförhöjning påföras om den skattskyldige har lämnat bristfällig eller felaktig skattedeklaration, annan deklARATION som skall ges in för att uppfylla deklARATIONSSKYLDIGHETEN eller annan uppgift eller handling i tre olika fall. Även uppgifter som lämnats muntligen till skattemyndigheten kan utgöra grund för skatteförhöjning om den skattskyldige skriftligen bekräftat att de är riktiga.

Det första fallet gäller *mindre bristfällighet eller fel* i skattedeklarationen, eller annan uppgift eller handling. Under förutsättning att den skattskyldige bevisligen har anmanats att rätta bristfälligheten eller felet och han inte följt anmaningen eller om han utan att ha giltig orsak har lämnat in en deklARATION, uppgift eller handling *för sent*, kan den skattskyldige påföras skatteförhöjning på högst 1 000 FIM. Uttrycket "giltig orsak" skall tolkas extensivt och är ett vidare begrepp än laga förfall. Det ankommer på den skattskyldige att visa att giltig orsak har förelegat för att inte lämna in deklARATIONEN.

Det andra fallet är när den skattskyldige har lämnat in skattedeklaration m.m. med väsentliga brister eller fel eller har lämnat in dem först efter en bevisligen sänd uppmaning. Då kan skatteförhöjning påföras med högst 5 000 FIM.

Det krävs varken grov vårdslöshet eller uppsåt av den skattskyldige i dessa fall och det har inte någon betydelse för skatteförhöjningens storlek huruvida det har förelegat fara eller inte för skatteundandragande till följd av tillgängligt kontrollmaterial.

Det tredje fallet gäller när den skattskyldige medvetet eller av grov vårdslöshet har lämnat in en väsentligen oriktig skattedeklaration m.m. eller inte alls har lämnat in någon deklARATION. I det fallet påförs skatteförhöjning med 3–30 procent av den inkomst som lagts till och med 0,5–1 procent av de tillgångar som lagts till, dock minst 5 000 FIM, om inte något annat följer av särskilda skäl. Den skattskyldige anses ha varit grovt

vårdslös t.ex. när det är fråga om större belopp och bokföringen inte är tillförlitlig.

Det finns anvisningar om vilken procentsats som skall användas vid skatteförhöjning. Den varierar med storleken på det undandragna beloppet. Det finns inga befrielsegrunder men hänsyn tas till förmildrande omständigheter när skatteförhöjningen bestäms. Det ankommer i princip på den skattskyldige att visa att det finns förmildrande omständigheter.

Det kan påpekas att skatteförhöjning inte kan beslutas av någon annan instans än skattemyndigheten. Däremot kan skatteförhöjningen sättas ned av högre instans om det belopp som förhöjningen har beräknats på sänks.

Skatteförhöjning enligt mervärdesskattelagen

Bestämmelser om skatteförhöjning finns i 182 § mervärdesskattelagen (30.12.1993/1501) och är utformade på liknande sätt som bestämmelserna för direkt beskattning, men nivån är högre. Skatten kan höjas med högst 30 procent, om den skattskyldige helt har försummat att inom föreskriven tid betala skatt som skall redovisas för en skatteperiod eller uppenbart har betalat för lite skatt.

Om skattedeklaration eller någon annan uppgift eller handling innehåller en mindre bristfällighet och den skattskyldige inte har följt anmaning att avhjälpa bristen kan skatten höjas med högst tio procent.

Skatten kan höjas med högst 20 procent om den skattskyldige utan giltigt skäl inte har lämnat in en skattedeklaration eller någon annan uppgift eller handling eller har lämnat in en väsentligen ofullständig sådan. Om den skattskyldige även efter att ha fått en uppmaning på föreskrivet sätt, utan att ha godtagbart hinder helt eller delvis har underlåtit att fullgöra skyldigheten kan skatten höjas med det dubbla beloppet.

I princip skall skatten höjas till dubbla beloppet även när den skattskyldige av grov vårdslöshet har försummat deklARATIONSSKYLDIGHETEN eller lämnat en väsentligen oriktig skattedeklaration eller annan uppgift eller handling. Föreligger dessutom ett skatteförnållningssyfte skall skatten höjas med minst 50 procent och högst till det tredubbla beloppet.

Kan skatten inte höjas så som avses ovan kan länsskatteverket bestämma att en skatteförhöjning med högst 100 000 FIM skall påföras. Detta förutsätter att den skattskyldige trots en bevisligen

sänd uppmaning har försummat att lämna in registreringsanmälan eller skattedeklaration eller har lämnat in en väsentligen bristfällig eller oriktig deklaration och att försummelsen med avseende på omständigheterna inte är obetydlig.

Skattetillägg och förseningsränta

Skattetillägg finns även i Finland men det – och förseningsränta – används som en sanktion när skatt inte betalas in eller inte betalas i rätt tid enligt lagen om skattetillägg och förseningsränta (18.12 1995/1556). Både skattetillägget och förseningsräntan är beroende av förseningens längd och utgår med belopp motsvarande den av Finlands bank årligen fastställda, med sju procentenheter förhöjda referensräntan för dröjsmålsränta, lägst 20 FIM.

Kumulationsfrågan

Olika typer av påföljder kan således drabba den skattskyldige som gör sig skyldig till skatteöverträdelser. Skadestånd kan utgöra sanktionskumulation tillsammans med andra påföljder. Ett skäl som framförts för att låta de administrativa och straffrättsliga förfarandena överlappa varandra har varit att det senare förfarandet innebär att man kan kräva in skatten såsom skadestånd, med en längre preskriptionstid. Vid lindrigare skattebedrägeri får åtal eller straff efterges om skatteförhöjningen anses vara en tillräcklig påföljd.

5.2.4 Norge

Allmänt

Norge har ett administrativt sanktionssystem för överträdelser av skattelagstiftningen vid sidan av det straffrättsliga systemet. Utöver taxeringen av inkomst- och förmögenhetsskatten och socialförsäkringsavgifter gäller detta framför allt mervärdesskatten (men även uppbördsförfarandet och arbetsgivaravgifterna).

Tillägsskatten som påförs administrativt motsvarar det svenska skattetillägget. Den genomsnittliga tillägsskatt som tas ut vid taxeringen uppgår till cirka 10 400 NOK (Dokument nr 3:7 (1997 – 1998) Riksrevisjonens undersökelse vedrörande bruk av tillägsskatt som administrativt reaktionsmedel).

Straffrättsliga påföljder används sällan i Norge. Det har framförts att det beror på att skattemyndigheterna anser det vara enklare att påföra tillägsskatt än att anmäla till åtal och att olika

bevisbörderegler kan vara orsaken (Pål Berg, Tilläggs katt i strid med den europeiske menneskerettighetskonvensjon ? Rt 1999).

Både straffbestämmelser och bestämmelser om administrativa sanktioner finns i respektive lag, ligningsloven (13 juni 1980 Nr 24), merverdiavgiftsloven (19 juni 1969 Nr 66) och loven om omsetningsavgift (19 maj 1933 Nr 11). I den sist nämnda lagen finns bestämmelser avseende cirka tio olika avgifter. Det framgår av Stortingets budgetbeslut vilka varor och tjänster som skall vara särskilt avgiftsbelagda.

Bestämmelserna om straffansvar för skatteundandragande finns i 12 kap. 1 – 4 §§ ligningsloven.

För **skattebedrägeri** straffas enligt § 12-1 bl.a. den som med uppsåt eller av grov vårdslöshet ger taxeringsmyndigheten oriktiga eller ofullständiga upplysningar när han förstår eller bör förstå att det kan leda till skatte- eller avgiftsmässiga fördelar eller på annat sätt väsentligen överträder bestämmelser givna i eller med stöd av lagen. Straffet är böter eller fängelse högst två år.

Vid bedömningen av om ett **grovt skattebedrägeri** föreligger skall enligt § 12-2 det särskilt beaktas om gärningen kan leda till undandragande av ett mycket betydande skatte- eller avgiftsbelopp, om gärningen är utförd på ett sätt som i särskild grad har försvarat upptäckten, om gärningen är utförd genom att missbruka en ställning eller ett förtroendeförhållande eller om det föreligger medverkan under näringsutövning. Flera överträdelser kan ses i ett sammanhang. Bestämmelserna kommer till användning även när gärningsmannen är okunnig med hänsyn till de moment som gör gärningen grov, om okunnigheten är grovt vårdslös. Straffet för grovt skattebedrägeri är böter eller fängelse i högst sex år. Enligt uttalanden i förarbeten (Ot. prp.nr. 11, 1990-91, s. 46) kan ett belopp i storleksordningen 1 miljon NOK utgöra ett riktmärke för vad som skall anses vara ett mycket betydande belopp.

Tilläggs katt

Enligt § 10-2 ligningsloven kan skattemyndigheten påföra den skattskyldige *tilläggs katt* om han i självdeklaration, årsredovisning, överklagande eller annan skriftlig eller muntlig uppgift eller förklaring lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter, och detta har lett eller kunde ha lett till beslut om för låg skatt.

Tilläggs katten bestäms i procent av den undandragna skatten eller den skatt som kunde ha undandragits. Som skatt räknas även arbetsgivaravgifter. Har en skattskyldig inte lämnat självdeklaration

eller årsredovisning påförs tilläggsskatt beräknat på den samlade skatt som bestäms vid taxeringen. Kommer den skattskyldige in med det som saknas inom viss tid undanröjs tilläggsskatten. I stället påförs en förseningsavgift om 3 procent av den taxerade nettointäkten eller 3 promille av den taxerade förmögenheten.

Den skattskyldige kan befrias från tilläggsskatt på subjektiva grunder. Tilläggsskatt tas enligt § 10-3 inte ut vid uppenbara räkne- och skrivfel i den skattskyldiges meddelanden eller när den skattskyldiges överträdelse framstår som ursäktlig på grund av sjukdom, ålderdom, bristande erfarenhet eller annan orsak som inte kan läggas den skattskyldige till last eller när tilläggsskatten totalt inte överstiger 400 NOK. Det ankommer i princip på den skattskyldige att visa att förutsättningar för befrielse föreligger. Föreligger det flera ursäktliga förhållanden som var för sig inte är tillräckliga för att leda till befrielse kan emellertid en samlad bedömning av omständigheterna göras som kan ligga till grund för befrielse av tilläggsskatten (Harboe, Kalgaard och Leikvang, Ligningsloven med kommentarer, 1993, s. 456).

Den norska tilläggsskatten bestäms, liksom det svenska skattetillägget, utifrån objektiva rekvisit. Men skillnaden är att i Norge gör man en bedömning på grund av storleken på det undandragna beloppet och den skattskyldiges skuld när man bestämmer på vilken nivå tilläggsskatten skall tas ut. Enligt § 10-4 utgår tilläggsskatt normalt med 30 procent om det inte föreligger ursäktliga omständigheter. Vid uppsätlig eller grovt oaktsam överträdelse kan tilläggsskatt påföras med upp till 60 procent. Det kan aldrig avse situationen att självdeklaration inte lämnats in, 30 procent är då den högsta procentsatsen. Det kan antas att skuldkravet måste gälla både de oriktiga eller ofullständiga uppgifterna och att dessa kan leda till för låg skatt, om högre procentsats än 30 procent skall kunna användas. I de fall när den skattskyldige har litat på en rådgivare måste den skattskyldige själv ha visat grov vårdslöshet genom att lita på den ekonomiske rådgivaren för att en tilläggsskatt över 30 procent skall kunna tas ut. Det räcker alltså inte att rådgivaren har haft uppsåt eller varit grovt vårdslös (Harboe m.fl. s. 458). I praxis utgår tilläggsskatt med antingen 30, 45 eller 60 procent (Karnow Norsk kommentert lovsamling, 1996, s. 1933).

Avser uppgifterna sådant som det finns kontrolluppgifter på eller gäller uppgifterna förhållanden som lätt kan kontrolleras mot uppgifter som är tillgängliga för skattemyndigheten utgår tilläggsskatten med endast 15 procent.

Tilläggsskatten skall bestämmas till hälften av 30 eller 15 procent när det föreligger sådana personliga förhållanden som de som beaktas vid fråga om tilläggsskatten skall underlåtas enligt § 10-3, men dessa inte innebär att tilläggsskatten helt skall falla bort. Vidare kan tilläggsskatten beräknas med en lägre procentsats eller slopas helt vid frivillig rättelse.

Överklagande av tilläggsskatt

Tilläggsskatten kan överklagas av den skattskyldige och prövas av domstol enligt de allmänna regler som gäller för domstolsprövning av förvaltningsärenden. Det råder ingen tvekan om att domstolen kan pröva om förutsättningarna för påförande av tilläggsskatten föreligger. Det hävdas emellertid (se t.ex. Aall Rettergang og menneskerettigheter, Bergen 1995, s. 461 f.) att det kan ifrågasättas om inte domstolens befogenhet att i andra avseenden pröva tilläggsskatten, dvs. vid den konkreta utmätningen av tilläggsskatten enligt § 10-4, är snävare än skattemyndigheternas.

Tvångsböter

Skattemyndigheterna har rätt enligt § 10-6 att förelägga annan än den skattskyldige som inte fullgör sin skyldighet att inkomma med uppgifter eller upplysningar eller som inte ger skattemyndigheten möjlighet att göra en kontrollundersökning att skyldigheten skall fullgöras under tvångsböter. Tvångsböterna beräknas löpande per dag.

Förseningsavgift

Skattskyldig som lämnar självdeklaration eller årsredovisning för sent skall enligt § 10-1 betala förseningsavgift. Avgiften utgår med en promille av nettoförmögenheten. Är förseningen inte över en månad är den två promille av nettointäkten. Är den över en månad är förseningsavgiften en procent av nettointäkten. Överstiger förseningen två månader och skyldigheten fullgörs efter maj månad utgår förseningsavgift med två procent. Avgiften kan aldrig bli lägre än 200 NOK och inte högre än 100 000 NOK, om inte förseningen är över en månad. Tilläggsskatt och förseningsavgift påförs av de kommunala taxeringsnämnderna.

*Ingen ovillkorlig rätt för den som inte fullgör sin självdeklaration
m.m. att få sitt överklagande prövat*

Det finns en bestämmelse i § 9-2 p. 7 om att skattskyldig som inte lämnar in självdeklaration, bilaga till självdeklaration eller upplysning som taxeringsmyndigheten speciellt bett om eller som underlåter att medverka till speciell undersökning efter föreläggande, inte kan kräva att få ett överklagande av taxeringen prövat. Den som skall besluta i saken avgör vilken betydelse det skall ha för klagorätten att den skattskyldige underlåtit att fullgöra sina skyldigheter. Det finns dock möjlighet att begära att skattemyndigheten omprövar beslutet.

Tilläggsavgift

Tilläggsavgift tas ut enligt 73 § mervärdeavgiftsloven och 3 § loven om omsetningsavgift av avgiftsskyldig som uppsåtligen eller av oaktsamhet överträder respektive lag eller föreskrift som meddelats med stöd av lag, och som undandrar eller kunde ha undandragit statskassan avgift. Det krävs således att de subjektiva rekvisiten är uppfyllda för att tilläggsavgift skall kunna utgå. Det krävs i praktiken inte mycket för att förutsättningarna för en överträdelse anses föreligga (Karnov, Norsk kommentert lovsamling 1996, s. 1369).

Tilläggsavgiften kan tas ut med högst 100 procent enligt mervärdeavgiftsloven. Tilläggsavgifterna är högre enligt omsetningsloven, de tas normalt ut med två gånger avgiften. Är det fråga om upprepad överträdelse fyrdubblas avgiften. Tilläggsavgiften enligt omsetningsloven påförs normalt av tullväsendet.

Tilläggsavgiften kan nedsättas eller efterges när det på grund av dödsfall, särskilt allvarlig eller långvarig sjukdom, varaktig invaliditet eller andra orsaker framstår som särskilt obilligt eller oproportionerligt betungande att ta ut hela avgiften (jfr. § 69 mervärdeavgiftsloven).

Avgiftsförhöjning - procenttillägg

Om mervärdedecklaration inte har kommit in i rätt tid eller i föreskriven ordning kan enligt 54 § första stycket mervärdeavgiftsloven utgående avgift för perioden höjas med minst

250 NOK eller med högst 3 procent av beloppet. Højningen kan dock aldrig bli större än 5 000 NOK.

Kumulation av sanktioner

Det saknas reglering i Norge om kumulation av sanktioner. Sannolikt är det så att den administrativa påföljden beaktas vid den straffrättsliga påföljden. Problem kan uppstå när strafförfarandet kommer först, men det finns även möjlighet att ta hänsyn till ett eventuellt straff när den administrativa påföljden bestäms (se prof. Fredrik Zimmer, nordiskt sektionsmöte, Stockholm 1996, s. 617).

5.2.5 Frankrike

Allmänt

Även i Frankrike kan en och samma överträdelse föranleda såväl en administrativ sanktion som en straffrättslig. Såväl bestämmelserna om administrativa som straffrättsliga sanktioner finns samlade i huvudlagen på skatteområdet (Code général des impôts).

Utvecklingstendenser

Sedan början av 1980-talet har synen på de administrativa skattesanktionerna genomgått en påtaglig utveckling, vilken kan karaktäriseras med konstitutionalisering och internationalisering (se Guy Gest, The "criminalisation" of administrative tax penalties, Skattenytt 1/2000 s.10-21) . Utvecklingen har enligt Gest lett till ett större skydd för de skattskyldiga. Men det är först ganska nyligen som de förvaltningsdomstolar som har hand om de mest betydelsefulla skatterna, direkta skatter och moms, har börjat ta hänsyn t.ex. till Europakonventionen.

Kassationsdomstolen (Cour de Cassation) har efter Bendenounfallet i en dom (den 29 april 1994, nr 110) funnit att det franska skattetillägget omfattas av artikel 6. När de franska skattedomstolarna skall bedöma huruvida en viss skatteadministrativ sanktion är att anse som en sådan brottslig anklagelse som gör artikel 6-1 är tillämplig, använder de sig enligt Gest inte av alla de kriterier som Europadomstolen tillämpar vid sina bedömningar. De nöjer sig med en bedömning av påföljdens syfte på samma sätt som när man avgör om artikel 8 i 1789 års

rättighetsdeklaration är tillämplig. Gest konstaterar dock att trots vissa möjliga marginella skillnader, kan slutsatsen dras att förmodligen samtliga franska skatteadministrativa sanktioner - utom dröjsmålsränta - kommer att anses vara av straffrättslig natur i Europakonventionens mening.

Gest pekar på att "kriminaliseringen" av de administrativa sanktionerna har fört med sig ett antal viktiga konsekvenser i Frankrike:

- retroaktivitetsförbudet gäller i ökad utsträckning även administrativa skattesanktioner,
- mindre stränga bestämmelser måste tillämpas retroaktivt även på administrativa skattesanktioner,
- angivande av skäl för beslut om skattesanktion och rätt för skattskyldiga att yttra sig är obligatoriskt,
- utveckling mot förbud att kombinera administrativa skattesanktioner och straffrättsliga sanktioner, samt
- utveckling mot en möjlighet för skattedomstolarna att nyansera de administrativa skattesanktionerna.

Skattebrott

Brottet skattebedrägeri består i bedrägligt undandragande eller försök till bedrägligt undandragande av skatt. Den som bedrägligt undandrar sig taxering eller betalning av skatt som regleras av taxeringslagen, helt eller delvis, eller försöker att göra så, antingen genom att avsiktligen låta bli att lämna in självdeklaration i föreskriven tid eller genom att avsiktligen undanhålla vissa skattepliktiga inkomster, eller genom att ge sken av bristande betalningsförmåga eller förhindra skatteuppbörd genom andra undanflykter, eller genom handlande på annat bedrägligt sätt skall dömas till böter och/eller fängelse. Böter utgår med 5 000 – 500 000 FRF och fängelse med ett till fem år (artikel 1741).

Om den skattskyldige inom fem år på nytt gör sig skyldig till skattebedrägeri utgår högre böter och skalan för fängelsestraff ligger då mellan fyra och tio år.

Administrativa skattesanktioner

Det administrativa sanktionssystemet på skatteområdet anses vara komplicerat. Det innehåller ett stort antal sanktionsbestämmelser och det anses kännetecknat av att det fungerar med stor automatik. Systemet ändrades genom en ny lag den 8 juli 1987. Den nya lagen

innebar en viss förenkling och rationalisering och en påtaglig mildring av sanktionernas stränghet.

Det franska skatteadministrativa sanktionssystemet skiljer på sanktioner som påförs i tre olika situationer; underlåtenhet att betala skatt eller för sen betalning av skatt (artikel 1727), underlåtenhet att lämna in självdeklaration eller att lämna in den i rätt tid (artikel 1728) och underlåtenhet att deklarerera skattepliktiga inkomster i självdeklarationen (artikel 1729).

Sanktionerna kan utgå som dröjsmålsränta, fasta böter och som skattetillägg med olika procentsatser av det undandragna skattebeloppet, i huvudsak beroende på vilken sorts skatt som saken gäller och överträdelsens natur och allvar. Överträdelsens allvar bedöms efter om den skattskyldige var i god tro, ond tro eller om han handlat bedrägligt. Om den skattskyldige har handlat i god tro utgår dröjsmålsränta med 0,75 procent/månad räknat på den skatt som tillkommer på grund av underrättelsen om avvikelse från deklarationen.

Det finns ett slags presumtion att den skattskyldige har handlat i god tro och i vissa fall av god tro påförs över huvud taget inga sanktioner. Dröjsmålsränta påförs inte när den skattskyldige inte har tagit upp en inkomst men uttryckligen angett skälen för detta i sin självdeklaration (detta torde väl motsvara den svenska situationen när den skattskyldige har gjort ett oriktigt yrkande). Sanktioner får under vissa förutsättningar inte heller påföras när det föreligger oenighet om hur lagstiftningen skall tolkas och det kan visas att den skattskyldiges tolkning tidigare har accepterats av myndigheten på ett bindande sätt.

När skattemyndigheten påför sanktioner som endast tillämpas vid ond tro ligger bevisbördan för detta på myndigheten. Att den skattskyldige skall anses vara i ond tro kan följa av storleken eller arten av upptaxeringen, att den skattskyldige inte kunde ha varit omedveten om felet vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten eller bedrägligt handlande. Det kan tilläggas att skattemyndigheterna och domstolarna definierar bedrägligt handlande på olika sätt. Upprepade överträdelser leder inte till högre sanktioner men kan påverka bedömningen av om den skattskyldige handlat i god eller ond tro eller bedrägligt.

På grund av utebliven deklaration kan den skattskyldige skönstaxeras och påföras skattetillägg. Detta gäller både för direkta och indirekta skatter. Den som inte lämnar in (egentligen skriver under) deklaration eller ger in andra handlingar som utgör underlag för beskattningen inom föreskrivna frister påförs dröjsmålsränta

och skattetillägg om 10 procent av den undandragna skatten. Om handlingen, efter det att den skattskyldige tagit emot en första anmaning, inte kommer in inom 30 dagar höjs skattetillägget till 40 procent och vid den andra anmaningen till 80 procent.

När självdeklarationen eller andra handlingar visar att beskattningsunderlaget eller andra uppgifter som behövs för att fastställa skatten är otillräckliga, oriktiga eller ofullständiga påförs, utöver dröjsmålsräntan, i princip skattetillägg med 40 procent av den undandragna skatten om den skattskyldige var i ond tro, utan att för den sakens skull ha handlat bedrägligt. Alternativt påförs skattetillägg med 80 procent om den skattskyldige har gjort sig skyldig till vilseledande eller missbruk av beskattningsförfarandet.

Skattemyndigheten måste i vissa fall av bedrägligt handlande tillämpa särskilda procedurföreskrifter när man avser att påföra skattetillägg med 80 procent. Alla överträdelse av denna bestämmelse leder emellertid inte till sanktion. Skattetillägg påförs inte om avvikelsen mellan deklarerad och taxerad inkomst understiger 5-10 procent av den skattskyldiges totala beskattningsbara inkomst. Detta undantag för s.k. smärre överträdelse tillämpas på skattskyldiga oavsett om de är i god eller ond tro.

Det finns ingen möjlighet att jämka skattetillägget utan man måste hålla sig till de procentsatser som anges i lagen.

Den skattskyldige kan begära hel eller delvis nedsättning av en skattesanktion på grund av att det är svårt eller omöjligt för honom att betala den. Det är möjligt att träffa en förlikning med skattemyndigheterna som innebär att den skattskyldige får en reduktion av sanktionen mot att den skattskyldige går med på att betala skatten och den återstående delen av sanktionen och avsäger sig rätten att överklaga taxeringen och sanktionen.

Överklagande

Skattetillägg och andra skatteadministrativa sanktioner kan överklagas till domstol. Skattemyndigheterna har en diskretionär rätt att pröva frågor om nedsättning eller förlikning och domstolarna har en begränsad kontroll över denna rätt.

Kumulation av sanktioner

Den franska författingsdomstolen har aldrig gett principen om ne bis in idem konstitutionell status, och i ett avgörande den 31

december 1997 rörande 1998 års skattelag (beslut nr. 97-395 DC) förklarade domstolen uttryckligen att administrativa sanktioner, och särskilt skatteadministrativa sanktioner, kan kombineras med en straffrättslig påföljd. Eftersom sanktionerna anses ha olika natur och avser olika ändamål finns det ingen princip som hindrar att de kombineras. Som Gest (a.a. s. 18-19) pekar på finns det dock en utveckling mot ifrågasättande av möjligheten till sanktionskumulation.

5.2.6 Nederländerna

Allmänt

Nederländerna håller för närvarande på med en omfattande reform på det skatterättsliga området. En allmän reservation får således göras för uppgifterna i detta avsnitt för ändringar som kan ha skett nyligen.

Nederländerna har både administrativa och straffrättsliga sanktioner vid överträdelse av skattelagstiftningen. Därtill kommer att en handling som kan leda till en straffrättslig sanktion enligt skattelagstiftningen i princip också kan leda till åtal och vara straffbar enligt den vanliga straffrättsliga lagstiftningen (Wetboek van Strafrecht).

Högsta domstolen i Nederländerna avgjorde 1985 (dom den 19 juli 1985) ett mål som gällde skattetillägg avseende vägtrafikskatt, beloppet motsvarade ca 500 kr, och fann att artikel 6 i Europakonventionen var tillämplig på det nederländska skattetilläggsystemet. Till följd av denna dom och annan nationell och internationell praxis kom man i Nederländerna fram till att det dåvarande administrativa sanktionssystemet inom skatteområdet inte var förenligt med artikel 6. Skattetilläggsförfarandet har därför omarbetats och nya bestämmelser i skattelagstiftningen som syftar till ett ökat skydd för de skattskyldiga och garantier för en rättvis behandling infördes den 1 januari 1998. Bestämmelserna motsvarar i stor utsträckning de som gäller inom straffrätten.

I Nederländerna har man en ordning som gör att om myndigheterna samlar in bevis mot en skattskyldig utan att den skattskyldige delges misstanke om skattebrott eller att skatteadministrativa sanktioner kan komma att påföras får bevisen inte användas i brottmålet eller skattetilläggsärendet. Den skattskyldige är endast skyldig att medverka i en skatteutredning fram till den tidpunkt då han är misstänkt för skattebrott eller för att ha gjort sig skyldig till en förseelse som sannolikt föranleder en skatteadministrativ sanktion. Enligt de nya bestämmelserna skall den skattskyldige erinras om sitt rätt att vara passiv.

Högsta domstolen i Nederländerna har beträffande omfattningen av passivitetsrätten slagit fast att artikel 6 inte kan

åberopas mot skyldigheten att avge självdeklaration även om oriktiga uppgifter i deklarationen kan leda till sanktioner.

Brott enligt den straffrättsliga lagstiftningen

Som exempel kan nämnas att en skattskyldig som lämnar in en självdeklaration med vilseledande uppgifter kan åtalas enligt bestämmelserna om förfalskningsbrott. Det är endast vid grövre skattebrottslighet som åtal väcks vid allmän domstol. Det undandragna skattebeloppet måste överstiga vissa belopp som anges i riktlinjer. (Guideline on Reporting, Transactions and Prosecution of Tax and Customs Offence, 13 april 1993 AFZ/2858 angav tröskeln till 12 000 NLG för privatpersoner och 25 000 NLG för företag).

Straffrättsliga sanktioner i skattelagstiftningen

De straffrättsliga sanktionerna handläggs av allmän åklagare och prövningen görs av domstol. Det görs skillnad mellan mindre och grövre brott. En skattskyldig anses göra sig skyldig till ett mindre brott t.ex. om han utan uppsåt underlåter att lämna in deklarationen eller ej lämnar den i tid eller lämnar felaktig eller ofullständig information eller inte samarbetar med skattemyndigheterna. Sanktionen för en sådan överträdelse är kvarhållande/internering i 6 månader eller böter om 10 000 NLG eller det undandragna skattebeloppet, om det är högre.

Föreligger uppsåt räknas överträdelsen som grov och sanktionen är då fängelse upp till 4 år eller böter om 25 000 NLG eller det undandragna skattebeloppet, om det är högre.

Administrativa sanktioner

Administrativa sanktioner påförs av skattemyndigheterna. De administrativa sanktionerna indelas i två kategorier. De förstnämnda tillämpas vid lindrigare överträdelser av skattelagstiftningen och påförs på grund av att vissa objektiva förutsättningar föreligger. Det räcker i dessa fall att skattemyndigheten visar att den skattskyldige inte har fullgjort sina skyldigheter, t.ex. inte lämnat in en deklaration eller betalt skatten för sent. Kan den skattskyldige emellertid visa att han inte har någon som helst skuld påförs inte någon sanktion. En administrativ sanktion tas ut med ett fast belopp som antingen kan vara högst 2

500 NLG eller högst 10 000 NLG. Är det fråga om en förstagångsförseelse tas sanktionen ut med ett lågt belopp. Upprepas förseelsen inom en viss tid ökas sanktionen till dess att maximibeloppet nås.

Den andra kategorin sanktioner tillämpas på allvarigare förseelser och förutsätter att skattemyndigheten kan bevisa uppsåt eller grov oaktsamhet. När den skattskyldige t.ex. lämnar oriktig uppgift i deklarationen kan ett skattetillägg tas ut med 25, 50 eller 100 procent av det undandragna skattebeloppet, allt beroende på graden av skuld, överträdelsens grovhet och om det är fråga om upprepade överträdelser. Enligt huvudregeln tas skattetillägg ut med 25 procent vid grov oaktsamhet och med 50 procent när uppsåt föreligger. Vid upprepade överträdelser ökar procentsatserna till 50 resp.100 procent. Även grovheten kan utgöra argument för de högre procentsatserna. Skattemyndigheten har bevisbördan för att de subjektiva rekvisit som krävs för resp. procentsats föreligger.

Vid fråga om befrielse från en administrativ sanktion beaktas om det är fråga om upprepade överträdelser, graden av skuld och den skattskyldiges personliga omständigheter. Befrielse kan även ske om sanktionen är oproportionerlig i förhållande till överträdelsen.

De administrativa sanktionerna kan inte omvandlas till frihetsberövande straff.

De vanliga reglerna för verkställighet av skatt är i princip tillämpliga på administrativa sanktioner. Den nederländska Högsta domstolen har lagt fast, i varje fall beträffande den andra kategorin sanktioner (motsvarande skattetillägg), att dessa skall anses som en brottslig anklagelse enligt artikel 6 i Europakonventionen. De får därför inte verkställas förrän det i ett slutligt avgörande slagits fast att den skattskyldige varit grovt vårdslös eller haft uppsåt. Vanligtvis begär den skattskyldige betalningsanstånd. Anstånd beviljas automatiskt. Det finns möjlighet för myndigheterna att begära säkerhet.

Överklagande

Skattetillägg kan överklagas till domstol, antingen direkt eller genom att den skattskyldige först begär en administrativ omprövning av beslutet. Domstolen har befogenhet att pröva det överklagade skattetillägget i sin helhet och ersätta det med ett nytt beslut.

Kumulation

”Ne bis in idem”-principen har slagits fast i skattelagstiftningen. Enligt de nya bestämmelserna i inkomstskattelagen kan sanktioner inte längre påföras om det straffrättsliga förfarandet har kommit till ett viss stadium och ett straffrättsligt förfarande kan inte startas om en administrativ sanktion har påförts.

Om en överträdelse täcks av både skattelagstiftningen och den vanliga strafflagen har den förra numera företräde.

6 Skattetilläggens förhållande till Europakonventionen

6.1 Bakgrund

6.1.1 Inledning

I direktiven anges att kommittén skall utforma ett sanktionssystem som uppfyller det krav på förfarandet som Europakonventionen kan ställa.

Den huvudfråga som kommittén först skall försöka belysa i detta kapitel är om artikel 6 är tillämplig på de svenska skattetilläggen, dvs. om de svenska skattetilläggen skall ses som straff för brottslig gärning i Europakonventionens betydelse. Därefter tas upp vilka huvudsakliga konsekvenser artikelns eventuella tillämplighet får på nuvarande bestämmelser och vilket behov av förändringar i skattetilläggsystemet som hänför sig till konventionens krav i övrigt.

6.1.2 Allmänt om Europakonventionen

Den europeiska konventionen av den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) behandlar ett stort antal fri- och rättigheter, däribland rätten till domstolsprövning i artikel 6. Konventionen har dessutom under årens lopp kompletterats med elva tilläggsprotokoll, varav fyra innehåller nya rättigheter.

Det system som inrättades för att kontrollera konventionens efterlevnad byggde på två organ, den europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna och den europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna. Systemet har nyligen reformerats och de två organen har slagits ihop till en ny permanent domstol som har

ansvaret för prövningen av målen. Domstolen behandlar både mellanstatliga mål och enskilda klagomål och rätten för enskilda att klaga gäller numera mot alla konventionsstater. Domstolen arbetar i tre olika storlekssammansättningar. På begäran av en part i målet kan ett mål undantagsvis omprövas i stor sammansättning under förutsättning att det i målet uppkommer en allvarlig fråga om tolkningen eller tillämpningen av konventionen (se Danelius, *Mänskliga rättigheter i Europeisk praxis*, 1997, s. 31, citeras här efter Danelius).

Domstolens avgöranden är slutliga och bindande för medlemsstaterna. Att besluten efterlevs övervakas liksom tidigare av ministerkommittén.

6.1.3 Europakonventionen i Sverige

Sverige ratificerade Europakonventionen 1953 och erkände samtidigt den individuella klagorätten. Den officiella ståndpunkten var då att Sverige uppfyllde konventionens krav. Som en följd av Europadomstolens avgöranden – både i mål mot Sverige och andra länder – har svensk lagstiftning i flera fall anpassats till konventionens krav. Ett uppmärksammat exempel utgör införandet av lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut.

Fri- och rättighetskommittén, som hade i uppgift att överväga om det behövdes förstärkningar i fri- och rättighetsskyddet i olika hänseenden samt Europakonventionens tillämplighet, fann i delbetänkandet om inkorporering av Europakonventionen (SOU 1993:40 del B s. 128) i princip att svensk lagstiftning var i överensstämmelse med konventionen. Vid genomgången av olika rättsområden uttalades helt kortfattat beträffande skattetillägg, restavgifter och förseningsavgifter att dessa utgjorde straffliknande administrativa påföljder som kunde tänkas vara omfattade av artikel 6.

Konventionen med de ändringar och tillägg som gjorts genom tilläggsprotokollen inkorporerades genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna i svensk rätt. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1995. I lagen föreskrivs att Europakonventionen skall gälla som lag. Det innebär att den skall tillämpas direkt av domstolar och myndigheter här i landet.

6.1.4 Konventionstolkning

Allmänt

Europadomstolen har ansvar för att tolka konventionstexten. Europakonventionen skall som alla andra traktater tolkas i enlighet med de internationella tolkningsprinciper som finns i Wienkonventionen om traktaträtten. En grundregel är att ett traktat framför allt skall tolkas i enlighet med ordalydelsen, men att denna skall förstås i sitt sammanhang och i ljuset av bestämmelsernas syfte. Den ledande svenske kommentatorn av konventionen, justitierådet Hans Danelius, betonar att det är viktigt att se konventionen som en helhet och att tolka en bestämmelse på ett sådant sätt så att det inte uppkommer konflikter med andra bestämmelser i konventionen (Danelius s. 57 ff.).

Dynamisk tolkning

Konventionens förarbeten återberättas ganska sällan av domstolen, vilket är naturligt med tanke på att domstolen i praxis betonat att konventionen skall ges en dynamisk eller gradvis framväxande tolkning i ljuset av samhällsutvecklingen och rättsuppfattningen i staterna. Domstolen är inte bunden av sina tidigare tolkningar. Domstolen har dock uttalat att den normalt följer och tillämpar sina tidigare avgöranden eftersom detta är av intresse för rättssäkerheten och utvecklingen av konventionens praxis. Domstolen är emellertid fri att avvika från tidigare avgöranden om den anser att det skulle behövas. Praxis kan således utvecklas så att konventionskraven utvidgas eller tolkas på ett annat sätt än som förutsatts.

Autonom tolkning

En tolkningsprincip som är särskilt viktig för artikel 6 är att de begrepp som används i konventionen ges ett gemensamt materiellt innehåll oberoende av den rättsliga klassificeringen i konventionsstaterna. I praxis har utkristalliserats begrepp i

konventionstexten som domstolen har gett en självständig betydelse i konventionens mening, s.k. autonoma begrepp.

Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen är en mycket viktig princip som anses genomsyra tolkningen av konventionen (jfr. van Dijk och van Hoof, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, s. 81) och som ger uttryck för en strävan efter balans mellan motstridiga intressen, dvs. samhälleliga behov och individens rättigheter. I principen ligger ett krav på att staten skall välja en mindre ingripande form av begränsning framför en mer ingripande och att ingreppets styrka skall stå i rimlig proportion till vad som skall åstadkommas (Lorenzen, Rehof och Trier, *Den europeiske Menneskeretskonventionen*, 1994, s. 55 f)

Principen innebär att domstolen i sin praxis gör olika slags proportionalitetstest. Principen är av särskilt intresse vid tillämpningen av bestämmelser i konventionen som uttryckligen tillåter begränsningar av en rättighet, t.ex. andra styckena i artiklarna 8-11 samt artikel 14 och artikel 1 i första tilläggsprotokollet. Frågeställningen i det enskilda fallet kan t.ex. vara huruvida inskränkningen är proportionerlig, dvs. rimlig i förhållande till det skyddade intresset, och nödvändig i ett demokratiskt samhälle med hänsyn till t.ex. den allmänna säkerheten eller landets ekonomiska välbefinnande. Ofta bedömer domstolen det vara acceptabelt med vissa avvikelser från de grundläggande rättigheterna under förutsättning att proportionalitetsprincipen iakttas. Det har emellertid påpekats att tillämpningen av principen har varit mer strikt när fråga varit om vad som är nödvändigt i ett demokratiskt samhälle än när saken gällt skydd för privat egendom (artikel 1 i första tilläggsprotokollet). I det senare fallet har proportionalitetsprincipen närmast inneburit ett krav på rimlig proportion mellan de medel som används och samhällets syfte med vad man försöker genomdriva.

Att proportionalitetsprincipen även har betydelse för artikel 6 rörande rätten att få tillträde till domstol framgår t.ex. av fallet *Ashingdane mot Storbritannien* (dom den 28 maj 1985) som handlade om ett särskilt skydd för personal på psykiatriska kliniker mot skadeståndsanspråk från patienterna. Skyddet innebar en inskränkning i patienternas rätt till tillträde till domstol. Europadomstolen uttalade att en begränsning inte är förenlig med

artikel 6-1 om den inte avser ett befogat syfte och om det inte finns en rimlig relation av proportionalitet mellan de medel som används och det syfte som avses att uppnås. Domstolen fann i målet att inskränkningen var befogad och inte utgjorde brott mot artikel 6-1.

Det är viktigt att påpeka att begränsningarna inte får vara så långtgående att de urholkar det centrala innehållet i de av artikel 6-1 garanterade rättigheterna (se Danelius s. 141).

Margin of appreciation och fjärdeinstansformeln

Proportionalitetsprincipen hänger i praktiken nära ihop med konventionsstaternas prövningsrätt enligt satsen om s.k. "margin of appreciation". Med detta avses allmänt sett att konventionsstaterna har en viss diskretionär prövningsrätt och att resultatet av deras prövning skall godtas utom när speciella skäl föreligger (Danelius s. 60). Europadomstolen skall i princip inte överpröva de nationella avgörandena och kontrollera om dessa är riktiga i förhållande till nationell rätt, dvs. fungera som en fjärde instans, utan i stället övervaka att konventionsstaterna fullgör sina skyldigheter enligt konventionen.

I domstolens praxis används margin of appreciation dels, precis som proportionalitetsprincipen, när det gäller att göra en bedömning av olika intressen, dels vid tillämpningen av vissa vaga begrepp och uttryck som finns i konventionen. Formeln tillämpas i det första avseendet framför allt på de tidigare nämnda begränsningarna i artiklarna 8-11 och artikel 1 i första tilläggsprotokollet, i övrigt t.ex. på artikel 15-1 och 10-2.

På samma sätt som gäller för proportionalitetsprincipen anses utrymmet för konventionsstaternas "margin of appreciation" vara större när det gäller äganderätten än t.ex. yttrandefriheten. Det finns stor möjlighet för konventionsstaterna till ingripande mot privat egendom i det allmännas intresse och också utrymme för dem att bestämma vad som är i det allmännas intresse.

Däremot finns mindre utrymme att tillämpa "margin of appreciation" på sådana bestämmelser i konventionen som innehåller mera detaljerade krav, särskilt i fråga om bestämmelser av rent processuell natur, och till denna kategori hör t.ex. artiklarna 5 och 6. Men nationella domstolar ges stor frihet i rättegångsförfarandet när det gäller t.ex. bevisvärdering (se avsnitt 6.7.8).

6.2 Artikel 6 i konventionen

6.2.1 Allmänt om artikel 6

I artikel 6 i Europakonventionen garanteras enskilda visst skydd och vissa rättigheter. Syftet med artikel 6 är att tillförsäkra den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk. Artikel 6 tillförsäkrar såväl fysiska som juridiska personer vissa rätts säkerhetsgarantier. Dessa gäller dels vid tvister om civila rättigheter eller skyldigheter, dels vid anklagelse för brott. Artikel 6 anger hur de nationella processreglerna skall vara utformade.

Artikel 6 har i den officiella översättningen följande lydelse

1. Envar skall, när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten må utestängas från rättegången eller en del därav av hänsyn till sedligheten, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då hänsyn till minderåriga eller till parternas privatlivs helgd så kräva eller, i den mån domstolen så finner strängt nödvändigt, i fall då på grund av särskilda omständigheter offentlighet skulle lända till skada för rättvisans intresse.
2. Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts.
3. Envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall äga följande minimirättigheter:
 - a) att ofördröjligen på ett språk, som han förstår, och i detalj bliva underrättad om innebörden av och orsaken till anklagelsen mot honom;
 - b) att åtnjuta tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar;
 - c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde, som han själv har utsett, eller att, i fall då han saknar erforderliga medel för betalning av rättegångsbiträde, erhålla sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar;
 - d) att förhöra eller låta förhöra vittnen, som åberopas emot honom, samt att för egen räkning få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom,
 - e) att utan kostnad åtnjuta bistånd av tolk, om han icke förstår eller talar det språk som begagnas i domstolen.

Artikel 6-1 kan sammanfattningsvis sägas garantera var och en rätten till domstolsprövning och en rättssäker process.

I Artikel 6-2 fastslås att den anklagade skall anses oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts, en s.k. oskuldspresumtion.

Därutöver ställs i artikel 6-3 upp vissa minimirättigheter som (se Danelius, s. 204) utgör särskilda element i den allmänna rätten till en rättvis rättegång. Det bör påpekas att artiklarna 6-2 och 6-3 endast gäller den som är *anklagad för brott*.

6.2.2 Särskilt om tillämpningsområdet för artikel 6

Som en utgångspunkt för tolkningen av artikel 6-1 har domstolen i målet *Delcourt mot Belgien* (dom den 17 januari 1970) uttalat att i ett demokratiskt samhälle i konventionens betydelse har rätten till en rättvis rättskipning en så framträdande plats att en restriktiv tolkning av artikel 6-1 inte skulle svara mot målsättningen och syftet med bestämmelsen.

Av Delcourtdomen framgår också att artikel 6 bara är tillämplig vid *avgörandet av saken*, dvs. prövningen av själva anklagelsen för brott till dess att den är *slutligt prövad* eller avbryts. Användande av tvångsmedel innebär inte något avgörande av själva saken. Däremot är artikeln tillämplig på överklagandeprocessen även om den inte själv garanterar en rätt att överklaga. Om förfarandet mot den som är anklagad avbryts utan att det leder till prövning så upphör rättighetsskyddet vid samma tidpunkt.

6.2.3 Begreppen "brott" och "brottslig gärning"

Europadomstolen har i stort antal avgöranden tagit ställning till gränsdragningen mellan förfaranden som gäller straffrättsliga anklagelser och andra förfaranden.

Begreppen "brott" och "brottslig gärning" är autonoma begrepp (se avsnitt 6.1.3) som utgör rekvisit för att rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 skall tillämpas.

De förfaranden som avses är i första hand rättegångar i brottmål som mynnar ut i ett avgörande om en anklagad person är skyldig till brott och i fastställande av påföljden för det fall han befins skyldig. Däremot omfattas inte provisoriska straffrättsliga förfaranden, t.ex. tvångsätgärder som häktning, husrannsakan eller telefonavlyssning (se Danelius s. 136 samt avsnitt 6.2.5).

Domstolen utgår vid bedömningen av vad som är anklagelse för brott i princip från tre alternativa kriterier och dessa lades fast för första gången i fallet *Engel m.fl. mot Nederländerna* (dom den 8 juni 1976).

1) Klassificeringen i den nationella rätten

Det framgår av Europadomstolens praxis och kommentarerna i litteraturen att klassificeringen i den nationella rätten av det förfarande som skall bedömas i princip utgör utgångspunkten vid bedömningen. Som undantag från regeln får man kanske betrakta två schweiziska mål angående skattetillägg från 1997 (se närmare avsnitt 6.3.5) i vilka domstolen inte startade sin bedömning med klassifikationen i den nationella rätten.

I målet *Öztürk mot Tyskland* (dom den 21 februari 1984) gällde frågan om en trafikförseelse skulle betraktas som brott. Domstolen betonade att, trots att den i och för sig accepterade den tyska regeringens argumentation att tysk rätt skiljer på kriminella handlingar och ordningsförseelser "Ordnungswidrigkeiten", så fanns det inte någon absolut skiljelinje mellan regelverken. Vidare beaktades att procedurbestämmelser hämtade från straffrätten tillämpades analogt på ordningsförseelser, i synnerhet vad gäller instansordningen. Domstolen fann att det var fråga om ett brott.

Härav kan bl.a. slutas att begreppet brott är autonomt och att den nationella klassificeringen har endast begränsad betydelse. Domstolen är således inte bunden av klassificeringen vid sin bedömning av om anklagelse för brott föreligger eller inte.

Enligt den allmänna uppfattningen har dock konventionsstaterna ansetts själva ha rätt att välja att rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 skall tillämpas genom att klassificera förfarandet som en brottslig anklagelse. Är det enligt nationell rätt ostridigt fråga om en straffrättslig anklagelse så går domstolen i princip inte vidare med de andra kriterierna. Om klassificeringen internt överensstämmer med konventionens principer eller ej förefaller i detta fall inte spela någon roll, artikel 6 skall tillämpas.

Petter Asp har gjort gällande (EG:s sanktionsrätt Ett straffrättsligt perspektiv, 1998, s. 321 f.) att den nu redovisade uppfattningen ställs på huvudet genom domstolens bedömning i *Ravnsborg mot Sverige* (dom den 23 mars 1994). Domstolen bedömde att den formella klassificeringen av den aktuella lagöverträdelsen - rättegångsförseelse - enligt svensk rätt var öppen för olika tolkningar, några faktorer talade för att böterna ansågs

straffrättsliga medan andra faktorer pekade i en annan riktning. Det får antas att domstolen inte fann det visat att proceduren för ådömande av påföljd för rättegångsförseelse enligt svensk rätt vara att anse som ett straffrättsligt förfarande. Asp anser att det formellt sett är klart att fråga var om brott enligt svensk rätt och ifrågasätter det kloka i att domstolen inte lät den formella klassifikationen enligt den nationella rätten bli avgörande.

2) Överträdelsens natur

Av större betydelse för sakens bedömning än den nationella klassificeringen är överträdelsens natur. Praxis visar att i varje fall två olika faktorer är avgörande för domstolen vid gränsdragning mellan å ena sidan prövning av anklagelser för brott och å andra sidan förfaranden som provar lagöverträdelser som leder till disciplinära påföljder eller utgör ordningsförseelser eller administrativa förseelser. Den första är bestämmelsens räckvidd, dvs. om den är av *generell karaktär* och gäller alla medborgare eller riktar sig endast till en särskild grupp.

Den andra faktorn är syftet med bestämmelsen. Om *syftet är avskräckande och bestraffande* och inte att kompensera för skada är handlingen till sin natur straffrättslig. Detta lades fast i Öztürkdomen och bekräftades i t.ex. domen *Lutz mot Tyskland* (dom den 25 augusti 1987). Båda målen gällde avkriminaliserade trafikförseelser.

När det gäller gärningens svårhetsgrad utgör det förhållandet att den framstår som bagatellartad inte att den faller utanför tillämpningsområdet för artikel 6. Domstolen uttalade i Öztürkmalet att det finns ingenting som tyder på att en sådan brottslig anklagelse som konventionen hänvisar till nödvändigtvis förutsätter en viss grad av allvar.

Hur gärningen klassificeras i andra länder torde ha en viss betydelse. I Öztürk-fallet uttalade domstolen att den trafikförseelse som Öztürk gjort sig skyldig till ansågs vara av straffrättslig natur i ett stort antal av konventionsstaterna.

3) Påföljdens natur och stränghet

Det i många fall avgörande kriteriet vid bedömningen är påföljdens natur och stränghet. Det bör observeras att det är den påföljd som riskeras till följd av en viss gärning som domstolen fäster avseende vid, inte den faktiskt utdömda eller ålagda sanktionen. Med

påföljdens natur menas vad den består i, såsom om den går ut på frihetsberövande eller innebär en ekonomisk eller annan sanktion. Vid frihetsberövande ligger det i sakens natur att domstolen som huvudregel anser att sanktionen är så allvarlig att överträdelsen är av straffrättslig karaktär. Vissa kortare frihetsberövanden utgör enligt domstolens praxis undantag. När frihetsberövandet inte utgör en reaktion på en gärning i det förflutna anses sanktionens natur inte heller vara straffrättslig.

När det gäller ekonomiska påföljder som exempelvis böter har i flera fall böterna varit möjliga att omvandla till fängelsestraff och då har det normalt inte heller rått någon tvekan om att påföljden motiverat att artikel 6 är tillämplig även om böterna i sig varit ganska låga. I *Weber mot Schweiz* (dom den 22 maj 1990) hade Weber stämt en annan person för ärekränkning och vid en presskonferens lämnat ut förundersökningsmaterial i målet. Weber blev därför påförd böter i en summarisk process. Han hävdade i Europadomstolen att han inte fått en rättvis rättegång. Domstolen konstaterade att böterna kunde uppgå till 500 CHF och under vissa omständigheter kunde omvandlas till fängelse. Detta ansågs tillräckligt för att klassificera överträdelsen som en brottslig anklagelse enligt konventionen.

Det är egentligen först i och med avgörandena *Kadubec mot Slovakien* (dom den 2 september 1998) och *Lauko mot Slovakien* (dom den 2 september 1998) som det kommer till klart uttryck att domstolen inte anser att möjligheten att omvandla böter till fängelse är av avgörande betydelse. (Domstolen tog dock i dessa fall upp saken under kriteriet *överträdelsens natur*.) Såväl Kadubec som Lauko hade av polismyndigheterna ålagts böter – 1000 SKR respektive 500 SKR – samt ersättning för administrativa kostnader om 150 SKR avseende ordningsförselser. Domstolen uttalade i båda domarna att det inte fanns anledning att bedöma överträdelserna i ljuset av det tredje kriteriet, påföljdens natur och stränghet, då den relativa bristen på stränghet i de aktuella påföljderna inte kunde förta överträdelserna deras kriminella natur.

Det torde inte vare sig när det gäller frihetsberövande eller när det rör sig om ekonomiska sanktioner vara möjligt att ur praxis utläsa något entydigt svar på var gränsen går för att påföljden redan med hänsyn till sin stränghet skall vara av straffrättslig natur. Sannolikt är frågeställningen inte alltid relevant med tanke på att domstolen redan på andra grunder kan finna bagatellartade överträdelser vara av en sådan natur att de rymmer en brottslig anklagelse. Traditionellt sett har nämligen de andra och tredje

kriterierna i princip ansetts vara alternativa och inte kumulativa. Det räcker då att ett av kriterierna är uppfyllt för att en brottslig anklagelse skall vara för handen.

6.2.4 Begreppet "anklagad"

Avsikten med begreppet anklagad är att bestämma tidpunkten för när rättigheterna i artikel 6 träder in. Detta är av intresse framför allt för rätten till rättegång inom skälig tid, men också för rätten att få tillträde till domstol. Liksom begreppet brott har "anklagad" fått en autonom betydelse genom domstolens praxis.

Målet *Deweere mot Belgien* (dom den 27 februari 1980) anses i flera avseenden ge vägledning för hur begreppet skall tolkas. Deweere, som drev en livsmedelsaffär, ansågs ha brutit mot vissa bestämmelser rörande prissättning. Myndigheterna erbjöd honom förlikningsvis att betala ett bötesbelopp om 10 000 BFR för att affären inte skulle stängas i avvaktan på att domstol avgjorde saken och för att han skulle undgå ett straffrättsligt förfarande. Deweere var inte formellt misstänkt eller åtalad och han hade inte heller fått någon underrättelse om kommande lagföring. Deweere som accepterade budet gjorde vid Europadomstolen gällande att förfarandet med böter under hot om att affären skulle stängas utgjorde en anklagelse för brott på vilken artikel 6 var tillämplig. Domstolen fann att Deweere varit anklagad för brott i konventionens mening och att artikel 6 var tillämplig. Domstolen utvecklade i domen tankegångarna från Delcourtmålet och uttalade att den framskjutna plats som rätten till en rättvis rättegång har i ett demokratiskt samhälle ger domstolen anledning att föredra en självständig snarare än en formell uppfattning av begreppet anklagad. Domstolen uttalade också i domen att begreppet anklagad är kopplat till den officiella underrättelse om att han har begått en brottslig handling som ges till en person av behörig myndighet.

I exempelvis målet *Foti m.fl. mot Italien* (dom en 10 december 1982) utvidgade domstolen begreppet genom att klargöra att rättssäkerhetsgarantierna kan utlösas även av andra åtgärder - som implicerar att det föreligger en anklagelse och som på samma sätt *påtagligt påverkar* den misstänktes situation - än rent formella anklagelser och uttryckliga underrättelser

Aall (Rettergang og menneskerettigheter, Bergen, 1995, s.108 f) tolkar praxis som att det avgörande är hur ingripande och direkt

den enskildes situation påverkas av utredningen och han anser mot bakgrund av praxis att det kan hävdas att tröskeln inte varit hög. Att en anmälan gjorts eller att en utredning påbörjats i form av vittnesförhör eller liknande räcker emellertid inte för att artikel 6 skall anses tillämplig. Aall hävdar att frågeställningen om när artikel 6 är tillämplig måste utgå från en bedömning av om när individens situation är påverkad i en sådan grad att det är nödvändigt att rättigheterna börjar gälla.

Aall pekar på att de olika rättigheterna i artikel 6 beroende på sin karaktär kommer till användning vid hela eller endast delar av förfarandet. Med undantag för kravet på rättgång inom skälig tid som gäller under hela förfarandet gäller rättigheterna i artikel 6-1 i första hand under rättgången. Oskuldspresumtionen i artikel 6-2 gäller i princip under hela förfarandet, även om innehållet i kravet varierar under olika faser av förfarandet. Bestämmelserna i artikel 6-3 hänför sig också till olika faser. Rätten att bli informerad om anklagelsen och möjligheten att förbereda sitt försvar hänför sig till förberedelsestadiet osv.

Frågan om vid vilken tidpunkt en anklagelse enligt artikel 6 föreligger besvaras i princip från fall till fall av domstolen och eftersom tidpunkten för den formella anklagelsen i inhemsk rätt inte utgör annat än en utgångspunkt för domstolen är det svårt att dra generella slutsatser om saken.

Artikel 6 fortsätter att vara tillämplig till dess att frågan om den brottliga anklagelsen är slutligen avgjord. Tillämpligheten täcker hela förfarandet inklusive överklagandeprocessen. Men artikel 6 är inte tillämplig på förfaranden mot en person som redan är dömd för en viss överträdelse, och således inte längre faller under begreppet anklagad, och den garanterar inte heller en dömd person en rätt till omprövning (jfr D J Harris, M O'Boyle och C Warbrick, *Law of the European Convention on Human Rights*, 1995, s.172-173).

6.2.5 Skatter omfattas inte av begreppet civil skyldighet

Det finns här egentligen ingen anledning att närmare gå in på frågan vad som skall betraktas som en civil rättighet eller skyldighet enligt konventionen. Som bakgrundsinformation är det dock av vikt att känna till att kommissionen hittills ansett att skatter och skatteprocessen helt faller utanför begreppet civila skyldigheter och tillämpningsområdet för artikel 6. Europadomstolen har i och för

sig inte prövat frågat som sådan. I målet *Schouten och Meldrum mot Nederländerna* (dom den 9 december 1994), som handlade om huruvida artikel 6-1 var tillämplig på förfaranden avseende skyldigheter att betala vissa socialförsäkringsavgifter, anförde dock domstolen som exempel att sådana skyldigheter som grundas på skattelagstiftning eller som i övrigt ingår i normala medborgerliga skyldigheter i ett demokratiskt samhälle inte omfattas av artikeln.

6.3 Närmare om skattetilläggens förhållande till artikel 6

6.3.1 Skattekontrollutredningens ställningstagande

Skattekontrollutredningen hade bl.a. särskilt i uppdrag att analysera hur den enskildes uppgiftsskyldighet i skatteutredningar förhåller sig till artikel 6 i Europakonventionen samt lägga fram de förslag som motiveras av analysen. Frågan om skattetilläggsförfarandet omfattades av artikel 6 i Europakonventionen var således en av utredningens huvudfrågor i delbetänkandet Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen (SOU 1996:116).

I betänkandet redovisas först hur begreppen civila rättigheter och skyldigheter och anklagelse för brott tolkats vid tillämpning av artikel 6. Utredningen redogör därefter kortfattat för de rättssäkerhetsgarantier som omfattas av artikeln. Utredningen har undersökt om det svenska förfarandet vid påförande av skattetillägg kan anses avse en *anklagelse för brott* enligt artikel 6. I betänkandet redovisas och kommenteras ett antal avgöranden från Europadomstolen där domstolen tagit ställning till hur olika slag av administrativa sanktioner förhåller sig till artikel 6.

Skattekontrollutredningen fann att Europadomstolen vid bedömningen av om en gärning är en brottslig handling och omfattas av artikel 6 tycks tillämpa två olika tillvägagångssätt. I fallen *Engel m.fl. mot Holland* (dom den 8 juni 1976), *Öztürk mot Tyskland* (dom den 21 februari 1984) och *Lutz mot Tyskland* (dom den 25 augusti 1987) lyfte – enligt utredningen – domstolen fram tre rekvisit som utmärkande för en kriminell handling vid tillämpning av artikeln, nämligen gärningens klassificering i den nationella rätten, gärningens art och straffets natur och svårhetsgrad. Utredningen fann vidare att när det gäller gärningar som traditionellt är kriminaliserade, såsom t.ex. trafikförseelser, prövar domstolen de tre rekvisit som medför att beivrandet av en

gärning innefattar en anklagelse för brott vid tillämpning av artikel 6. Däremot när det åter gäller gärningar som traditionellt inte är kriminaliserade och som hanteras i ett administrativt eller disciplinärt förfarande menade man att domstolen förhållit sig friare till rekvisiten och närmast gjort en helhetsbedömning av de omständigheter som kommit fram, såsom i fallen *Deweere mot Belgien* (dom den 27 februari 1980) *Bendenoun mot Frankrike* (dom den 24 februari 1994) och *Air Canada mot Storbritannien* (dom den 5 maj 1995).

Utredningen ansåg att en bedömning av om det svenska skattetilläggsförfarandet omfattas av artikel 6 i första hand bör göras mot bakgrund av fallet *Bendenoun*. I betänkandet framhålls att domstolen i detta mål gjort en helhetsbedömning att fyra faktorer ledde till att det franska skattetilläggsförfarandet var en anklagelse för brott enligt artikel 6. Ingen av faktorerna var ensam avgörande men sammantaget och kumulativt ledde de till att det blev fråga om en anklagelse för brott enligt artikel 6.

I betänkandet görs således en jämförelse mellan det svenska skattetilläggsförfarandet och det franska. Till en början fann utredningen att, även om skattetillägget har verkningar som är straffliknande och i några avseenden i rättstillämpningen jämföras med straff, det generellt sett inte kan anses klassificerat som straff i den inhemska rätten. Enligt utredningens uppfattning avviker det svenska skattetilläggsförfarandet i flera väsentliga avseenden från det franska. Utredningen framhöll särskilt att de svenska skattetilläggsreglerna saknar subjektiva rekvisit, att de hanteras helt vid sidan av det straffrättsliga systemet och att de inte omfattar någon påföljd som kan omvandlas till frihetsberövande. Men utredningen anförde också som ytterligare argument mot att skattetillägget omfattas av artikel 6 att det kan påföras även om den skattskyldige åtalas för skattebrott, att det inte registreras i kriminalregistret och att det inte tas ut i relation till den skattskyldiges försumlighet. Utredningen fann vid en helhetsbedömning av hittillsvarande praxis och annat tillgängligt material att övervägande skäl talade för att det svenska skattetilläggsförfarandet inte omfattas av artikeln.

Utredningens slutsats var därför att de svenska skattetilläggsreglerna *för närvarande* inte kräver någon åtgärd på grund av att de skulle stå i strid med artikel 6. På i princip samma grunder som för skattetillägget gjorde utredningen bedömningen att inte heller reglerna om förseningsavgift står i strid med artikel 6.

Även vissa andra frågor av intresse för kommitténs arbete behandlades i utredningens betänkande. En av dessa frågor var vilka rättssäkerhetsgarantier som måste beaktas i skatteutredningen för att skattebrottsutredningen inte skall komma i konflikt med artikel 6. Utredningen konstaterade att gränsdragningen mellan utredningarna kompliceras av att skatterevisorn ofta anlitas som sakkunnig i brottsutredningen och att uppgifter som lämnas i skatteutredningen kan komma att lämnas över till brottsutredningen. I skatteutredningen lämnas uppgifter under straffansvar och uppgifter kan framtvingas genom hot om vite. Vid brottsutredningen har den som skäligen är misstänkt för brott rätt att tåga och behöver inte medverka i utredningen. Utredningen drog slutsatsen att det finns viss risk för att de regler som styr det svenska utredningsförfarandet kommer i konflikt med artikel 6 och att reglerna behövde justeras.

Utredningen ansåg mot bakgrund av Europadomstolens avgörande i fallet *Funke mot Frankrike* (dom den 25 februari 1993) att den fastslagna rätten för den som är anklagad för brott att vara passiv under utredningen, som således tillämpas på skattebrottsutredningen, i vissa fall kan kränkas genom skyldigheten att medverka i skatteutredningen. Av denna anledning föreslog utredningen att det i taxeringslagen (1990:324) m.fl. skattelagar skulle införas bestämmelser av innebörd att den skattskyldige eller, om den skattskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige inte längre är skyldig att medverka i skatteutredningen när sådana omständigheter framkommit att han skäligen kan misstänkas för skattebrott. Denna rätt att förhålla sig passiv föreslogs gälla endast när det är fråga om sådana brott som skall anmälas till åklagaren och bara i utredningen av sådana frågor som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser. Skyldigheten att medverka föreslogs återinträda om åklagaren beslutar att inte inleda förundersökning eller om den läggs ned.

Utredningen fann vidare att det från rättssäkerhetssynpunkt är viktigt att skattemyndigheten beaktar den skattskyldiges rätt att tåga om han skäligen kan misstänkas för skattebrott eller annat brott som myndigheten avser att anmäla till åklagaren. Utredningen fann det naturligt att tidpunkten för skattemyndighetens skyldighet att anmäla brottet till åklagaren knyts till den tidpunkt då rätten att vara tyst inträder. Utredningen föreslog att anmälningstidpunkten i 17 § skattebrottslagen och andra lagar ändras så att anmälan senast skall ske när någon *skäligen*

kan misstänkas för brott. Rätten att tåga inträder enligt utredningsförslaget redan vid anmälningstidpunkten om skattemyndigheten anmält brottet vid en lägre grad av misstanke.

I betänkandet diskuterades avslutningsvis också hur tvångsåtgärderna i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet förhåller sig till artikel 6. Utredningen fann att åtgärderna inte förutsätter medverkan från den skattskyldige och av den anledningen inte bör komma i konflikt med artikel 6. Utredningen ansåg emellertid att det kan ifrågasättas om det är förenligt med syftet i artikel 6 att tillämpa tvång på den grunden att den skattskyldige inte frivilligt medverkar i en utredning när det skäligen kan misstänkas att han gjort sig skyldig till ett brott. Utredningen föreslog därför att grunden tredska inte får tillämpas om den skattskyldige kan misstänkas för skattebrott.

6.3.2 Särskilt yttrande om skattetilläggen

Experterna Cecilia Gunne och Kerstin Nyquist framförde i ett särskilt yttrande att de inte ställde sig bakom utredningens ställningstagande om skattetilläggen. De ansåg sammanfattningsvis att det svenska skattetilläggsförfarandet strider mot de krav som ställs i artikel 6, åtminstone i de fall skattetilläggen är så höga att de går utöver vad som utgör någon form av skadestånd för administrativa merkostnader som förorsakas av den oriktigt lämnade uppgiften.

Gunne och Nyquist delade utredningens uppfattning att det var naturligt att pröva frågan om skattetilläggen omfattades av artikel 6 enligt den modell som tillämpades i Bendenounfallet, men framhöll att prövningen skulle ske särskilt mot bakgrund av fallet Öztürk. De menade att det förhållandet att det svenska skattetillägget vid en jämförelse med Bendenounfallet saknar subjektiva rekvisit saknar relevans vid bedömningen och att det inte räcker att de svenska skattetilläggen inte kan omvandlas till fängelse för att de skall gå fria från att omfattas av artikel 6. Två fall i Europadomstolen, nämligen *Société Stenuit mot Frankrike* (dom den 5 maj 1995) och *Air Canada mot Storbritannien* (dom den 5 maj 1995) pekade enligt Gunne och Nyquist på att möjligheten till omvandling av påföljden till fängelse inte bör ha någon självständig betydelse för vad som anses som en tillräckligt ingripande påföljd. Det avgörande i sammanhanget är i stället att skattetilläggen är av så ingripande natur att de – liksom de franska – är avskräckande

och bestraffande. Gunne och Nyquist framhöll att förhållandet att bevisbördan läggs på den skattskyldige inte förändrar skattetilläggens karaktär men troligen gör att de står i konflikt med den s.k. oskuldspresumtionen i artikel 6.

Vidare pekades i det särskilda yttrandet på att det finns andra omständigheter av vikt för frågans bedömning, t.ex. den historiska bakgrunden till de svenska skattetilläggen och att dessa också bör ses i belysning av hur skatteadministrativa förseelser generellt betraktas i Europa. Gunne och Nyquist konstaterade att utredningen inte kunnat lägga fram någon komplett redovisning av tillämpningen av artikel 6 när det gäller skattetillägg i andra länder men att efterforskningarna såvitt kunde bedömas talade för att det bara var två andra länder, Norge och Finland som påförde skattetillägg utan att handläggningen mer eller mindre inlemmats i en brottmålsliknande process som innebär skydd enligt artikel 6.

6.3.3 Remissynpunkter om Europakonventionen och skattetilläggen

Följande tjugo remissinstanser avgav yttrande. Riksdagens ombudsmän, Justitiekanslern, Domstolsverket (DV), Riksåklagaren, Riksskatteverket (RSV), Svea hovrätt, Kammarrätten i Sundsvall, Göteborgs tingsrätt, Malmö tingsrätt, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Jönköpings län, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Företagens uppgiftslämnardelegation (FUD), Stockholms Handelskammare, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet (SRS), Sveriges Advokatsamfund och Sveriges Industriförbund (SI).

Stockholms Handelskammare, SAF, Svenska Bankföreningen, SI och Svensk Industriförening anslöt sig i sina remissvar till ett gemensamt yttrande från Näringslivets skattedelegation.

Landsorganisationen i Sverige (LO), Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) avstod från att yttra sig.

Huvudfrågan om artikelns tillämplighet på skattetilläggen

En majoritet av remissinstanserna ansåg att det föreligger en betydande osäkerhet i ifråga om utredningens slutsats avseende skattetilläggen. Några remissinstanser t.ex. Länsrätten i Jönköpings

län delade i och för sig utredningens uppfattning om i vilka avseenden det svenska skattetilläggen skilde sig från de franska, men de ifrågasatte om dessa skillnader var utslagsgivande för frågan om tillämpningen av artikel 6.

Svea hovrätt, kammarrätten i Sundsvall, FAR, FUD, Näringslivets Skattedelegation och Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet uttalade uttryckligen att de inte delade utredningens uppfattning att de svenska skattetilläggsreglerna inte omfattas av artikel 6.

Göteborgs tingsrätt ansåg att det framstod som olämpligt att ändra grundläggande principer eller lagsbestämmelser av stor vikt om konventionsbestämmelsen och dess tolkning framstår som oklar. Ungefär samma uppfattning redovisade Länsrätten i Stockholms län.

RSV delade utredningens uppfattning att skattetillägget inte kan anses omfattas av artikel 6 och tillstyrkte i princip förslagen.

Omständigheter som ansågs vara av betydelse för klassificeringen

Svea hovrätt hänvisade bl.a. till motiven till lagstiftningen om skattetillägg och uttalade att de i detta sammanhang talade för att skattetillägget kan jämföras med en bestraffning.

Flera remissinstanser, bl.a. de som hänvisade till yttrandet från Näringslivets Skattedelegation och kammarrätten i Sundsvall, pekade på sådana omständigheter som att syftet med skattetillägget är att ersätta en gammal straffform, att de likställs med straff vid nåd, att omröstningsreglerna för brottmål tillämpas av förvaltnings-domstolarna och att hänsyn tas till utdömt skattetillägg vid straffmätningen enligt skattebrottslagen.

Länsrätten i Stockholms län ansåg att det är helt klart att skattetilläggsförfarandet enligt svensk rättslig klassificering ligger inom det administrativa området och således utanför straffrättens domäner. Länsrätten påpekade också att skattetillägg visserligen inte antecknas i kriminalregistret men väl i skatteregistret som är offentligt.

De subjektiva rekvisitens betydelse

DV, Svea hovrätt, Kammarrätten i Sundsvall och Länsrätten i Stockholms län delade i princip reservanternas åsikt att nuvarande praxis inte ger stöd för uppfattningen att avsaknaden av subjektiva rekvisit har någon avgörande betydelse. Malmö tingsrätt framhöll

att frånvaron av ett subjektivt rekvisit vid påförandet av skattetillägg snarare gör det än mer påkallat med rättssäkerhetsgarantier. Kammarrätten i Sundsvall ansåg att bevisbörderegler och regler om strikt ansvar under vissa förutsättningar kanske kan leda till att oskuldspresumtionen genombryts.

FAR erinrade om att eftergiftsgrunderna för skattetillägg innehåller subjektiva rekvisit och ifrågasatte om det inte strider mot oskuldspresumtionen i artikel 6 att den skattskyldige har bevisbördan för att det föreligger ursäktliga omständigheter som motiverar att skattetillägget skall efterges.

Betydelsen av att påföljden kan omvandlas till fängelse

Riksåklagaren, Svea hovrätt, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Jönköpings län, FAR, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet och SRS ifrågasatte den vikt utredningen lagt vid att påföljden inte kan omvandlas till fängelse. Länsrätten i Stockholms län pekade därvid på att fängelse inte kan dömas juridiska personer.

Betydelsen av hur ingripande påföljden är i övrigt

FAR delade reservanternas uppfattning att den enda punkt där de franska respektive svenska skattetilläggen kan bedömas på olika sätt är hur ingripande påföljden är. Såväl FAR som Malmö tingsrätt hänvisade till att man av Europadomstolens yttrande i fallet Ravensborg mot Sverige kunde dra slutsatsen att en betydande penningssanktion kan utgöra en tillräckligt ingripande påföljd samt anförde att avsaknaden av ett tak för uttaget av skattetillägg gör att de i vissa fall utgör en så betydande påföljd att de måste anses falla under artikel 6.

Slutsatser om osäkerheten

Svea hovrätt ansåg att det var en brist i utredningsarbetet att man inte undersökt hur reglerna måste ändras om skattetillägget förutsätts omfattas av artikel 6. Hovrätten framhöll att om anpassningarna inte visar sig svåra att genomföra och inte har negativa följder i övrigt borde det var angeläget att genomföra dem även om det finns en osäkerhet om hur skattetilläggen förhåller sig till artikel 6. Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Jönköpings län och Näringslivets Skattedelegation framförde liknande synpunkter eller att frågan behövde övervägas ytterligare.

Uppfattningen om den svenska ordningens förenlighet med artikel 6

Endast ett färre antal remissinstanser gick in på frågan om den svenska ordningens förenlighet med artikel 6. Länsrätten i Stockholms län anförde sammanfattningsvis att det inte fanns någon anledning att nu genomföra någon förändring av de grundläggande formerna för det svenska skattetilläggsförfarandet men att vissa detaljer ändå kan behöva ses över för att bringa

förfarandet i full överensstämmelse med den rättighetssyn som artikel 6 ger uttryck för.

Kammarrätten i Sundsvall och Svea hovrätt pekade på problem och att det fanns anledning att överväga anpassning beträffande oskuldspresumtionen, rätten till försvarare och rätten att förhålla sig passiv.

Förslag som rör skattetilläggsbestämmelserna i remissvaren

Länsrätten i Stockholms län ansåg att förutsättningarna för eftergift bör ses över då praxis är mer restriktiv än lagens ordalydelse ger utrymme för. Även Advokatsamfundet ansåg att ökade inslag av subjektiva moment, särskilt såvitt gäller eftergiftsgrunderna, behövs.

6.3.4 Förseningsavgiften och artikel 6

Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Jönköpings län, Göteborgs tingsrätt och RSV delade utredningens bedömning avseende förseningsavgifter. Kammarrätten i Sundsvall ansåg att förseningsavgifterna med hänsyn till beloppens storlek inte kommer i konflikt med artikel 6.

Däremot ansåg Advokatsamfundet att utredningen inte presenterat underlag som gav stöd för att förseningsavgiftsförfarandet skulle vara undantaget från tillämpning av artikel 6.

6.3.5 Beslut och domar från Europadomstolen

Fallet von Sydow och andra mål mot Sverige

Europadomstolen har hittills aldrig prövat om de svenska skattetilläggen skall anses avse anklagelse för brott enligt artikel 6. Mål avseende skattetillägg har dock varit uppe i kommissionen vid ett par tillfällen. Ett av de mer kända är Max von Sydowfallet som gällde påförande av skattetillägg på 120 399 kr i samband med eftertaxering. Max von Sydow hävdade att han inte fått en rättvis och offentlig rättegång när skattetillägget påfördes. Han åberopade brott mot artikel 6-1 under hänvisning till att förfarandet i sin

helhet varit skriftligt, att hans begäran om ett muntligt förfarande hade avslagits och att det inte fanns någon möjlighet att klaga särskilt över det beslutet. Vidare klagade han över att förfarandet inneburit ett brott mot artikel 6-2 eftersom han var tvungen att bevisa sin oskuld eller att andra särskilda omständigheter förelåg för att undkomma skattetillägget. Kommissionen uttalade i "admissibilitybeslutet" den 12 maj 1987 att man gjort en preliminär undersökning av klagomålet och kommit till slutsatsen att det väckte allvarliga frågor när det gällde tolkningen av konventionen, särskilt beträffande frågan om fallet innefattade brottlig anklagelse i konventionens mening, och om så var fallet, huruvida sökanden tillförsäkrats rätts säkerhetsgarantierna i bestämmelsen i de aktuella förfarandena. Kommissionen fann att dessa frågor endast kunde avgöras efter en sakprövning och beslutade att klagomålet skulle tas upp då inga andra skäl för att avvisa det hade framkommit. Kommissionen fann dock att klagomålet avseende brott mot oskuldspresumtionen i artikel 6-2 kommit in för sent. Något slutligt avgörande träffades dock inte i målet på grund av att Max von Sydow och svenska staten träffade en förlikning 1987 som innebar att staten betalade 200 000 kr i skadestånd och rättegångskostnaderna.

Det kan nämnas att det även i fallet A mot Sverige (No. 14293/88), som gällde ett skattetillägg om 282 920 kr, träffades en förlikning. Den innebar att klaganden fick 150 000 kr i skadestånd och rättegångskostnaderna betalda. A hade i sitt klagomål gjort gällande dels att han påförts skattetillägget utan att ha fått en sådan rättvis och offentlig rättegång som artikel 6-1 garanterar, dels att skattetillägget inte stod i överensstämmelse med oskuldspresumtionen i artikel 6-2.

Som påpekats i olika sammanhang (se t.ex. Jan Sundin, Skattenytt 1988 s. 319-323) var det uppenbarligen von Sydowmålet som ledde till den ändring som innebär att den skattskyldige sedan 1 januari 1988 (prop. 1987/88:55) har en ovillkorlig rätt att begära muntlig förhandling i mål om särskild avgift. Någon hänvisning till von Sydowförlikningen finns emellertid inte i förarbetena till ändringen.

Det är naturligtvis något osäkert vilka slutsatser man kan dra av förlikningen i fallet von Sydow (och fallet A). Utan att närmare gå in på parternas ståndpunkter kan man konstatera att vid tillfället när parterna lade fram dessa inför kommissionen fanns inte Bendenounmålet, utan det var närmast fråga om en jämförelse och bedömning mot Öztürk-fallet. Att svenska staten valde att ingå

förlikning och betala höga skadestånd talar sannolikt för att åtminstone staten var av uppfattningen att det fanns en påtaglig risk för att artikel 6 skulle kunna anses vara tillämplig på de svenska skattetilläggen. Det ligger nära till hands att uppfatta kommissionens uttalande som om den delade denna uppfattning.

Kommissionen har även i andra fall handlagt klagomål i vilka artikel 6 åberopats och som gällt svenska skattetillägg. I något fall har kommissionen avskrivit klagomålet (se *Jupin mot Sverige* No 25994/94). I andra fall har kommissionen avvisat målen såsom uppenbart ogrundade (se t.ex. *Bedzuh och Madsen mot Sverige* No 31682/96). Ett fall av särskilt intresse är målet *Källander mot Sverige*, som kommenteras närmare under avsnitt 6.7.

Ett mål rörande bl.a. skattetillägg som för närvarande är föremål för Europadomstolens prövning är *Janosevic mot Sverige* (No 34619/97). Janosevic bedrev tidigare taxirörelse. Under hösten 1995 blev rörelsen föremål för revision. Revisionen ledde till att Janosevic i december 1995 påfördes drygt 1 mkr i mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och inkomstskatt samt drygt 160 000 kr i skattetillägg. Janosevic begärde i mars 1996 omprövning av beslutet. I februari 1999 meddelade skattemyndigheten i fråga att myndigheten omprövat sitt tidigare beslut men att skäl till ändring av beslutet ej förelåg. Janosevic överklagade då till länsrätt. Detta mål har ännu inte avgjorts av länsrätten.

I samband med begäran om omprövning ansökte Janosevic också om anstånd med betalning av de påförda skatterna. Skattemyndighet menade att förutsättningar i och för sig förelåg för erhållande av anstånd men att säkerhet måste ställas av Janosevic då hans betalningsförmåga kunde ifrågasättas. Någon säkerhet ställdes inte av Janosevic varför ansökan om anstånd avslogs. Janosevic överklagade anståndsbeslutet till kammarrätt och regeringsrätten utan framgång. I mars 1996 ansökte kronofogdemyndighet om att Janosevic måtte försättas i konkurs med hänsyn till de obetalda skattefordringarna. I juni 1996 bifölls ansökan. I överklagande till hovrätt och Högsta Domstolen anförde Janosevic bl.a. att konkursbeslutet var ett brott mot artikel 6 eftersom konkursåtgärderna genomdrivits trots att skattemyndighetens beslut om påförande av skatter och skattetillägg ifrågasatts av honom. Överklagandet avslogs dock av hovrätt och Högsta domstolen lämnade inte prövningstillstånd.

Janosevic gör i Europadomstolen gällande att han, genom att skattemyndighetens beslut om påförande av skatt och avgifter samt skattetillägg verkställts innan sakfrågorna prövats av domstol,

berövats de rättigheter som artikel 6 tillförsäkrar honom. Särskilt görs gällande att skattefrågorna inte avgjorts inom skäligen tid ("within a reasonable time"), att han inte kan få en rättvis förhandling ("fair hearing") i de pågående skatteprocesserna eftersom betalning av skatterna och skattetillägg redan genomdrivits och han själv försatts i konkurs samt slutligen, att genomdrivandet av betalning av skattemyndighetens fordringar före det att fordringarna slutligen fastställts berövar honom rätten att betraktas som oskyldig till dess att hans skuld lagligen fastställts ("presumed innocent until proved guilty according to law").

Den svenska regeringen å andra sidan har hittills gjort gällande att det varken är fråga om civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse för brott ("criminal charge") enligt artikel 6. Regeringen menar också att sökanden inte uttömt inhemska rättsmedel då frågorna om påförande av ytterligare skatt och skattetillägg ännu inte har prövats av länsrätt. Vidare påpekas att Janosevic inte har klagat på besluten i de delar de rör skattetillägg.

För att avgöra om ansökan över huvud taget skulle tas upp till prövning ("admissibility") höll Europadomstolen muntlig förhandling i målet i slutet av september 2000. I oktober 2000 kom sedan domstolens beslut innebärande att domstolen tar upp ansökan för prövning. Domstolen menar att frågan huruvida artikel 6 över huvud taget är tillämplig i förevarande fall dels medför frågeställningar som är så intimt besläktade med klagomålet i övrigt, dels är av sådan komplex natur att frågan bör besvaras senare tillsammans med övriga spörsmål. Vad beträffar Sveriges invändning att inhemska rättsmedel inte uttömts anser domstolen att ansökan inte skall avvisas på denna grund. Domstolen anför att artikel 35-1 i konventionen i och för sig innebär att de som vill processa mot en stat inför ett internationellt juridiskt organ skall uttömma de inhemska rättsmedlen först. Det finns dock inte någon skyldighet att tillgripa utvägar som är inadekvata och otillräckliga. Endast rättsmedel som sannolikt kan medföra att en sökande kan få rättelse med anledning av dennes klagomål skall räknas. Särskilt måste sådana rättsmedel vara tillräckligt effektiva, inte bara i teorin utan också i praktiken menar domstolen. I det här aktuella fallet noterar domstolen att sökanden klagat på tidsutdräkten. Sökanden ifrågasätter också rättvisan i de pågående processerna eftersom den omtvistade skyldigheten att betala skatterna och skattetillägget redan fastställts genom att verkställighet skett. De pågående processerna om skatterna kommer också med automatik att påverka frågan om skattetillägget. Följaktligen är domstolen inte

övertygad om att de rättsmedel som Sverige erbjuder sannolikt kan ge den sökande rättelse.

Domstolens beslut att ta upp ansökan för prövning innefattar således inget ställningstagande till frågan om artikel 6 över huvud taget är tillämplig i förevarande fall. Denna fråga skjuts upp till den slutliga prövningen. Ytterligare skriftväxling i målet kommer nu att äga rum och när målet slutligen kommer att avgöras är oklart.

Andra fall av intresse för bedömningen

Skattekontrollutredningen har i sitt betänkande (SOU 1996:116 s. 70-103) gjort en omfattande redovisning av rättsfall från Europadomstolen som rör gränsdragningen om vad som skall anses vara anklagelse för brott enligt artikel 6 i konventionen. Någon mer ingående redovisning av dessa avgöranden gör kommittén i princip därför inte. Som tidigare nämnts baserade Skattekontrollutredningen sin slutsats i första hand på en jämförelse med det franska Bendenoun-målet som gällde frågan om artikel 6 var tillämplig på de franska skattetilläggen.

Bendenoun var en fransk mynthandlare, bosatt i Zürich, som bedrev sin verksamhet i form av ett aktiebolag, med huvudkontor i Strasbourg. Som en följd av olika transaktioner i verksamheten blev Bendenoun föremål för tre olika förfaranden avseende tull, skatt och skattebrott i stort sett parallellt. Tullförfarandet ledde till en förlikning som innebar att Bendenoun betalade böter om 300 000 FRF. Skattemyndigheten gjorde revision i Bendenouns bolag och fann oredovisade intäkter. Det beslutades om höjningar av taxeringarna för bolaget såväl vad gällde inkomstskatt som mervärdesskatt. Bolaget påfördes skattetillägg med 309 738 FRF respektive 260 660 FRF. Bendenoun blev även personligen upptaxerad och påförd skattetillägg med 422 534 FRF. Revisionspromemorian innehöll en begäran om att en brottsutredning skulle inledas mot Bendenoun, vilket också skedde. Bendenoun blev sedermera fälld för skattebrott och fick villkorlig dom.

Bendenoun överklagade taxeringshöjningarna till förvaltningsdomstolen i Strasbourg, som avslog överklagandena. Han klagade då till den högsta franska förvaltningsdomstolen (Conseil d'Etat), men inte heller där hade han framgång.

I Europadomstolen klagade Bendenoun bl.a. över att han beträffande skattetilläggen i förfarandet i förvaltningsdomstolarna inte fått rättvisa rättegångar i enlighet med artikel 6-1 eftersom han inte fått tillgång till hela det utredningsmaterial från tullen som skattemyndigheten i utvalda delar åberopat mot honom.

Den franska regeringen hävdade att artikel 6 inte var tillämplig och anförde till stöd för att skattetilläggsförfarandet inte utgjorde en brottslig anklagelse bl.a. följande. Enligt fransk skattelagstiftning klassificeras skattetillägg som en skattesanktion och inte som en straffsanktion. Conseil d'Etat hänförde den överträdelse som Bendenoun var anklagad för till en

skatteöverträdelse och inte till ett skattebrott. Skattetilläggen påfördes av skattemyndigheten under tillsyn av de administrativa domstolarna och inte de allmänna. Skattetilläggen beräknades med taxeringshöjningen som underlag och stod därför i direkt proportion till den undandragna skatten. Skattetilläggen var inte ett alternativ till ett frihetsberövande straff och omfattades inte av de straffrättsliga reglerna om upprepad brottslighet och medhjälp, på varandra följande och konkurrerande straff och anteckning i kriminalregistret.

Europadomstolen uttalade att en ordning enligt vilken skattemyndigheterna påför skattetillägg inte är oförenlig med artikel 6 i konventionen så länge den skattskyldige har möjlighet att få ett sådant beslut prövat av en domstol som erbjuder de garantier som ges i artikeln. Beträffande frågan om nämnda artikel var tillämplig uttalade domstolen att den inte underskattade vikten av flera av de argument som regeringen anfört, men att den i ljuset av domstolens praxis och särskilt Öztürk-målet fann att det var fyra faktorer i målet som talade i motsatt riktning. För det första att den tillämpliga bestämmelsen omfattade alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte en viss grupp med en särskild status. Bestämmelsen ställde vissa krav till vilka följde sanktioner om inte kraven uppfylldes. För det andra att skattetillägget inte var avsett som en ekonomisk ersättning för skada utan väsentligen var ett straff för att avskräcka från nya överträdelser. För det tredje att skattetilläggen påfördes med stöd av en generell bestämmelse vars syfte var att både avskräcka och bestraffa. Slutligen att skattetilläggen i målet rörde mycket betydande belopp och att de kunde omvandlas till ett fängelsestraff om de inte betalades. Europadomstolen fann vid en sammantagen bedömning att de omständigheter som talade för att fråga var om en brottslig anklagelse dominerade. Domstolen förklarade att ingen av omständigheterna var ensam avgörande, men sammantagna gjorde de anklagelsen till en brottslig sådan i den betydelse som avses i artikel 6 och därför var artikeln tillämplig. Europadomstolen fann emellertid inte att artikel 6 hade överträtts.

Europadomstolen har sedan Bendenoun-målet avgjordes bedömt om skattetillägg och skatteadministrativa sanktioner i andra länder är att anse som anklagelse för brott i konventionens betydelse. Framställningen här begränsar sig till dessa nyare fall.

I två mål, *A.P., M.P., och T.P. mot Schweiz* och *E.L., R.L. och J.O.L mot Schweiz* (domar den 29 augusti 1997) prövade domstolen på nytt tillämpligheten av artikel 6 på

skattetilläggsliknande sanktioner. Förhållandena var likartade i de båda målen, och framställningen här avser i huvudsak det första målet. Klagandena var hustru och barn till en avliden person, som ägt och drivit ett företag. Först efter dödsfallet gjorde skattemyndigheterna revision i företaget och fann då att ägaren under ett antal år hade undanhållit vissa inkomster från både kantonal och federal beskattning. Både de kantonala och de federala skattemyndigheterna inledde förfaranden mot arvingarna. Dels avsåg dessa förfaranden de obetalda skatterna, dels påfördes arvingarna ett slags skatteadministrativa böter motsvarande skattetillägg, på grund av skatteundandragandet. Arvingarna motsatte sig påförandet av skattetilläggen och hävdade att de var oskyldiga till den skatteöverträdelse som deras far begått. Den kantonala förvaltningsdomstolen fann, med avsteg från tidigare praxis, att det var olagligt att påföra arvingarna skattetillägg för skatteundandragande som den avlidne gjort sig skyldig till.

I det federala förfarandet förlorade arvingarna - i huvudsak - i båda underinstanserna och överklagade därför till den schweiziska högsta domstolen. Arvingarna tillade i denna instans att de var berättigade till en muntlig förhandling och till försvarare i enlighet med artikel 6-1 och 6-3 i Europakonventionen. Högsta domstolen, som avlog överklagandet utan att hålla muntlig förhandling, uttalade i domen att de påförda böterna för skatteundandragande är straffrättsliga i sin karaktär och att definitionen av skatteundandragande kräver att den skattskyldige är skyldig, antingen genom lämnande eller utelämnande av uppgifter, till en överträdelse som leder till fastställande av för låg skatt. Högsta domstolen fann därefter att enligt schweizisk lag ärver arvingarna skatteskulder, och ansvarar för den avlidna personens undandragna skatter och böter, oberoende av egen skuld. Enligt domstolen följde därav att klagandena inte kunde härleda någon rättighet från oskuldspresumtionen i artikel 6, då den endast är tillämplig på den som är anklagad för brott.

I Europadomstolen hävdade arvingarna att artikel 6-1 och 6-2 hade överträtts i och med att de oberoende av personlig skuld blivit dömda för en överträdelse som den avlidne hade begått, och då de inte fått en rättvis rättegång.

Europadomstolen erinrade om att anklagelse för brott enligt artikel 6 är ett självständigt begrepp och att i domstolens praxis har fastslagits att det finns tre kriterier att ta hänsyn till vid bedömningen om en person har anklagats för brott enligt artikel 6.

Domstolen började med att bedöma kriteriet om påföljdens natur och svårighetsgrad. Domstolen fann att de utdömda bötesbeloppen för skatteundandragande, 3 876 och 2 883 CHF i det första målet och 5 514 CHF i det andra, inte var oansenliga och att myndigheterna därvid tagit hänsyn till klagandenas samarbetsvillighet - bötesbeloppen kunde ha utgått med fyra gånger det undandragna beloppet. Domstolen konstaterade att den aktuella skattelagstiftningen ställer vissa krav som, om de inte uppfylls, leder till straff. Domstolen gjorde därefter bedömningen att straffen inte är avsedda att vara ekonomisk kompensation för skada utan väsentligen är bestraffande och avskräckande till sin karaktär.

Domstolen tog sedan upp frågan om klassifikationen av förfarandena i nationell lagstiftning och uttalade att den lade vikt vid den schweiziska högsta domstolens domar i respektive mål; att domstolen förklarar att böterna var straffrättsliga i sin karaktär respektive utgjorde ett riktigt straff och var beroende på skuld hos de skattskyldiga.

Europadomstolen uttalade att det är en grundläggande regel i straffrätten att det straffrättsliga ansvaret inte överlever den person som har begått den kriminella handlingen och att detta också erkänns i den schweiziska strafflagen. Att man ärver den avlidnes ansvar är inte förenligt med god rättsskipning i ett rättssamhälle och utgör en kränkning av oskuldspresumtionen i artikel 6-2. Domstolen fann på grund därav att det inte var nödvändigt att pröva om också artikel 6-1 och 6-3 hade överträtts.

Ett annat avgörande, *J.J. mot Nederländerna* (dom den 27 mars 1998), gällde i huvudsak huruvida det stod i strid mot artikel 6 att den skattskyldige inte getts tillfälle att bemöta generaladvokatens yttrande i processen angående överklagandet av skattetillägget till högsta domstolen, på grund av att J.J. inte hade betalat en expeditonsavgift. J.J. hade påförts tillkommande inkomstskatt av taxeringsintendenten och i samband därmed hade han också påförts ett skattetillägg motsvarande det tillkommande beloppet om 38 656 NLG. Domstolen uttalade att ingen av parterna i målet hade förnekat att det påförda skattetillägget var att anse som en anklagelse för brott och att domstolen inte fann någon anledning att se saken annorlunda. Domstolen hänvisade därvid till A.P., M.P. och T.P-fallet.

Som nämnts i avsnitt 6.2.3 innebär avgörandena *Lauko mot Slovakien* och *Kadubec mot Slovakien* (domar den 2 september 1998) att det numera får anses klarlagt att Europadomstolen anser

att det inte är av avgörande betydelse för att artikel 6 skall vara tillämplig om påföljden kan omvandlas till fängelse eller ej.

6.3.6 Vissa synpunkter i den juridiska doktrinen

Redan 1994–1995 framfördes i ett antal artiklar i tidskriften *Advokaten*, som framför allt handlade om passivitetsrätten vid skatteutredningar, synpunkter om att det var högst sannolikt att artikel 6 är tillämplig på de svenska skattetilläggen (se adv. Claes Sjölin, Om rätten att hålla tyst, 6/94, s.242-247, Claes Sjölin, Lagtrots modell RSV, 3/95, s. 4-5 och jur. dr. Anders Hultquist, Passivitetsrätten vid skatteutredningar, 3/95, s. 9-11). Till frågan om passivitetsrätten återkommer kommittén i avsnitt 6.6.7.

Under 1998 och 1999 har frågan om tillämpligheten av artikel 6 på skattetillägg på nytt varit aktuell (se t.ex. artiklarna av Hans Eklund och Anders Johansson, Hög tid för omprövning av den svenska skatteregleringen, *Skattenytt* 1998, s. 276-284, Börje Leidhammar, Straff eller avgift? – skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen, *SvSkT* 9/98, s. 829-840, Stig Alexandersson, Europakonventionens betydelse i mål gällande skattetillägg, *Juridisk Tidskrift vid Stockholms universitet* 1998/99, s. 251-263 och Hans Eklund och Anders Johansson, Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg, *Skattenytt* 1999, s.137-148) Artiklarna är kritiska till Skattekontrollutredningens slutsatser och författarna anser genomgående att artikel 6 är tillämplig på de svenska skattetilläggen. I flera artiklar berörs olika konsekvenser och åtgärder till följd av ställningstagandet. Till detta återkommer kommittén senare.

6.3.7 Dom av Høyesterett i Norge i juni 2000

Høyesterett i Norge avgjorde i juni 2000 ett mål rörande den norska motsvarigheten till skattetillägg, "tilleggsskatt". Systemet i Norge liknar det svenska på så sätt att skattetillägg kan påföras med 30 (eller 15) procent på objektiva grunder, "ordinaer tilleggsskatt". Därutöver finns "förhöjd tilleggsskatt" som kan utgå med ytterligare 30 procent maximalt. Den förhöjda tilläggs-skatten påförs om det är fråga om uppsätlig eller grovt oaktsam skatteundandragelse. Totalt kan således skattetillägg påföras med 60 procent. Høyesterett i plenum fann att institutet förhöjd tilläggs-skatt omfattades av begreppet "criminal charge" i artikel 6.

Således kunde klaganden bl.a. ställa krav på att saken avgjordes inom rimlig tid. I det aktuella fallet kom rätten fram till att en handläggningstid på cirka 11 år för beskattningsåret 1987 och nästan 8 år för beskattningsåret 1988 var orimligt lång tid. Tiden räknades från det att klaganden i underrättelse från skattemyndighet informerats om att skattetillägg eventuellt skulle komma att påföras. Skattetillägget för 1987 undanröjdes därför medan skattetillägget hänförligt till 1988 sattes ned till 30 procent. Domstolen diskuterade också huruvida påförande av skattetillägg för 1987, efter det att klaganden dömts för skattebrott för samma år, utgjorde ett brott mot dubbelbestraffningsförbudet i sjunde tilläggsprotokollet artikel 4 § 1. Eftersom domstolen på andra grunder funnit att skattetillägget skulle undanröjas fann rätten dock ej anledning att ta slutlig ställning i denna fråga.

Domstolen tog inte heller ställning till huruvida "ordinaer tillegsskatt" omfattas av artikel 6 i konventionen. Rätten konstaterade att parterna inte närmare gått in på denna fråga. Ändock uttalade domstolen att det kan finnas grunder som talar för att artikel 6 inte är tillämplig på nämnda skatt. Høyesterett menade att "ordinaer tillegsskatt" baseras på objektiva förutsättningar och den norska taxeringslagen friar från påförande av sådan skatt endast när det är fråga om uppenbara räkne- eller skrivfel, sjukdom, ålder och liknande omständigheter hos den skattskyldige. Den ordinära tilläggs-skatten tjänar också andra syften än ett bestraffande sådant, det ersättningsrättsliga momentet är här betydligt starkare (dvs. att den som inger oriktiga eller ofullständiga uppgifter skall få bidra till att täcka kostnaderna för kontroll). Flera av de moment som medför att "förhöjd tillegsskatt" är att anse som straff gör sig inte lika hög grad gällande vad beträffar den ordinära tilläggs-skatten menade domstolen (Høyesteretts avgörande 23.06.2000, Sivilsak nr. 142/1999).

Gulating lagmannsrett, vilket motsvarar kammarrätt/hovrätt, har dock nyligen kommit fram till att det skulle inneburi dubbelbestraffning att döma en person för skattebrott sedan personen i fråga tidigare påförts skattetillägg. Lagmannsretten menade att det påförda skattetillägget utgjorde "criminal proceeding" enligt sjunde tilläggsprotokollet artikel 4 och att identitet förelåg mellan de två "brotten" på sätt som artikeln förutsätter. Dubbelbestraffning enligt nyss nämnda artikel ansågs därför vara för handen (Gulating lagmannsrett dom den 20 september 2000, straffesak nr. 99-00499 M).

6.3.8 Domar av Regeringsrätten i december 2000

Bland de svenska förvaltningsdomstolarna har länge stor osäkerhet rått i frågan huruvida artikel 6 är tillämplig på skattetilläggen. I åtskilliga avgöranden av kammarrätter och länsrätter har dock uttalats att skattetilläggen i och för sig omfattas av artikel 6 (se t.ex. Kammarrätten i Stockholm, dom 1998-11-17, mål nr 221-1997 och Länsrätten i Göteborg, dom 1999-05-12, mål nr 1155-99).

Regeringsrätten beviljade den 30 september 1999 prövningstillstånd med anledning av talan mot dels två domar från kammarrätten i Stockholm (Fair Tre Fastighets KB, dom 1998-06-23, mål nr 4012-1997 och Pentti Kärnä, dom 1998-11-17, mål nr 221-1997), dels två från kammarrätten i Jönköping (Din Bil Örebro AB, dom 1999-02-18, mål nr 2152-1998 och Sven-Olof Lengdén, dom 1999-04-29, mål nr 4436-1996). Senare beviljade Regeringsrätten prövningstillstånd i ytterligare ett mål med Volvo AB som klagande (dom 1998-02-03 av Kammarrätten i Göteborg i mål nr 4412-1966).

Den 15 december 2000 meddelade Regeringsrätten dom dels i målet med Din Bil som klagande (Regeringsrättens mål nr 2922-1999), dels i målet med Volvo AB som klagande (Regeringsrättens mål nr 1900-1998). I den sist nämnda domen behandlas utförligt frågan om tillämpligheten av artikel 6.

Efter en genomgång av de kriterier som Europadomstolen tillämpar i detta sammanhang finner Regeringsrätten enligt domen vid en samlad bedömning att det svenska skattetillägget får anses falla in under artikel 6. Regeringsrätten betonar därvid särskilt syftet med sanktionen liksom det förhållandet att skattetillägget kan komma att uppgå till mycket höga belopp utan någon begränsning uppåt. Att subjektiva rekvisit saknas kan i sammanhanget enligt domen inte tilläggas någon självständig eller ens väsentlig betydelse.

6.4 Kommitténs överväganden

Att Europadomstolen gör en samlad bedömning av olika faktorer inom ramen för vart och ett av de kriterier som domstolen ställt upp har knappast varit föremål för olika uppfattningar. Däremot har det rått osäkerhet om huruvida de tre kriterierna som

domstolen använder när den bedömer om det föreligger en brottslig anklagelse är alternativa. *Bendenounmålet* (dom den 24 februari 1994), men även *Deweermålet* (dom den 27 februari 1980) och *Air Canadamålet* (dom den 5 maj 1995) har anförts som exempel på domar som faller ur den vanliga ramen.

Synsättet i skattekontrollutredningens betänkande (SOU 1996:116 s. 109 ff.) att Europadomstolens praxis kan delas upp i en tidigare grupp och en senare grupp med sammanvägningsfallen och att det kan finnas fog för att uppfatta Bendenounfallet m.fl. som en vidareutveckling av domstolens praxis är inte oomstritt. Asp (s. 334) pekar på att den tidsmässiga fördelningen mellan grupperna inte är så klar och att man av sammanvägningsfallen inte bör dra andra slutsatser än att kriterierna är utgångspunkten men att sammanvägningar kan förekomma.

Domstolen har emellertid i ett antal avgörande efter Bendenounfallet - t.ex. tidigare nämnda *Kadubec mot Slovakien* (dom den 2 september 1998) och *Lauko mot Slovakien* (dom den 2 september 1998) samt *Malige mot Frankrike* (dom den 28 september 1998) - bekräftat att bedömningen av om en lagöverträdelse utgör en anklagelse för brottslig handling skall göras utifrån de tre kriterierna och att det andra och tredje kriteriet är alternativa inte kumulativa. I Kadubec och Lauko-fallen har domstolen på ett förhållandevis klagörande sätt uttryckt att detta inte utesluter att en *samlad bedömning kan användas* där separata analyser av varje kriterium inte gör det möjligt att komma till en klar slutsats om det föreligger en brottslig anklagelse.

Att således en samlad bedömning i vissa fall skall användas innebär att domstolens bedömningar ibland kan bli svårare att förutse. Generellt anses användningen av helhetsbedömningar i Europadomstolens praxis avseende artikel 6 innebära att det ges utrymme för att inte se ett visst förfarande som en kränkning även om vissa enskilda delar bedömda var för sig har sådan karaktär. (Lorenzen, Rehof och Trier, De europeiske menneskeretskonvention, 1994 s.140). Men när det gäller de svenska skattetilläggen torde möjligheten till en helhetsbedömning snarast innebära att sannolikheten för att artikel 6 skall anses tillämplig ökar.

Det råder visserligen ingen tvekan om att skattetillägg enligt svensk rätt formellt klassificeras som en administrativ sanktion och inte tillhör straffrätten.

De svenska skattetilläggen är emellertid generella och utgör inte skadestånd utan är, med undantag möjligen för skattetillägg som

påförs vid skönstaxering, avsedda att avskräcka och bestraffa, vilket är avgörande faktorer för bedömningen av om överträdelsen till sin natur är straffrättslig. Till skillnad från t.ex. de schweiziska och de franska skattetilläggen men i likhet med de norska påförs de svenska i princip på objektiva grunder. Det är svårt att finna stöd i Europadomstolens praxis, bl.a. mot bakgrund av Öztürk-fallet, för uppfattningen att det har betydelse för bedömningen av överträdelsens natur att skattetillägg påförs på sådana grunder. Detta kan möjligen ha betydelse för bevisbörderegler och oskuldspresumtionen. Kommittén återkommer till dessa frågeställningar. Ett antal omständigheter, bl.a. att skattetillägg historiskt sett har ersatt straff och ibland jämföras med straff talar också för att skattetillägget har en straffrättslig natur. Därtill kommer att man i såväl Sverige som i de flesta andra konventionsstater klassificerar överträdelsen som kriminaliserad under förutsättning att de subjektiva rekvisiten är uppfyllda.

De svenska skattetilläggen utgår, liksom t.ex. de schweiziska och de nederländska, i relation till den undandragna skatten och kan beloppsmässigt bli mycket stora. Avgörandena i Lauko- och Kadubecfallen har klargjort att en frihetsberövande påföljd och att överträdelsen antecknas i kriminalregistret inte är nödvändiga förutsättningar och av avgörande betydelse för om brottslig anklagelse föreligger. I och med att de svenska skattetilläggen inte kan omvandlas till fängelsestraff kan det vid en helhetsbedömning inte helt bortses från möjligheten att endast skattetillägg som avser förhållandevis stora belopp kan komma att anses som brottslig anklagelse. Var gränsen i så fall går är det svårt att uttala sig om.

Förlikningen i von Sydow-fallet från 1987, där kommissionen kom fram till att klagomålet väckte allvarliga frågor när det gällde tolkningen av konventionen, särskilt beträffande frågan om fallet innefattade brottslig anklagelse i konventionens mening, bör nog ses som en omständighet som talar för att även Europadomstolen kan komma att göra en sådan bedömning, oavsett att de svenska skattetilläggsreglerna ändrats i mildrande riktning för de skattskyldiga sedan dess.

Efter Bendenoun-fallet och Skattekontrollutredningens ställningstagande har Europadomstolen prövat just frågan om skattetillägg eller skattetilläggsliknande sanktioner i Schweiz och Nederländerna omfattas av artikel 6. I samtliga fall har frågan besvarats jakande. De schweiziska målen bekräftar på ett mer allmänt plan att artikel 6 är tillämplig på skattetilläggsliknande sanktioner. Skattetilläggen i Nederländerna är lika de svenska,

bortsett från att man där anpassat de processuella reglerna till de rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 ställer krav på. Avgörandena har stärkt argumenten för att svenska skattetillägg skall anses som anklagelse för brott och att artikel 6 därmed skall anses tillämplig på dem. Även om det inte råder total enighet i doktrinen i Norge, som har ett likartat system, talar slutsatserna där beträffande de norska skattetilläggen också för att de svenska skattetilläggen definitivt ligger i riskzonen.

Sammanfattningsvis vill kommittén framhålla att den inte delar Skattekontrollutredningens uppfattning att Europadomstolen vid en sådan sammantagen bedömning som domstolen stundtals gör sannolikt skulle komma fram till att det svenska skattetilläggsförfarandet generellt inte omfattas av artikel 6. Det mesta talar i stället - särskilt i ljuset av de avgöranden från Europadomstolen som numera har tillkommit - för en motsatt bedömning.

I och med att Regeringsrätten i sina domar från december 2000 stannat för den bedömningen att artikel 6 är tillämplig på skattetilläggen torde det inte vara möjligt för den svenska regeringen att i Europadomstolen hävda någon annan mening. Att domstolen då - i strid med den bedömning som gjorts på svensk sida - i det nu pågående målet mot Sverige skulle uttala att artikel 6 ej skulle vara tillämplig är så osannolikt att den eventualiteten kan lämnas ur räkningen. Redan den omständigheten att Regeringsrätten har tagit ställning medför också naturligtvis att sådana inslag i skattetilläggsförfarandet som under angiven förutsättning skulle vara konventionsstridiga måste justeras. Även om det skulle förhålla sig så att sådana inslag endast balanserar på gränsen till vad som är godtagbart enligt konventionen, bör ju för övrigt Sverige inte tangera gränsen för brott mot de grundläggande mänskliga rättigheterna. Kommittén utgår därför i det följande från att artikel 6 är tillämplig och att de nya svenska reglerna bör utformas på ett sådant sätt att vi uppfyller de rättssäkerhetsgarantier som föreskrivs i nämnda artikel.

6.5 Allmänt om konsekvenser av ställningstagandet

Om vi i enlighet med det anförda utgår från att skattetilläggen skall betraktas som straff i den mening som avses i artikel 6 bör en viktig distinktion göras, eftersom ställningstagandet erfarenhetsmässigt annars kan missförstås. Artikel 6 förpliktar oss att se till att vissa

bestämda rättsäkerhetsgarantier är uppfyllda. Däremot kan inte ur artikeln härledas någon skyldighet för oss att behandla skattetilläggen enligt samma regler som i vår egen lagstiftning gäller om straff. För närvarande finns - som tidigare nämnts - enligt svensk rätt inga andra sanktioner som klassificeras som straff än böter och fängelse. Ingenting hindrar att skattetilläggen enligt svensk rätt betraktas som en administrativ sanktion som följer andra regler än de reguljära straffen, under förutsättning att de i konventionen föreskrivna rättsäkerhetskraven tillgodoses. Motsvarande ordning är också vanlig i andra länders system.

En hel del frågor uppkommer emellertid, om man vill anpassa skattetilläggen till Europakonventionens krav. Kommittén gör i de följande avsnitten en översiktlig genomgång av sådana frågor. Till vissa speciella frågeställningar återkommer kommittén mera utförligt under de särskilda avsnitt där principerna för en ändrad reglering behandlas.

6.6 Rätten till en rättvis domstolsprövning "fair trial"

6.6.1 Allmänt

Begreppet fair trial (eller fair hearing) har en omfattande räckvidd. Rätten till en rättvis domstolsprövning har uttryckligen formulerats i ett antal allmänt hållna rättigheter i artikel 6-1. Begreppet är emellertid vidare än vad som direkt kan utläsas av ordalydelsen i artikel 6-1 och av de särskilda rättigheterna i artikel 6-2 och 6-3. De uppräknade minimirättigheterna i de artiklarna är inte på något sätt en uttömmande uppräknings av vad som anses vara omfattat av artikel 6-1. Att de är uppfyllda utgör således ingen garanti för att förfarandet i sin helhet tillgodoser kravet på en rättvis rättegång.

Väsentliga delar i kravet på en rättvis rättegång är att principerna om att parterna skall vara likställda i processen (equality of arms) och att förfarandet skall vara kontradiktoriskt iaktas. I fallet *Dombo Beheer mot Nederländerna* (dom den 27 oktober 1993) som gällde civila rättigheter och skyldigheter förklarade domstolen likställighetsprincipen med att "each party must be afforded a reasonable opportunity to present his case - including his evidence - under conditions that do not place him at a substantial disadvantage vis-à-vis his opponent".

Principen om likställdhet har störst betydelse i brottmål och i tvister mellan offentliga myndigheter och enskilda. I brottmål krävs att den tilltalade inte får ha sämre möjlighet än åklagaren att utföra sin talan inför domstol. Det kontradiktoriska förfarandet syftar till att garantera att båda parter får kännedom om allt material i processen och får tillfälle att föra fram sina synpunkter på detta material samt att de har lika goda möjligheter att åberopa bevisning och utföra sin talan i processen (se Danelius, s. 173).

6.6.2 Tillträde till oavhängig och opartisk domstol

Ett grundläggande krav enligt artikel 6-1 är att den som är anklagad för brottslig gärning har rätt att få tillträde till en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag.

Av Europadomstolens praxis, t.ex. målen *Le Comte, Van Leuven* och *De Meyre* (dom den 23 juni 1981) och *Albert och Le Comte* (dom den 10 februari 1983) följer att artikel 6-1 inte hindrar att ett första beslut om påförande av en bestraffande sanktion fattas av en annan myndighet än en domstol, dock under förutsättning att den enskilde har möjlighet att överklaga beslutet och få tillträde till en domstol som uppfyller de krav som följer av artikel 6. Om den enskilde inte överklagar beslutet till domstol så kan han enligt domstolens praxis anses ha avstått från vissa av de rättigheter som tillförsäkras honom enligt artikel 6.

Artikel 6 hindrar inte användning av ett förenklat förfarande såsom strafföreläggande eller ordningsföreläggande, även i detta fall under förutsättning att den enskilde på begäran har möjlighet att få sin sak prövad av domstol på ett sätt som tillförsäkrar samtliga garantier i artikel 6. Nöjer den anklagade sig med det förenklade förfarandet kan han anses ha avstått från vissa av de rättigheter som artikel 6 ger honom. Det är emellertid tveksamt om förenklade förfaranden kan användas vid grova brott (Danelius, s.138 och 149).

Det kan även här påpekas att det varken av rätten till tillträde till domstol eller andra rättigheter i artikeln följer någon rätt till tvåinstansprövning av domstol.

Den nuvarande svenska ordningen vid påförande av skattetillägg uppfyller de krav som artikel 6 ställer genom möjligheten att överklaga skattemyndighetens avgörande till länsrätt. Att initiativet till domstolsprövning ligger på den skattskyldige strider inte mot artikel 6.

Det kan ifrågasättas om rättigheterna i artikel 6-1 över huvud taget är tillämpliga på förfarandet hos skattemyndigheterna. Fallet *Imbrioscia mot Schweiz* (dom den 11 november 1993) som gällde rätten till juridiskt biträde vid polisförhör under förundersökningen i ett brottmål, ger viss ledning. Domstolen gav i domen uttryck för uppfattningen att, även om artikel 6 vid anklagelse för brott i första hand är inriktad på att tillförsäkra den anklagade en rättssäker process vid en domstol som är behörig att pröva anklagelsen, det inte därav följer att artikelns krav inte är tillämpliga i tidigare skede. Kraven i artikel 6 kan behöva tillämpas före själva domstolsprövningen om det i annat fall skulle inverka menligt på rätten till en rättvis domstolsprövning. Uttalandet förefaller stämma överens med den praxis som innebär att Europadomstolen, när den bedömer om en klagande har fått en rättvis domstolsprövning, ser till förfarandet i sin helhet. Som tidigare har tagits upp i anslutning till begreppet anklagad (avsnitt 6.2.4) får de olika rättigheterna i artikel 6 betydelse vid olika tidpunkter och därför återkommer kommittén till frågan.

6.6.3 Domstolsprövningens räckvidd

Europadomstolens praxis visar att rätten till tillträde till domstol innebär att domstol skall ha rätt att pröva hela saken. När det gäller prövning av förvaltningsmyndigheternas beslut är det i flera länder så att domstolen inte har behörighet att pröva saken i sin helhet (se t.ex. överklagande av tilläggsskatt i Norge avsnitt 5.2.4), utan endast den rättsliga sidan av saken. En sådan begränsad prövning torde inte innebära att saken i sin helhet kan anses avgjord av domstol. Däremot är det inget som hindrar att olika domstolar tar sig an skilda sidor av saken om bara alla sidor har kunnat prövas i domstolsförfarandet (jfr. Aall Rettergang og menneskrettigheter, Bergen, 1995, s. 158 och 161).

Gällande ordning innebär inte något problem i detta avseende. Beslutet om skattetillägg kan prövas i sin helhet av domstol.

6.6.4 Domstolsprövning inom skälig tid

Rätten att få tillträde till domstol enligt artikel 6-1 innebär också att domstolsprövning skall äga rum inom skälig tid. Europadomstolen har i fallet *Stögmüller mot Österrike* (dom den 10

november 1969) uttalat att bestämmelsen gäller alla parter i en rättegång och syftet är att hindra en alltför långsam handläggning. I brottmål syftar den också till att undvika att en anklagad alltför länge skall behöva sväva i ovisshet om vad som kommer att hända.

En första frågeställning är hur tiden för skyddet för att ärendet avgörs inom skäligen tid skall beräknas. Avgörande är när anklagelse för brott föreligger (se avsnitt 6.2.4). Men eftersom det är ett autonomt begrepp får man söka svaret i Europadomstolens omfattande praxis. Denna praxis har under årens lopp genomgått en utveckling. Från att t.ex. i avgörandet *Neumeister mot Österrike* (dom den 27 juni 1968) ha beräknat startpunkten från när den anklagade formellt anklagats för brott har Europadomstolen i fallet *Deweert mot Belgien* (dom den 27 februari 1980) modifierat denna princip till att den officiella underrättelsen till den enskilde från en behörig myndighet är avgörande för att i fallet *Foti m.fl. mot Italien* (dom den 10 december 1982) uttala att tiden kan räknas från det att den anklagades situation påverkas påtagligt på grund av misstanken.

Slutpunkten för tiden som skall bedömas anses vara när saken är slutligt avgjord av högsta instans, eller närmare bestämt när den slutliga domen är tillgänglig för den anklagade. Det är alltså viktigt att skilja på den tid det tar till dess ett ärende först kommer till domstol och när det slutligen är avgjort av högsta instans.

Har ett förfarande avslutats genom en dom som hade kunnat överklagas utan att detta har skett, är det i princip den dag då överklagandetiden löper ut som utgör slutpunkt. Om förfarandet avslutas utan att dom meddelas är det tidsåtgången fram till avslutandet av förfarandet som skall räknas (se Danelius s. 195).

Europadomstolens praxis visar en provkarta på fall där frågan om vad som är skäligen tid har bedömts. I fallet *Styranowski mot Polen* (dom den 30 oktober 1998) bedömdes en sammanlagd tid om två år och åtta månader från misstanken om brott till lagakraftvunnen dom vara oskäligen (jfr. Eklund och Johansson, Svensk Skattetidning 1999 s. 147). Det finns dock gott om exempel på fall där vida längre tider har godtagits beroende på omständigheterna, och det är enligt kommitténs mening inte möjligt att ur Europadomstolens praxis härleda ett krav på en bestämd tidsfrist. Vid bedömningen av om ett brottmål har avgjorts inom skäligen tid tar Europadomstolen i huvudsak hänsyn till hur komplex saken är, hur parterna har uppträtt under processens gång och domstolens eller andra myndigheters handlande. I vissa fall har domstolen undersökt varje del av förfarandet för sig, i andra har man gjort en helhetsbedömning. Domstolens praxis visar att man vid

bedömningen tar hänsyn till om staterna har vidtagit åtgärder för att se till att avgöranden sker i rimlig tid. Det gäller inte bara själva processordningen utan också de resurser som finns tillgängliga för att klara av arbetsbördan. Av flera domar framgår att det är kombinationer av komplicerade processordningar och bristande ekonomiska eller personella resurser som ansetts ge anledningen till de långa handläggningstiderna. Generellt kan man säga att Europadomstolen inte är särskilt benägen att acceptera detta som en ursäkt.

En viktig frågeställning är på vilket stadium en skattskyldig som riskerar att påföras skattetillägg skall anses vara anklagad i konventionens mening. Någon egentlig ledning i Europadomstolens praxis torde inte finnas att hämta här. Det torde dock vara rimligt att i fråga om skattetillägg anse att tidsfristen skall börja löpa från det att den skattskyldige får del av skattemyndighetens övervägande att påföra skattetillägg.

För skattemyndigheterna liksom för andra förvaltningsmyndigheter gäller enligt 7 § förvaltningslagen (1986:223) att varje ärende där någon enskild är part skall handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts. Någon motsvarande allmän regel finns visserligen inte i förvaltningsprocesslagen (1971:291) - lika litet som i rättegångsbalken - men det är givet att samma principiella synsätt gäller för domstolarnas arbete. Härutöver kan anmärkas att det i taxeringslagen finns en särskild bestämmelse (6 kap. 6 §), där det föreskrivs att skattemyndigheten snarast skall ompröva ett beslut som den skattskyldige har överklagat.

Kommittén bedömer det emellertid som sannolikt att i enskilda fall överträdelser ibland sker av konventionen när det gäller kravet på domstolsprövning av skattetillägg inom skälig tid. Det kan ibland ta ända upp till tre och ett halvt år från överklagandet innan ett skattemål är avgjort i länsrätt och i vissa fall upp till 10 år innan regeringsrätten avgjort det. Det förut berörda målet mot Sverige som för närvarande handläggs av domstolen gäller bl.a. denna fråga.

Som kommittén ser saken är det angeläget att de ansvariga organen har sin uppmärksamhet riktad på frågan. Bristande resurser utgör som förut konstaterats inte en godtagbar invändning i Europadomstolen. Det är här dock inte fråga om något systemfel, och risken för oskäliga dröjsmål är knappast större i de nu aktuella fallen än på jämförbara områden. Även inom ramen för det reguljära brottmålsförfarandet kan det tyvärr inte sällan förflyta ganska lång tid från misstanken till lagakraftvunnen dom.

I detta sammanhang kan det förtjäna diskuteras hur en domstol skall agera, om den när den skall avgöra ett mål rörande en fråga på vilken artikel 6 är tillämplig finner att kravet på skälig tid inte har iakttagits. I praxis har det förekommit att, när ett beslut om skattetillägg har överklagats, domstolen har upphävt beslutet därför att den funnit att kravet på skälig tid åsidosatts, och på samma sätt har det förekommit att allmän domstol har avvisat åtal i motsvarande situation. Grunden för detta har naturligtvis varit att domstolen inte velat göra sig skyldig till konventionsbrott.

Det kan likväl ifrågasättas om detta innebär en korrekt rättstillämpning. Konventionens bestämmelse är inriktad på att proceduren skall drivas på ett sådant sätt att en situation då kravet på skälig tid åsidosatts över huvud taget inte skall behöva uppstå. För fall då olyckan redan har skett är det tvivelaktigt om domstolen enbart ur konventionen kan härleda en befogenhet att sätta sig över gällande regler om målens handläggning, något som kan strida mot andra viktiga grundsatser, såsom principen om allas likhet inför lagen.

Här är det inte i första hand en fråga om konventionstolkning utan ett spørsmål om vad som är medgivet enligt gällande svenska regler. Även i svensk lag vid sidan av konventionen finns ju ofta mer eller mindre allmänt hållna regler om skyndsamhet. Det förhållandet att en sådan regel har åsidosatts innebär visserligen ett allvarligt fel i handläggningen men får enligt vedertagen uppfattning inte annat än när det är särskilt föreskrivet någon konsekvens för domstolens behörighet eller eljest för möjligheten att avgöra målet i sak. Det kan då ifrågasättas om konventionens bestämmelse kan tilläggas sådan innebörd. Den förut berörda Volvo-domen från 15 december 2000 måste förstås så att Regeringsrätten besvarat denna fråga nekande.

Europadomstolens dom i målet *Lie och Berntsen mot Norge* (beslut den 16 december 1999) visar att det har betydelse för Europadomstolens bedömning om de nationella domstolarna uttryckligen har tagit hänsyn till att kravet på domstolsprövning inom skälig tid har åsidosatts och därför kompenserat den anklagade t.ex. genom att sätta ned straffet. I målet hade handläggningen av brottmålsförfarandet, som bl.a. gällde grovt bedrägeri, fram till en slutlig dom tagit nästan 10 år. Överinstanserna fann att tre år av denna tid måste anses som oskälig. På grund av den långa handläggningstiden omvandlade Högesterett hela fängelsestraffet på tre och ett halvt års fängelse till villkorlig dom. Detta gjordes med stöd av norska regler och utan

att Høyesterett tog ställning till om handläggningen varit oförenlig med kravet på domstolsprövning i skälig tid enligt artikel 6.

Lie och Berntsen klagade till Europadomstolen och åberopade att deras rätt till domstolsprövning inom skälig tid enligt artikel 6-1 hade åsidosatts.

Europadomstolen konstaterade att Høyesterett hade betonat att det helt och hållet berodde på den långa handläggningstiden att hela fängelsestraffet hade omvandlats till en villkorlig dom. Domstolen fann att Lie och Berntsen därigenom hade fått tillräcklig gottgörelse och att de inte längre kunde anses vara "offer" i den betydelse som krävs enligt artikel 34 för att en överträdelse enligt artikel 6 skall kunna komma ifråga. Klagomålen ansågs vara uppenbart ogrundade.

Det är således av betydelse vilken möjlighet domstolarna har att beakta att kravet på skälig tid har åsidosatts när påföljden skall bestämmas. Denna möjlighet föreligger för allmän domstol i brottmål enligt 29 kap. 5 § första stycket 7 brottsbalken (se t.ex. när det gäller skattebrott NJA 1998 s. 283), men med nuvarande regler om skattetillägg, åtminstone så som dessa tolkas i praktiken, finns det knappast någon motsvarande möjlighet i mål om skattetillägg. Regeringsrätten får nämligen i sin dom den 15 december 2000 i Volvo-målet anses ha tagit avstånd från tanken att i detta avseende låta Europakonventionen ta över de svenska skattetilläggs-bestämmelserna.

I den nyss nämnda domen framhöll Regeringsrätten också att eftergift inte kan utnyttjas som något allmänt remedium för att komma till rätta med den form av konventionskränkning som består i att ärendet eller målet om skattetillägg inte avgörs inom skälig tid men att å andra sidan eftergift, om mycket lång tid förflutit, kan komma i fråga på den grunden att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget. I vart fall gäller detta enligt domen om skattetillägget undanröjs i lägre domstolsinstans men en överinstans anser att det bör fastställas.

Kommittén återkommer till frågan senare.

6.6.5 Offentligt avkunnande av dom

Domen skall enligt artikel 6 meddelas offentligt och även rättegången skall i princip vara offentlig. För svensk del gäller att skattedomstolens dom är offentlig. Själva domstolsförfarandet kan däremot vara föremål för sekretess med ett s.k. rakt skaderekvisit.

Sekretessen - liksom möjligheten att hålla förhandling inom stängda dörrar enligt 16 § förvaltningsprocesslagen - torde få anses godtagbar, eftersom den gäller av hänsyn till enskilda förhållanden av personlig och ekonomisk natur (det får väl anses motsvara skyddet för parternas privatliv, som enligt konventionen ger möjlighet till sekretess).

6.6.6 Rätten till muntlig förhandling

Att muntlighet är huvudregel enligt artikel 6-1 följer såväl av konventionens originaltext som domstolens praxis. I princip skall den enskilde ha rätt att påkalla muntlig förhandling vid domstolen, dock under förutsättning att det är fråga om ett "arguable claim". Den nuvarande svenska ordningen uppfyller detta krav. Det finns särskilda regler i 6 kap. 24 § taxeringslagen om att muntlig förhandling på den skattskyldiges begäran skall hållas i länsrätt och kammarrätt i mål om särskild avgift utom i det fallet att det inte finns anledning anta att avgift kommer att tas ut.

I rätten till muntlig förhandling ingår också den principiella rätten för parten att vara personligen närvarande och att bli hörd. I målet *Colozza mot Italien* (dom den 12 februari 1985) uttalade Europadomstolen "although this is not expressly mentioned in para 1 of Article 6, the object and the purpose of the Article as a whole show that a person "charged with a criminal offence" is entitled to take part in the hearing" Det är alltså i brottmål inte tillräckligt att ett ombud eller en försvarare är närvarande för att tillvarata den tilltalades intresse, om denne inte har avstått från rätten att själv få bli hörd. Detta gäller särskilt vid rättegången i första instans.

Hur frågan bedöms av Europadomstolen när det gäller högre instanser beror på vad som i dessa är föremål för prövning. Vid omprövning av skuldfrågan eller straffmätningen anses, till skillnad från när det endast gäller att bedöma en rättsfråga, personlig närvaro vara av betydelse för rätten att försvara sig (se Danelius s. 211). I fallet *Botten mot Norge* (dom den 19 februari 1996) hade Høyesterett hållit en förhandling i ett mål som gällde försumlig tjänsteutövning. Vid förhandlingen var inte Botten, utan endast hans försvarare, närvarande.

Europadomstolen ansåg att Botten borde ha kallats att personligen inställa sig och att han borde ha hörts i målet eftersom Høyesteretts bedömning gällde frågor om Botten handlat oaktsamt, om påföljden och konsekvenser av påföljden för Bottens fortsatta militära yrkesverksamhet. Den omständigheten att åklagaren hade överklagat en frikännande dom och att skuldfrågan således var föremål för prövning hade därvid betydelse för Europadomstolens bedömning.

Även i fallet *Kremzow mot Österrike* (dom den 21 september 1993) ansåg Europadomstolen att det stred mot artikel 6-1 och

artikel 6-3 c) att endast försvararen men inte Krenzow fått möjlighet att närvara vid en förhandling i Österrikes högsta domstol som bl.a. gällde om en strängare påföljd skulle meddelas.

Det har påpekats att förvaltningsprocesslagen ibland tolkas så att partsförhör inte kan hållas i domstol i mål om skattetillägg på grund av att föreskrifterna i 25 § förvaltningsprocesslagen endast reglerar förhör med annan än part och att lagen således inte alls ger den möjlighet som 37 kap. rättegångsbalken erbjuder att i domstol hålla förhör (i bevissyfte) med part. Vad som i lagen sägs om enskild part gäller i tillämpliga delar även den som är ställföreträdare för parten enligt 53 § förvaltningsprocesslagen. Mot bakgrund av Europa-domstolens praxis finns det anledning anta att en sådan tolkning och tillämpning av förvaltningsprocesslagen skulle kunna strida mot rätten enligt konventionen att personligen få närvara. Det finns enligt kommitténs uppfattning därför anledning att återkomma till frågan om den skattskyldiges rätt i detta hänseende.

6.6.7 Passivitetsrätten - rätten att inte uttala sig och att inte belasta sig själv

Allmänt

Skyddet för den s.k. passivitetsrätten innebär att den som är misstänkt för brott inte skall behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivande eller tillhandahålla belastande material. Det är åklagaren som skall bevisa den tilltalades skuld, och den tilltalade har rätt att inte uttala sig alls ("the right to silence") och är inte skyldig att på något sätt underlätta åklagarens uppgift ("the right not to incriminate oneself", se Danelius s.188). Principen har anknytning till oskuldspresumtionen. Europakonventionen innehåller visserligen ingen uttrycklig bestämmelse såsom FN-konventionen till skydd för rätten att inte uttala sig och mot självinkriminering. I rätten till en "fair trial" i straffrättsliga förfaranden anses ändå ligga den viktiga rättssäkerhetsprincipen att den enskilde inte får tvingas att uttala sig eller lämna uppgifter som kan vara belastande för honom själv. Vilken innebörd och räckvidd passivitetsrätten har i Europakonventionen är ännu inte helt klarlagt.

Europadomstolens praxis

Vissa klarlägganden har dock gjorts genom några avgöranden av Europadomstolen. I fallet *Funke mot Frankrike* (dom den 23 februari 1993) gällde frågan om tullmyndigheterna kunde använda vitesföreläggande för att tvinga en person som var misstänkt för brott mot tull- och valutalagstiftningen att ta fram bevismaterial mot sig själv. Tullmyndigheterna gjorde en husrannsakan hos Funke för att försöka få fram handlingar avseende utländska banktillgodohavanden. Vissa handlingar togs i beslag. Sedan Funke vägrat att lämna ut ytterligare handlingar försökte man tvinga honom genom vitesföreläggande att ta fram kopior av vissa kontoutdrag från utländska banker. Funke påstod att han inte kunde få fram dokumenten. Funke åtalades inte men ålades böter och fick vitet höjt i de olika instanserna för att han inte rättade sig efter föreläggandet. Han klagade till Europadomstolen och hävdade att myndigheterna kränkt hans rätt till en rättvis rättegång genom att tvinga honom att ta fram bevis mot sig själv.

Europadomstolen fann att tullmyndigheten försökt tvinga Funke att själv ta fram bevis om de påstådda överträdelsena och att tullagstiftningens speciella karaktär inte kunde berättiga en sådan kränkning av rätten att vara tyst och inte behöva bidra till anklagelserna mot sig själv. Europadomstolen ansåg således att den franska staten hade brutit mot artikel 6. Funkefallet avser en förhållandevis begränsad del av problemområdet och Aall hävdar i en kommentar till fallet (*Rettergang og menneskerettigheter*, 1995, s. 224) att själva användningen av bevis i ett efterföljande brottmål i än högre grad måste anses som konventionsstridig eftersom bidraget till att fälla sig själv då inte bara är hypotetiskt utan högst reellt. Aall framhåller att det förhållandet att polisen och åklagarmyndigheten enligt lag inte kan tvinga fram uppgifter av en misstänkt talar för denna slutsats eftersom risken annars är att dessa myndigheter frestas att samarbeta med kontrollmyndigheter som har en sådan befogenhet, i syfte att skaffa fram uppgifter som kan användas vid huvudförhandlingen.

I fallet *Saunders mot Storbritannien* (dom den 17 december 1996) tog domstolen just ställning till frågan om man i en rättegång får använda de bevis som man tvingat en anklagad att lämna i ett administrativt förfarande. Saken gällde en utredning beträffande misstanke om manipulation av aktiekurser i samband med ett större företagsköp. Saunders var chef i det förvärvande företaget

och förhörd i utredningen. Han var enligt lag skyldig att svara på frågor som de inspektörer som skulle utreda händelsen ställde. Vägran att besvara frågorna kunde ha lett till att Saunders befunnits skyldig till en överträdelse motsvarande domstolstrots och för detta dömts till böter eller upp till två års fängelse. De uppgifter som Saunders lämnade under utredningen användes i en rättegång mot honom och utgjorde då en inte obetydlig del av bevisningen, och han dömdes också för olika brott. I Europadomstolen hävdade Saunders att han förnekats en rättvis rättegång i och med att man i den efterföljande rättegången tillät användningen av uttalanden som han under tvång lämnat till inspektörerna som bevis mot honom. Den brittiska regeringen gjorde bl.a. gällande att skyddet mot att inte behöva belasta sig inte var absolut eller oåterkalleligt. Regeringen hänvisade till att andra länder tillåter att uppgifter lämnas under tvång i undersökningar avseende bolags- och finansiella bedrägerier och att dessa uttalanden sedan används i efterföljande brottmålsrättegångar för att konfronteras med de tilltalades och vittnenas muntliga utsagor.

Europadomstolen uttalade i Saundersdomen att den inte accepterade regeringens synsätt att bolagsbedrägeri är så komplicerat, att det allmänna intresset av utredningen av sådana bedrägerier och bestraffandet av de är ansvariga, rättfärdigar en sådan påtaglig avvikelse som i det aktuella fallet från den grundläggande principen om en rättvis rättegång. Domstolen slog fast att de allmänna kraven på en rättvis rättegång, som inkluderar rätten att inte belasta sig, är tillämplig på straffrättsliga förfaranden avseende alla typer av brottsliga anklagelser; någon åtskillnad görs inte mellan de enklaste och de mest komplicerade. Domstolen uttalade vidare att det allmänna intresset inte kan åberopas för att rättfärdiga användningen av uppgifter som inte har lämnats frivilligt i ett icke-judiciellt förfarande. Domstolen fann sammanfattningsvis att Saunders' rätt enligt artikel 6-1 att inte själv behöva medverka till att bli fälld hade kränkts.

Frågan vilka slutsatser som vid bevisvärderingen får dras av passivitet var föremål för bedömning i målet *John Murray mot Storbritannien* (dom den 25 januari 1996). Murray påträffades i ett hus på Nordirland där en annan person hölls inspärrad av personer som misstänktes ha samröre med IRA. Murray vägrade både inför polisen och domstolen att tala om varför han var på platsen. Han åtalades för medverkan till olaga frihetsberövande. Enligt nationell rätt var det tillåtet att dra negativa slutsatser av hans vägran att uttala sig en i en situation som den aktuella. Europadomstolen

konstaterade att det inte var tillåtet att grunda en fällande dom enbart eller huvudsakligen på det faktum att någon vägrar att uttala sig, men att inget hindrar att vissa slutsatser dras av vägran att medverka. Av domskälen framgår att domstolen beaktade olika garantier som tar sikte på att respektera försvarets rättigheter, t.ex. att Murray hade varnats för att negativa slutsatser kunde dras och att det fanns andra mycket starka bevis mot den tilltalade. Domstolen framhöll att Murray inte hade tvingats att uttala sig eller bestraffats för att han vägrade uttala sig och att det fanns andra indicier mot honom som var starka. Domstolen ansåg att varken artikel 6-1 eller 6-2 hade kränkts.

Skyldigheten att medverka i skatteutredningen enligt svenska regler

Uppgiftsskyldigheten upphör inte för den skattskyldige när deklARATIONEN lämnats in till skattemyndigheten. Den skattskyldige är också skyldig att medverka under en eventuell efterföljande skatteutredning. Den skattskyldige är enligt 3 kap. taxeringslagen skyldig att medverka genom att ge in handlingar och lämna de uppgifter som behövs i skatteutredningen. Upplysningsskyldigheten omfattar således även att ta fram skriftligt material. Vissa bestämmelser bygger på överenskommelse, andra på samverkan som t.ex. bestämmelserna om taxeringsrevision, och någon på tvång. Tanken bakom bestämmelserna är att den skattskyldige är skyldig att lämna uppgifter och att han själv skall medverka aktivt i skatteutredningen. Vite är det enda tvångsmedel som finns i taxeringslagen. Motsvarande tvångsmedel finns i andra skatteförfattningar. Skattemyndigheten kan emellertid också använda tvångsmedel enligt lagen (1994:466) om särskilda tvångsätgärder i beskattningsförfarandet, som infördes i samband med ändringarna i taxeringslagen år 1994. Lagen är tillämplig vid revision inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet och för kontroll av att ett föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter har fullgjorts. Lagen reglerar förhållandet när en revision inte kan genomföras med den reviderades medgivande, när den reviderade tredska, dvs. inte medverkar i en revision eller följer föreläggande, eller när det finns en påtaglig sabotagerisk, dvs. att de handlingar som får granskas undanhålls eller förvanskas.

Vissa synpunkter och ställningstaganden i fråga om passivitetsrätten vid skatteutredningar

Passivitetsrätten vid skatteutredningar har varit föremål för en livlig debatt bl.a. i tidskriften *Advokaten* 1994-1995 (adv. Claes Sjölin, Om rätten att hålla tyst, 6/94 och Lagtrots modell RSV, 3/95, överdir. Lennart Grufberg, RSV och skatteexperten Jan Nissén, RSV, Genmäle till Lagtrots modell RSV, 3/95 och jur. dr. Anders Hultquist, Passivitetsrätten vid skatteutredningar 3/95) och blev även föremål för ett examensarbete i skatterätt (Maria Nybond, Rätten att vara passiv vid skatteutredningar, Stockholm universitet, vt 1996).

Såväl Sjölin, Hultquist som Nybond pekar på den inbyggda konflikt som finns mellan skyldigheten att medverka i skatteutredningen enligt skattelagstiftningen och rätten enligt artikel 6 för den enskilde att vid en viss tidpunkt vara passiv.

Sjölin gör i sina artiklar gällande (a.a. s. 245 respektive s. 4) att det bl.a. av fallet Funke följer att man anses vara misstänkt så snart en undersökning påbörjats och detta oavsett om undersökningen hunnit så långt att man kunnat fastställa om det finns tillräckligt underlag att gå vidare i undersökningen.

Hultqvist (s.11) framhåller att det av två skäl inte går att separera vanliga skatteutredningar från skattetilläggsutredningar. För det första kan skattetillägg nästan alltid tas ut vid en taxeringsändring, eftersom skattetillägg utgår så snart det föreligger en oriktig uppgift i objektiv mening. För det andra finns det i Sverige, till skillnad från i Nederländerna, inga möjligheter att skilja på bevis insamlade i den ena eller andra utredningen. Hultquist drar slutsatsen att den enskilde ur konventionsperspektiv torde ha rätt att vägra medverka så snart utredningen kan föranleda någon sanktion.

Frågan om konflikten mellan skyldigheten att medverka i skatteutredningen och passivitetsrätten hann inte att närmare behandlas av Rättssäkerhetskommittén beroende på att kommittén lades ned i januari 1995. Hultquist, som var sekreterare i Rättssäkerhetskommittén, uppger i sin artikel (Passivitetsrätten vid skatteutredningar 3/95, s.10) att kommittén fann att det var rimligt att införa en regel som innefattar en skyldighet för skattemyndigheterna att informera den skattskyldige om rätten att vara passiv innan hans medverkan begärs. Hultquist anser att det är främst i två avseenden som klagörande regler behövs, nämligen när

skyldigheten att medverka vid skatteutredningen upphör och i vad mån den enskilde skall få en underrättelse om rätten att vara passiv.

Nybond tar med utgångspunkt i Aalls resonemang upp frågan vid vilken tidpunkt passivitetsrätten skall anses inträda och anser att det avgörande för om någon skall anses vara anklagad för brott i konventionens mening är om han har behov av rättigheten för att kunna försvara sig. Nybond anser (s. 41 f) att den mest ändamålsenliga tidpunkten när passivitetsrätten skall inträda är då den skattskyldiges medverkan krävs efter det att misstanke om oriktig uppgift uppkommit. Nybond uppger att då misstanke om oriktig uppgift är det gemensamma rekvisitet för eftertaxering, skattetillägg och skattebedrägeri har den skattskyldige i detta läge behov av sin rätt att vara passiv för att kunna försvara sig.

När Skattekontrollutredningen behandlade frågan om medverkan i skatteutredningar vid brottsmisstanke i förhållande till artikel 6 var det från utgångspunkten att skatteutredningar och skattebrottsutredningar i princip är två skilda utredningar även om de bedrivs parallellt och skattemyndigheten ibland samarbetar med de brottsutredande myndigheterna. Som redan berörts i avsnitt 6.3.2 undersökte skattekontrollutredningen därför vilka rättssäkerhetsgarantier som måste beaktas i skatteutredningen för att inte skattebrottsutredningen skall kunna komma i konflikt med artikel 6.

I den proposition, Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m. (prop.1997/98:10 s. 60 ff.), som behandlade bl.a. skattekontrollutredningens förslag, gjordes bl.a. följande uttalanden.

Det finns inte något fall som antyder att Europadomstolen skulle hysa den uppfattningen att skattskyldiga inte skulle ha en allmängiltig skyldighet att medverka vid skatteutredningar. Ser man frågan ur skatterättslig synvinkel är det närmast uppenbart att en i lag fastslagen allmän skyldighet att medverka i skatteutredningar är ett naturligt element i beskattningssystemet. En skatteutredning syftar endast till att åstadkomma ett gott beslutsunderlag i skattefrågan. Skatteutredningen är ingen brottsutredning och det förefaller inte finnas någonting som talar för att skatteförfarandet i sig är underkastat de krav som ställs upp i konventionens sjätte artikel. Det kan också ifrågasättas om den skattskyldige över huvud taget kan sägas vara skyldig att medverka i de fall där det inte får utövas något tvångsmedel för att förmå honom eller henne att medverka och inte heller något straffansvar är kopplat till kravet på medverkan. Det finns därför inte anledning att nu göra avsteg från skyldigheten att medverka vid en skatteutredning annat än i den mån det är befogat av de hänsyn som måste tas till kravet på en rättssäker process i brottmål. Eftersom de kraven inte synes innebära

mer än att den skattskyldige inte får tvingas att faktiskt medverka i brottsutredningen mot sig själv, bör enligt regeringens mening Skattekontrollutredningens förslag genomföras i den formen att skattemyndigheter under vissa förutsättningar inte tillåts inhämta utredning med hjälp av vitesförelägganden.

De omedelbara konsekvenser man kan dra av Funkefallet begränsar sig till en mycket speciell situation, nämligen den där den skattskyldiges medverkan avser framtagande av handlingar vilka faktiskt sett inte gärna kan komma att bli annat än bevis om lagöverträdelse. En reform bör emellertid inte begränsa sig till sådana omedelbara konsekvenser av fallet. Som redan angetts täcker utredningens förslag in alla de fall där den skattskyldige skulle ha haft att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som omfattas av en under utredningen uppkommen brottsmisstanke. Förbudet i vissa fall mot att använda vitesföreläggande förutsätter givetvis att det finns en brottsmisstanke.

I propositionen gjordes i sammanhanget en hänvisning till ett avgörande av regeringsrätten, RÅ 1996 ref. 97. I det avgörandet tog Regeringsrätten upp frågan om tillämpning av artikel 6 - från vilken tidpunkt någon skall anses anklagad för brott i konventionens mening - i ett mål som gällde eftersökande och omhändertagande enligt tvångsätgårdslagen vid urvalsrevision. Regeringsrätten som fann att artikel 6 inte var tillämplig i målet, uttalade att det fanns skäl anta att skyddet enligt artikeln i vart fall inte inträder innan den skattskyldige kan misstänkas för att ha förfarit i strid mot någon författning eller vederbörande myndighet vidtagit någon åtgärd som tyder på att sådan misstanke föreligger.

I enlighet med förslagen i prop. 1997/98:10 har ändringar i bl.a. 3 kap. 5 § och 12 § taxeringslagen vidtagits som innebär att det sedan den 1 januari 1998 är förbjudet att förelägga den skattskyldige vid vite att medverka i utredningen om *det finns anledning anta* att den skattskyldige eller, om det är en juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige har begått brott och uppgifterna har samband med den gärning som brottsmisstanken avser. Motsvarande ändringar har gjorts i 23 kap. 2 § skattebetalningslagen, 3 kap. 3 § och 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och i 74 § och 99 § tullagen.

Passivitetsrätten och skattetilläggen

Kommitténs utgångspunkt som förut har angetts är att den svenska regleringen bör utgå från att skattetillägg är att se som en brottspåföljd i Europakonventionens mening och att förfarandet därför måste anpassas till artikel 6. Passivitetsrätten utgör från

denna synpunkt ett problem. Eftersom anklagelsen om att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift och påförande av skattetillägget är ett utflöde av själva skatteutredningen fungerar denna från konventionssynpunkt i detta avseende som en brottsutredning. Skattemyndigheten kan därför tänkas vidta åtgärder i skatteutredningen, när risk föreligger att skattetillägg kommer att påföras, som står i strid med den skattskyldiges rätt att inte behöva uttala sig eller belasta sig själv.

Till en början kan konstateras att enligt svensk lagstiftning utgör inte skattetillägg straff för brott och täcks därför inte av de ändrade bestämmelserna avseende begränsningen i möjligheten att förelägga med vite i taxeringslagen m.fl. skattelagar. Motsvarande ändringar måste uppenbarligen göras avseende skattetilläggsförfarandet för att förenlighet med konventionen skall uppnås.

Frågan är om en sådan ändring är tillräcklig för att skattetilläggsförfarandet skall anses vara förenligt med konventionens krav i detta hänseende. Av vad som tidigare redovisats framgår med tydlighet att det kan diskuteras dels vad som för närvarande kan sägas innefattas i passivitetsrätten, dels vad som följer av skyldigheten att medverka i skatteutredningen. Det finns uppenbarligen olika uppfattningar om vad som utgör konfliktområdet.

Av hittillsvarande praxis, t.ex. Funkefallet och Saundersfallet, torde man kunna dra slutsatsen att det inte är konventionsenligt att tvinga någon att uttala sig eller ta fram skriftliga bevis mot sig själv och sannolikt inte heller att använda uppgifterna i en efterföljande rättegång. Det bör påpekas att inget av dessa mål ger något generellt svar på frågan vid vilken grad av misstanke eller vid vilken tidpunkt som passivitetsrätten får åberopas. Men frågan är kanske fel ställd, eftersom det är sannolikt att rätten att inte behöva belasta sig själv gäller generellt och således oberoende av om misstanke uppkommit, åtminstone när någon begär att bli befriad från uppgiftsskyldighet med hänvisning till att han annars skulle lämna för sig själv graverande uppgifter. Regeringsrätten hade i 1996 års mål inte anledning att ta ställning till den frågan.

Som har berörts i prop. 1997/98:10 (s. 62) kan den principiella uppgiftsskyldigheten knappast anses stå i strid med konventionen så länge det inte får utövas något tvång och något straffansvar för underlåtenhet att lämna uppgifter inte finns. I Funkefallet var uppgiftsskyldigheten kopplad till vitesföreläggande och i Saundersfallet fanns det en straffrättslig sanktion knuten till skyldigheten att medverka som Europadomstolen inte accepterade.

Från terminologisk synpunkt kan det diskuteras om det är adekvat att skatteförfattningarna utgår från att den skattskyldige har en allmän osanktionerad skyldighet att lämna uppgifter, men något konventionsstridigt tvång innebär knappast detta.

Harris, O'Boyle och Warbrick (Law of the European Convention on Human Rights s. 214) reser visserligen frågan huruvida utvecklingen av Europadomstolens praxis kan leda till att artikel 6 tillämpas så att den i princip kommer att förbjuda bestämmelser som kräver att den misstänkte besvarar polisens frågor eller uttalar sig i en rättegång. Med utgångspunkt i nuvarande praxis är det dock alldeles klart att den rätt att inte behöva belasta sig själv som anses ingå i en "fair trial" inte är avsedd att hindra myndigheterna från att ställa frågor till den misstänkte eller från att begära uppgifter av honom. Att någon ändring i detta avseende skulle komma till stånd är osannolikt. Inte heller är myndigheter eller domstolar förhindrade att dra slutsatser av den misstänktes eventuella passivitet. Detta framgår för övrigt av det tidigare redovisade fallet Murray mot Storbritannien (se även Danelius s. 189). I den mån en underlåtenhet att lämna uppgifter från den skattskyldiges sida vägs in i bedömningen när en myndighet eller domstol beslutar om skattetillägg strider alltså inte detta mot konventionen. Det finns inte heller något hinder mot att lägga passiviteten till grund för skönstaxering.

Det är också viktigt att konstatera att artikel 6 i konventionen inte lägger hinder i vägen för användning av tvångsmedel lika litet som det strider mot artikel 6 att använda rättegångsbalkens straffprocessuella tvångsmedel, såvida tvångsätgårderna inte innebär att den skattskyldiges rätt att vara passiv inte respekteras.

Omständigheterna kan emellertid medföra att andra artiklar i konventionen utgör begränsningar för användandet av tvångsmedel, t.ex. artiklarna 3, 5 och 8.

Det har framförts synpunkter på att det skulle vara rimligt att införa en skyldighet för skattemyndigheten att informera den skattskyldige om rätten att vara passiv innan hans medverkan begärs i det fallet att den skattskyldige är misstänkt för att ha lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. Skattekontrollutredningen lade som tidigare nämnts fram ett sådant förslag. När det behandlades i propositionen (prop. 1997/98:10 s. 61) uttalade regeringen att den typen av upplysningar ges åt alla misstänkta enligt anglosaxisk rätt men att systemet var främmande för svensk rätt och kunde bidra till en formalisering av

bevisrätten som var främmande för svensk lagstiftning utan att i sig öka den skattskyldiges rättssäkerhet.

Dessa uttalanden i propositionen synes visserligen vila på en missuppfattning. För fall då en förundersökning i ett vanligt brottmål har kommit så långt att någon kan skäligen misstänkas för brottet gäller nämligen enligt 23 kap. 18 § rättegångsbalken - på samma sätt som enligt anglosaxisk rätt - ett ovillkorligt krav på att denne skall underrättas om misstanken; han behöver dock inte ges en sådan underrättelse förrän han sedan sådan misstanke uppkommit blir föremål för förhör. Det synes emellertid inte finnas stöd för uppfattningen att konventionen generellt skulle ställa krav på en upplysningsskyldighet av detta slag redan vid en misstanke. En annan sak är att, när väl en *anklagelse* föreligger, konventionen ställer ett uttryckligt krav på att den anklagade ofördröjligen skall underrättas om innebörden av denna (artikel 6-3). Till den frågan återkommer kommittén.

Däremot kan det förmodligen inte uteslutas att förekomsten av en upplysningsskyldighet redan på misstankestadiet kan ses som ett skydd för den skattskyldige och kan påverka bedömningen av om en rättvis rättegång tillförsäkrats den skattskyldige. Murrayfallet, där domstolen beaktade att Murray varnats för att negativa slutsatser kunde dras av hans vägran att uttala sig, talar i viss utsträckning för en sådan slutsats.

Kommittén återkommer till frågan om skyldigheten att lämna uppgifter m.m. i avsnitt 7.7.

6.6.8 Bevisregler

Rätten till en fair trial innebär inte att de nationella domstolarna skall följa några särskilda bevisvärderingsregler. Det är i princip en angelägenhet för varje land att bestämma sina egna regler. Harris m.fl. (D J Harris, M O'Boyle och C Warbrick, *Law of the European Convention on Human Rights*, 1995, s. 210) pekar på att detta är oundvikligt med hänsyn till de mycket stora variationer i bevisregler som förekommer i Europa beroende på olika rättssystem. Utgångspunkten för Europadomstolen är därför att den inte är kompetent att överpröva bevisvärderingen. Däremot ställer konventionen vissa krav när det gäller användningen av bevis, t.ex. vid olagligt erhållna bevis och skriftliga vittnesmål. Det är inte annat än undantagsvis och då sett utifrån förfarandet i sin

helhet, som Europadomstolen har haft synpunkter på bedömningen av bevisningen.

Det förefaller inte heller som det av hittillsvarande praxis i Europadomstolen kan utläsas något bestämt krav på bevisningens höjd. I litteraturen har målet *Österrike mot Italien* (beslut av kommissionen den 11 januari 1961), det s.k. *Pfundersfallet* och *Barberà, Messegué och Jabardo-fallet* (dom den 6 december 1988) använts som exempel på att kommissionen och domstolen ställer höga krav på bevisbördan. Å andra sidan uttalade kommissionen i det förstnämnda målet att artikel 6-2 kräver att en domstol finner den anklagade skyldig endast på grund av bevis som *tillräckligt starkt* i lagens ögon fastlägger hans skuld. Av de uttalanden som Europadomstolen har gjort i fråga om rättsliga presumtioner (se avsnitt 6.8) synes dock följa att domstolen åtminstone inte utan vidare skulle godta ett resonemang av en nationell domstol som går ut på att det visserligen föreligger rimligt tvivel om den tilltalades skuld men att denne ändå måste presumeras vara skyldig till brottet. Sannolikt utgår konventionen från att det internationellt vedertagna beviskravet i brottmål - att den tilltalades skuld skall vara styrkt bortom rimligt tvivel - skall vara uppfyllt. Detta framgår dock inte uttryckligen av något avgörande. Det bör framhållas att den angivna formeln inte anses innebära ett hundra procentigt beviskrav; vad som är rimligt tvivel är i viss utsträckning beroende av omständigheterna.

Börje Leidhammar framhåller (Straff eller avgift - skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen, SvSkT 9/98, s. 836 f.) att en viktig del av oskuldspresumtionen är att beviskravet när det gäller anklagelse för brott är strängt. Han konstaterar att beviskraven i mål om skattetillägg är lägre än i brottmål. Det finns därför anledning att återkomma till denna fråga senare.

6.7 Oskuldspresumtionen

Rättsliga presumtioner och objektivt ansvar

I rätten till en "fair trial" anses också ligga oskuldspresumtionen, som direkt kommer till uttryck i artikel 6-2. Av oskuldspresumtionen följer att domstolen måste ha en verklig möjlighet till prövning. Eventuella faktiska och rättsliga presumtioner måste hållas inom rimliga gränser enligt domen i

målet *Salabiaku mot Frankrike* (dom den 7 oktober 1988). Även i fallet *Pham Hoang mot Frankrike* (dom den 25 september 1992) som liknar Salabiakufallet har domstolen bekräftat detta synsätt.

Salabiaku hade dömts för smuggling av narkotika i en väska som han tagit genom den gröna filen i den franska tullen. Han gjorde gällande att han inte kände till väskans innehåll. Enligt fransk lag presumerades den som var i besittning av förbjudet gods under dessa omständigheter ha uppsåt att smuggla. Detta innebar att uppsåt inte behövde styrkas av åklagaren. Den enda möjligheten att slippa straffansvar enligt fransk rättspraxis var att visa att *force majeure* förelåg, dvs. en situation som är helt utanför den anklagades kontroll, vilket Salabiaku misslyckades med.

I inledningen av sitt avgörande uttalade Europadomstolen bl. a. följande:

"In particular, and again in principle, the Contracting States may, under certain conditions, penalise a simple or objective fact as such, irrespective of whether it results from criminal intent or from negligence. Examples of such offences may be found in the laws of Contracting States"

Europadomstolen påpekade att Salabiaku emellertid hade fällts till ansvar inte endast för innehavet av narkotikan utan till följd av en presumtion för uppsåtlig smuggling. Domstolen uttalade att faktiska och rättsliga presumtioner förekommer i alla rättssystem och att det är tydligt att konventionen i princip inte förbjuder sådana presumtioner men att den kräver att konventionsstaterna i detta hänseende, såvitt gäller den straffrättsliga bedömningen, håller sig inom vissa gränser och ger domstolen utrymme för en viss prövning av presumtionens hållbarhet.

Domstolen fann att de angivna gränserna för lagstiftaren inte hade överskridits i Salabiakufallet. De franska domstolarna hade varit noga med att undvika att automatiskt tillämpa presumptionsregeln och de hade utnyttjat sin möjlighet att göra en bedömning och därvid beaktat omständigheter som tytt på uppsåt hos de inblandade.

Härav kan slutsatsen nog dras att om den nationella lagstiftningen ställer upp ett krav på exempelvis oaktsamhet för straffbarhet, så kan det beroende på omständigheterna i övrigt tänkas strida mot konventionen, om den nationella lagstiftningen ålägger domstolen att presumera att den misstänkte har visat oaktsamhet och bevisbördan för motsatsen alltså ligger på den misstänkte.

Att det däremot skulle strida mot artikel 6 att straff åläggs oberoende av uppsåt eller oaktsamhet följer inte uttryckligen av

något avgörande av Europadomstolen. Har den nationella lagstiftningen den innebörden kan man ju inte säga att den bygger på en presumtion eller att den innebär en omkastning av bevisbördan.

Denna frågeställning är dock omstridd. Det har sålunda ifrågasatts om inte det strikta ansvaret, i den form som nu gäller vid påförande av skattetillägg kan anses strida mot oskuldspresumtionen (se t.ex. Leidhammar, Straff eller avgift - skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen, SvSkT 9/98, s. 837 f.). Vad som egentligen kan utläsas av Salabiaku-fallet är också föremål för en provkarta av olika uppfattningar.

Harris m.fl. (D J Harris, M O'Boyle och C Warbrick, Law of the European Convention on Human Rights, 1995, s. 244) drar slutsatsen av fallet att det endast är presumtioner som kan strida mot konventionen men att artikel 6-2 inte förbjuder användandet av strikt ansvar. Under förutsättning att en stat respekterar rättigheterna i konventionen kan den straffbelägga vilken handling som helst och bestämma kriterierna för brottet efter egen bedömning, även krav på "mens rea". Van Dijk/van Hoof (Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, 1998 s. 461) anser att artikel 6-2 även är tillämplig vid de brottsanklagelser när frågan om skuld inte har någon central roll och att domstolen i Salabiakufallet slår fast att konventionsstaterna i princip är fria, under vissa villkor, att införa brott som grundar sig på ett objektiva förhållande som sådant, utan hänsyn till om det beror på brottsligt uppsåt eller oaktsamhet.

Greve (Traek af den danske strafferet i EF-perspektiv I, Ansvarslaerans almindelige del, 1993, s. 196) intar ståndpunkten att slutsatser om ett fullständigt objektiva ansvar är utesluten eftersom domstolen bara har godkänt den omvända bevisbördan när det fanns en reell möjlighet till motbevisning. Aall (Rettergang og menneskrettigheter, Bergen, 1995 s. 291) tolkar Salabiaku- och Pham Hoangdomarna så att domstolen lade vikt vid att de franska domstolarna utifrån samvetsgranna bevisavvägningar hade beaktat att det fanns vissa tecken på skuld och att bestämmelsen därför använts på ett sätt som var förenligt med artikel 6-2. Aall anser att det följer av hans tolkning att ett rent objektiva ansvar inte är förenligt med konventionen och att de nationella domstolarna om nödvändigt måste läsa in ett visst skuldkrav i en enligt ordalydelsen objektiva bestämmelse.

Asp har gjort en ingående analys av bl.a. Salabiaku-fallet i en artikel (Skattenytt 1999:11 s. 702-714) som handlar om

skattetilläggen och oskuldspresumtionen. Asp lyfter fram att Europadomstolen i inledningen av Salabiakudomen påpekade att det i princip är upp till konventionsstaterna att bestämma förutsättningarna för straffansvar och att domstolen därefter uttalade att konventionsstaterna under vissa förutsättningar i princip kan straffa ett enkelt och objektivet förhållande som sådant, oberoende av om det är resultatet av kriminellt uppsåt eller av oaktsamhet. Domstolen erinrade om att sådana brott finns i konventionsstaternas lagar.

Asp framhåller att det enda som uttryckligen sägs i Europadomstolens praxis om strikt ansvar är att sådant ansvar i princip är tillåtet. Asp uttalar att det av fallet Pham Hoang framgår att det som Europadomstolen närmast är intresserad av är hur fastställandet av sakförhållandet går till, medan man inte ägnar något intresse åt vilka krav som ställs upp för ansvar. Asp hänvisar till att frågan har aktualiserats i ett danskt brottmål i vilket den nationella domstolen begärde ett förhandsavgörande av EG-domstolen. Målet gällde en dansk lastbilschaufför som brutit mot reglerna om vilotid i en EG-förordning. I Danmark fanns en bestämmelse som innebar ett objektivet bötesansvar för den arbetsgivare i vars intresse transporten utförts. Den danska domstolen (Vestre Landsret) fann under målets gång anledning att fråga om förordningen lade hinder i vägen för en reglering som innebär att arbetsgivaren på objektiva grunder får ansvara för anställdas överträdelser. EG-domstolen konstaterade utan att diskutera Europakonventionens betydelse i sammanhanget att strikt ansvar var förenligt med förordningen under vissa förutsättningar.

Av visst intresse i sammanhanget är att generaladvokaten vid EG-domstolen van Gerven i detta mål undersökte huruvida strikt ansvar var förenligt med medlemsstaternas konstitutionella traditioner och med Europakonventionen och därigenom också kunde anses förenlig med EG-rättens allmänna rättsprinciper. Van Gerven ansåg att Europadomstolen i Salabiakufallet givit uttryck för att strikt ansvar inte kan anses vara generellt förbjudet, utan tvärtom förenligt med Europakonventionen under förutsättning av att det håller sig inom rimliga gränser. Dessa gränser borde enligt van Gerven sättas av proportionalitetsprincipen, vilket innebär att avgörande för om ett strikt ansvar är förenligt med de mänskliga rättigheterna är huruvida det strikta straffansvaret är nödvändigt och rimligt för att uppnå målen med regleringen. Vid tillämpningen på det danska fallet fann van Gerven att den danska regleringen höll

sig inom de ramar som ställs upp av proportionalitetsprincipen och att den var förenlig med Europakonventionen.

Asp argumenterar i artikeln för uppfattningen att strikt ansvar inte står i strid med oskuldspresumtionen. Han framhåller att oskuldspresumtionen i grunden reglerar hur myndigheter och domstolar skall behandla den misstänkte intill dess sakfrågan är avgjord, dvs. intill dess det visats att den tilltalade gjort det han anklagas för enligt den aktuella bestämmelsen, som inte nödvändigtvis behöver ställa upp ett krav på uppsåt eller oaktsamhet. Asp anser att oskuldspresumtionen i första hand rör de processuella regler som avgör hur sakförhållandena i ett mål fastställs. Däremot har den enligt Asp inga direkta implikationer för innehållet i de materiella reglerna. Asp anser avslutningsvis att det förhållandet att strikt ansvar inte generellt strider mot oskuldspresumtionen emellertid inte nödvändigtvis innebär att det i alla sammanhang skulle vara tillåtet. Det bör finnas någon gräns för vilken typ av sanktioner som kan påföras på grund av ett strikt ansvar. Hur dessa gränser skall dras är enligt Asp högst oklart.

Asps uppfattning delas inte av Wennergren, som i en artikel i Tidskrift för Sveriges Domareförbund (nr 2/2000) ger uttryck för uppfattningen att konventionen förutsätter att en verklig skuldprövning måste göras. Wennergren hänvisar till skuldbegreppet enligt common-law som han menar vara vägledande för konventionens tolkning.

Det förtjänar framhållas att ett uttalande av kommissionen i det före Salabiakudomen handlagda målet Källander mot Sverige synes få förstås så att det enligt kommissionen inte har någon betydelse för oskuldspresumtionen om skattetillägg påförs på objektiva grunder. Sökanden anförde bl.a. att han på grund av en dom av länsrätt i december 1982 hade tvingats att betala skatt, skattetillägg, avgifter och ränta redan 1983 trots att skattetvisten inte avgjorts förrän 1986. Källander hävdade bl.a. att det stred mot artikel 6-2 att skattskyldiga generellt måste bevisa sin oskuld. I beslut den 6 mars 1989 om ansökan (No.12693/87) framhöll kommissionen i den del av målet som gällde bevisbördan att frågan om sökandens uppgift var oriktig eller inte bestämdes av domstolarna först efter det att sökanden hade haft möjlighet lägga fram alla de omständigheter som enligt hans uppfattning hade betydelse för sakens avgörande. Kommissionen uttalade också att det förhållandet att ett skattetillägg, som enligt svensk rätt inte anses som en brottslig anklagelse, kan påföras oberoende av brottsligt uppsåt eller oaktsamhet inte utgjorde en fråga som regleras av artikel 6-2.

Kommissionen fann att sökandes klagomål avseende artikel 6-2 var ogrundade och ansökan förklarades i sin helhet som "inadmissible".

Kommitténs synpunkter

Det anses inte väl förenligt med de vedertagna normer som har utbildats på det straffrättsliga området att kriminalisera gärningar enligt principen om strikt ansvar och således utan att ställa krav på uppsåt eller oaktsamhet hos den som drabbas av straffet. Det innebär ju att även rena olyckshändelser kan bestraffas, och straffet kan då få en prägel av godtycklighet. Kännetecknande för straff enligt västerländska rättordningar är att straffet skall utgöra en form av klander för en handling eller underlåtenhet som förutsätter skuld på den misstänktes sida, något som också är förutsättningen för att straffet skall fylla sådana allmän- och individualpreventiva funktioner som brukar anses vara straffens ändamål.

I viss utsträckning gör sig dessa synpunkter gällande även när det är fråga om sådana administrativa sanktioner av bestraffande karaktär som hos oss inte räknas som straff men som hänförs dit enligt Europadomstolens begreppsbildning. Att sanktioner av detta slag måste kunna förekomma bl.a. vid rena ordningsförseelser och vissa slags sanktioner mot juridiska personer torde vara allmänt erkänt, men när det är fråga om allvarigare överträdelser med kännbara påföljder kan en sådan ordning vara mera diskutabel. Var gränserna går har i olika sammanhang diskuterats för svensk del (se t.ex. Lagrådets yttranden i prop. 1970:57 s. 133 och 1975/76:164 s. 233).

Det är däremot enligt kommitténs uppfattning tvivelaktigt i vad mån denna problematik över huvud taget regleras i Europakonventionen. Artikel 6 är avsedd att garantera rättssäkerhet i själva proceduren. Den nu berörda frågan rör inte proceduren utan – om man ser den administrativa sanktionen som ett straff – de materiella förutsättningarna för straffbarhet. Vissa, låt vara något dunkla, uttalanden i Salabiakudomen tyder visserligen på att artikel 6-2 kan komma att tolkas ganska extensivt av Europadomstolen. Att domstolen i andra än mycket flagranta fall skulle med stöd av artikel 6 anse sig ha befogenhet att gå in på frågor som rör de materiella förutsättningarna för straffbarhet är dock knappast troligt. Det synes inte heller finnas någon annan artikel i konventionen eller dess tilläggsprotokoll som är tillämplig annat än för vissa speciella fall, såsom exempelvis när det gäller straff som begränsar yttrandefriheten.

Det mesta talar då för den ståndpunkt som kommissionen ställde sig bakom i målet Källander mot Sverige och som även är den dominerande i den juridiska litteraturen, nämligen att man här är utanför det område som konventionen reglerar.

Därmed är det emellertid inte alldeles klart att de svenska skattetilläggen klarar en prövning enligt Europakonventionen. Som har framgått av det förut anförda godtas enligt Europakonventionen inte utan vidare presumtioner som innebär att domstolen berövas verklig prövningsrätt i fråga om det som läggs den anklagade till last. Frågan är då om konstruktionen av de svenska skattetilläggen kan anses innebära att en sådan presumtion ställs upp. Tvekan kan i detta avseende uppkomma med hänsyn till konstruktionen av reglerna om befrielse från skattetillägg och dessas praktiska tillämpning.

Så t.ex. gäller enligt taxeringslagen (5 kap. 6 §) att den skattskyldige skall befrias från särskild avgift, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet, eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften.

Lagens ståndpunkt får alltså i princip anses vara att det inte är tillräckligt för att skattetillägg skall utgå att en oriktig uppgift har lämnats. För fall då felaktigheten framstår som ursäktlig eller skattetillägg skulle vara uppenbart oskäligt är det avsett att tillägget inte tas ut, en ståndpunkt som naturligtvis i sig är både befogad och naturlig. Enligt 5 kap. 7 § skall befrielsegrunderna beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet. Det råder dock ingen tvekan om att, i den mån det inte framgår av de omständigheter som förebragts huruvida någon befrielsegrund föreligger, det är den skattskyldige som har att föra bevisning om att en sådan grund är för handen, om han vill komma undan skattetillägg.

Den sakliga innebörden av regelsystemet skulle då kunna beskrivas på det sättet att det här föreligger ett slags rättslig presumtion i den mening som Europadomstolen brukar använda uttrycket. Denna presumtion skulle i så fall innebära att, när det väl står klart att en oriktig uppgift har lämnats, så är utgångspunkten att detta har skett under omständigheter som gör gärningen oursäktlig och att skattetillägg inte skulle vara uppenbart oskäligt.

Straffet bestäms med den utgångspunkten att det är fråga om en ousäktlig överträdelse. Presumtionen kan motbevisas, men det ankommer på den skattskyldige att försöka göra detta, och misslyckas han utgår skattetillägg. Man är i så fall ganska nära de förutsättningar som förelåg i Salabiakufallet.

Uppfattar man i enlighet härmed rättsläget så att den anklagade ställs inför en rättslig presumtion som kan vara svår att motbevisa, blir det av betydelse om systemet håller sig inom tillbörliga gränser, varvid man får beakta dels hur ingripande påföljderna är, dels i vad mån domstolarna tillåter den skattskyldige att exculpera sig och iakttar försiktighet med att automatiskt utgå från presumtionen och betrakta varje oriktig uppgift som ousäktlig. Det kan synas paradoxalt att reglerna om befrielse från skattetillägg - som ju tillkommit av hänsyn till den skattskyldige - möjligen gör systemet mera diskutabelt än om sådana befrielseregler inte hade införts. Men detta förefaller vara en följd av den praxis som Europadomstolen har slagit in på vid bedömningar av här aktuellt slag.

Mycket talar för att det svenska skattetilläggssystemet, sådant det faktiskt tillämpas, skulle klara en sådan prövning. Påföljderna kan visserligen vara synnerligen ingripande, men det råder ingen tvekan om att den skattskyldige har en principiell möjlighet att exculpera sig. Utrymmet för detta är visserligen snävt men dock långt vidare än det som förelåg för den franska domstolen i Salabiaku-fallet, som inte ens hade någon lagregel att repliera på. I sin dom från december 2000 i Volvo-målet har Regeringsrätten också utgått från att eftergiftsgrunderna, sammantagna med de fall där skattetillägg bortfaller på rent objektiva grunder, innebär att någon konflikt med oskuldspresumtionen inte uppkommer.

Men man kan inte vara alldeles säker på utfallet av en konventionsrättslig prövning. Så t.ex. finns det även i refererad praxis gott om exempel på fall där domstolen för att avgöra huruvida en lämnad uppgift kunnat betecknas som oriktig eller ej har fått göra en skatterättslig bedömning som varit både svår och kontroversiell men där skattetillägg likväl har fastställts utan någon närmare motivering. Detta skulle möjligen vid en bedömning enligt de kriterier som Europadomstolen brukar använda sig av kunna ge underlag för slutsatsen att skattetillägg ibland utgår nära nog ovillkorligen så snart en uppgift har befunnits oriktig och att presumtionen att oriktigheten också är ousäktlig således tillämpas med alltför stor automatik. Regeringsrätten har också i sin nyssnämnda dom understrukt vikten av att domstolarna i varje

enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar finns för att undanröja eller efterge skattetillägget.

Nu är det emellertid inte alls klart att man måste se befrielsegrunderna som ett uttryck för en rättslig presumtion eller att Europadomstolen skulle föra ett resonemang av det nyss angivna slaget med avseende på de svenska skattetilläggen, ett resonemang som otvivelaktigt skulle vara ganska subtilt. Kommissionen var tydligen inte alls inne på sådana tankegångar i det förut berörda målet Källander mot Sverige.

Kommittén kan för sin del inte komma längre än att konstatera att det finns en viss risk för att vi skulle komma i svårigheter vid en konventionsrättslig prövning men att det inte på något sätt är klarlagt att skattetilläggen generellt skulle underkännas. Snarare talar nog ganska starka skäl för att systemet från de synpunkter som nu diskuteras skulle stå sig, även om det här som på många andra områden kan finnas enskilda fall som inte skulle klara en konventionsrättslig prövning. Det är emellertid här som eljest otillfredsställande om vi skall balansera på det tillättnas gräns. Kommittén återkommer därför även till de nu diskuterade frågorna i övervägandeavsnittet.

Proportionalitetsprincipen

Som förut berörts är proportionalitetsprincipen en mycket viktig princip som anses genomsyra tolkningen av konventionen. Vid tillämpningen av olika bestämmelser i konventionen gör Europadomstolen ofta olika slags proportionalitetsbedömningar.

Skulle i enlighet med det nyss anförda de objektiva grunderna för fastställande av skattetillägg i förening med befrielsereglernas konstruktion uppfattas som en straffrättslig presumtion vars tillåtlighet ställer sig tveksam med hänsyn till artikel 6, är det sålunda som redan berörts tänkbart att Europadomstolen skulle göra en proportionalitetsbedömning som ett led i sina överväganden av om konventionsbrott skulle kunna tänkas föreligga. Vid en sådan proportionalitetsbedömning kan beaktas i vad mån det föreligger ett angeläget samhällligt intresse eller i varje fall ett legitimt behov av att använda sig av den ifrågavarande presumtionen och om den inskränkning i den enskildes rättssäkerhetsintresse som följer därav står i proportion till detta intresse eller behov.

I den allmänna debatt som förts om skattetilläggens förenlighet med konventionen har det emellertid också hävdats att skattetilläggen strider mot konventionens proportionalitetsidé även med hänsyn till de schablonmässiga principer som gäller för deras beräkning och den i förhållande till överträdelsen ofta mycket ingripande påföljden.

Även enligt kommitténs uppfattning finns det fog för påståendet att skattetilläggen ofta slår alltför hårt och blint och inte sällan är oproportionerligt ingripande. I vad mån dessa frågor kan komma under bedömning enligt konventionen synes emellertid som nyss konstaterats vara beroende av om man i enlighet med det förut anförda vill se reglerna om skattetillägg som uttryck för en straffrättslig presumtion som inte står i god överensstämmelse med artikel 6. Det finns sålunda knappast någon av konventionens artiklar som kan åberopas till stöd för tanken att nivån på ekonomiska påföljder för lagöverträdelser eller metoden för straffmätningen mera allmänt regleras av konventionen, och det finns inte heller något enskilt avgörande av Europadomstolen som skulle kunna anföras som belägg för ett sådant synsätt. Som framhållits av Regeringsrätten i Volvo-domen griper konventionen inte in på alla områden, och straffmätningen och straffmättningsprinciperna vid ekonomiska påföljder tillhör de områden som principiellt sett har lämnats åt de enskilda staternas reglering. Det är mycket tvivelaktigt om artikel 1 i första tilläggsprotokollet om skydd för den enskilda äganderätten skulle kunna åberopas i detta sammanhang.

Verkställighet

Det har även i den allmänna debatten uttryckts tveksamhet om verkställighetsbestämmelsen i 23 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483), som innebär att en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt lagen eller taxeringslagen inte inverkar på skyldigheten att betala skatt, är förenlig med oskuldspresumtionen. Både i Sverige och i andra europeiska länder förekommer det emellertid i flera fall att reguljära brottspåföljder kan gå i verkställighet trots att domen inte har vunnit laga kraft (för svensk del t.ex. skyddstillsyn och fängelse i kombination med skyddstillsyn). Det är svårt att se något stöd för att detta skulle strida mot konventionen.

Kommissionen har också gjort vissa uttalanden i det tidigare nämnda målet *Källander mot Sverige* som är av intresse i detta

avseende. Sökanden i målet anförde bl.a. att han på grund av en dom av Länsrätten i december 1982 hade tvingats att betala skatt, skattetillägg, avgifter och ränta redan 1983 trots att skatttvisten inte avgjorts förrän 1986. Han hävdade att detta stred mot artikel 6-2. I beslutet den 6 mars 1989 om ansökan (No.12693/87) skulle tas upp till prövning konstaterade kommissionen (i sammansättning om en kammare) i den delen att sökanden enligt det svenska systemet hade möjlighet att överklaga länsrättens dom och att betalningen av skattetillägget - liksom skatten - skall göras efter det första beslutet att påföra det och oberoende av om det överklagas. Kommissionen konstaterade vidare att detta inte betyder att det är slutligt avgjort om den skattskyldige måste betala skattetillägget utan denna fråga prövas i överklagandeförfarandet, och blir resultatet till den klagandes fördel kommer han att ersättas. Under dessa omständigheter fann kommissionen att betalningen av beslutet om skattetillägget före ett slutligt avgörande inte inkräktade på sökandens rätt att betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts på det sätt som artikel 6-2 skyddar.

Av kommissionens uttalande skulle följa att artikel 6-2 i varje fall inte hindrar att en *domstols* beslut om skattetillägg kan verkställas innan det har vunnit laga kraft.

Kanske är det tveksamt om man av detta uttalande med säkerhet kan dra slutsatsen att även en skattemyndighets beslut kan verkställas på motsvarande sätt. Mot bakgrund av att konventionen inte lägger hinder i vägen för att en administrativ myndighet fattar beslut om sanktioner när överklagande kan ske till domstol ligger det kanske närmast till hands att dra slutsatsen att gällande ordning i detta avseende står i överensstämmelse med konventionen.

Sist nämnda fråga behandlas ingående av Regeringsrätten i dess dom den 15 december 2000 i Din Bil-målet. Regeringsrätten hänvisar därvid till de regler om anstånd med skattebetalningen som gäller enligt 17 kap. 2 § skattebetalningslagen. Enligt domen kan det med hänsyn till möjligheten att under vissa förutsättningar erhålla anstånd med skattebetalningen inte vara oförenligt med artikel 6-2 i Europakonventionen att kräva omedelbar verkställighet. Denna uppfattning förefaller i och för sig befogad, men det är möjligt att ett frågetecken måste sättas åtminstone för sådana fall då den omedelbara verkställigheten får oproportionerligt ingripande följder för den enskilde och denne inte kan utverka anstånd t.ex. därför att han inte förmår att bekosta den säkerhet som krävs. Det mål mot Sverige som för närvarande är beroende på

Europadomstolens prövning gäller bl.a. denna fråga (se avsnitt 6.3.5).

Straffrättsligt ansvar vid dödsfall

I de tidigare redovisade målen *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz* och *E.L., R.L. och J.O.-L mot Schweiz*, som gällde arvingar till avlidna personer som ansågs ha gjort sig skyldiga till undandragande av skatt, prövade domstolen förenligheten med artikel 6-2. Arvingarna ansåg att det stred mot artikel 6-2 att de på grund av en rättslig presumtion ålagts att betala skatt och skattetillägg för skatteundandragande som den avlidne påstått ha begått. Domstolen konstaterade, att oavsett om den avlidne var skyldig eller ej, klagandena hade blivit föremål för en straffrättslig sanktion för skatteundandragande som den avlidne påstods ha begått. Domstolen uttalade att det är en grundläggande regel i straffrätten att det straffrättsliga ansvaret inte överlever den person som har begått den brottsliga gärningen och att en sådan regel också utgör ett krav enligt oskuldspresumtionen i artikel 6-2. Domstolen fann att artikel 6-2 hade kränkts.

Fallen behandlar den situationen att skattetillägg påförts efter det att den skattskyldige avlidit. Enligt 5 kap. 12 § taxeringslagen får särskild avgift inte påföras sedan den skattskyldige har avlidit. Varken i de nyssnämnda avgörandena eller i annat sammanhang har Europadomstolen gett uttryck för uppfattningen att redan ådömda påföljder måste bortfalla vid den anklagades död. Gällande ordning torde i detta avseende således inte stå i strid mot konventionen.

6.8 Minimirättigheterna

Underrättelse om anklagelse

Enligt punkt a) i artikel 6-3 skall den som är anklagad ha rätt att ofördröjligen och i detalj på ett språk som han förstår bli underrättad om innebörden av och grunden för anklagelsen. Underrättelsen kan vara muntlig eller skriftlig.

Skattemyndigheten skall enligt 3 kap. 2 § TL ge den skattskyldige tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. Kommunikation är enligt förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 395) onödigt när beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande av den skattskyldige inte skulle

medföra ett bättre beslutsunderlag. Kommunikationsskyldighet föreligger däremot enligt förarbetena alltid när skattemyndigheten avser att påföra den skattskyldige särskild avgift, vilket är viktigt eftersom särskilda avgifter kan efterges.

Den skattskyldige skall enligt 4 kap.1 § taxeringslagen utan dröjsmål underrättas om innehållet i ett taxeringsbeslut, om det inte är uppenbart obehövt. Bestämmelsen är enligt 5 kap. 9 § tillämplig i fråga om beslut om särskild avgift.

Verkan av att skattemyndigheterna felaktigt låter bli att underrätta den skattskyldige finns inte reglerad i taxeringslagen och berörs inte i förarbetena. Regeringsrätten har i RÅ 1995 ref. 27 slagit fast att bristen medför att skattemyndighetens beslut saknar verkan. Men avgörandet är omdiskuterat.

Rätten till fri tolk

Till myndigheternas serviceskyldighet hör enligt 8 § förvaltningslagen att vid behov anlita tolk även för översättningar av handlingar till främmande språk. I stor utsträckning har emellertid myndigheten tillagts en diskretionär rätt att, mot bakgrund t.ex. av tillgången på tolkar, ärendets beskaffenhet och kostnaden i relation till hur viktigt det är för den enskilde, själv bedöma behovet. Något uttryckligt krav på att den enskilde skall få del av en anklagelse på ett språk som han förstår har inte uppställts i denna föreskrift lika litet som i de bestämmelser i ämnet som gäller för domstolarna, dvs. 50 § förvaltningsprocesslagen och 33 kap. 9 § rättegångsbalken. I motiven till sist nämnda bestämmelse (NJA II 1987 s.197) sägs det att domstolen av kostnadsskäl bör vara försiktig med översättningar av utgående handlingar och ordna med översättning endast om parten inte på annat sätt, t.ex. genom släktingar eller en invandrarbyrå, kan få en handling översatt. I detta uttalande görs inte undantag för stämningsansökningar i brottmål.

Kommittén vill understryka att rätten för den enskilde att på ett språk som han förstår bli underrättad om innebörden av och grunden för en anklagelse är ovillkorlig. Eftersom konventionen gäller som svensk lag är förvaltningsmyndigheter och domstolar skyldiga att tillämpa de nyss berörda översättningsbestämmelserna på ett sådant sätt att denna rätt tillgodoses i de fall myndigheten eller domstolen får information om att den enskilde inte behärskar svenska och saknar möjlighet att på annat sätt tillgodogöra sig innebörden av anklagelsen. Detta gäller även i fråga om

skattetillägg. Endast om så sker står den svenska ordningen i överensstämmelse med Europakonventionen i aktuellt avseende.

I detta sammanhang förtjänar ytterligare anmärkas att den anklagade enligt artikel 6-3 d) har rätt att utan kostnad få bistånd av tolk om han inte förstår eller talar det språk som används i rätten. Denna rättighet får anses tillgodosedd genom reglerna i 50 § förvaltningsprocesslagen.

Rätten till försvarare och tillräcklig tid att förbereda försvaret

Var och en som blivit anklagad för brott skall enligt artikel 6-3 b) och c) ha tillräcklig tid och möjlighet att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som han själv utsett eller att, när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar.

Möjligheten att erhålla rättshjälp i frågor om skattetillägg är mycket begränsade enligt 11 § rättshjälpslagen, men detta gäller i praktiken även i fråga om bötesmål, vilket anses godtagbart. Beträffande rätten till försvarare torde inte någon ytterligare lagstiftning fordras.

Kommittén vill emellertid påpeka att 11 § rättshjälpslagen redan i dag ger möjlighet att bevilja rättshjälp när det föreligger särskilda skäl. Är ett bötesmål mycket komplicerat, brukar det i allmän domstol ofta anses att det finns särskilda skäl för att förordna offentlig försvarare trots att påföljden bara kan bli böter (jfr. 21 kap. 3 a § första stycket 3 rättegångsbalken). Enligt kommitténs mening bör rättshjälpslagens bestämmelse tillämpas på samma sätt när en fråga om skattetillägg är särskilt komplicerad, särskilt som det här ofta rör betydligt mera ingripande ekonomiska påföljder än böter. Den i Europakonventionen föreskrivna rätten till försvarare i dessa mål får ju inte bli illusorisk.

I sammanhanget bör ytterligare påpekars att artikel 6 principiellt skyddar även juridiska personer. I fråga om juridiska personer är de svenska bestämmelserna om rättshjälp inte tillämpliga. Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. gäller visserligen även för juridiska personer, men den lagen medger inte att beslut om rätt till ersättning meddelas före målets avgörande och är inte heller generellt tillämplig. Kommittén är dock tveksam till frågan om det kan innebära något brott mot artikel 6 att juridiska personer inte vid behov kan garanteras rätt till juridiskt biträde i mål om skattetillägg i vidare omfattning än som följer av 1989 års lag. Det synes inte finnas något avgörande från

Europadomstolen som kan anföras som belägg för att detta skulle vara fallet.

Rätten att få höra och kalla in vittnen

Enligt artikel 6-3 d) har den som är anklagad för brottslig gärning rätt att förhöra eller låta förhöra vittnen samt att kalla in egna vittnen och få dessa förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot den anklagade. Denna rättighet ger uttryck för principen om "equality of arms", dvs. att parterna skall vara likställda.

I *Engelfallet* uttalade domstolen beträffande artikel 6-3 d) att den allmänt överlämnar till de behöriga myndigheterna att bestämma om den framlagda bevisningens relevans och t.ex. i fallet *Isgrò mot Italien* (dom den 1991) påpekade domstolen att det ankommer på de nationella domstolarna att bedöma bevisningen.

Kritik har riktats mot att inte skattemyndigheterna kan höra vittnen under ed och inte heller brukar genomföra förhör upplysningsvis (se t.ex. a.a. Leidhammar, s. 838). I och med att det, som tidigare har konstaterats (se avsnitt 6.6.2) inte är konventionsstridigt att en annan myndighet än domstol som första instans påför en bestraffande sanktion torde det inte heller strida mot konventionen att vittnen inte kan höras i samband med att skattemyndigheterna påför skattetillägg.

6.9 Förbud mot dubbelbestraffning - principen om ne bis in idem

Inledning

Om man intar ståndpunkten att påförande av skattetillägg utgör en anklagelse för brott och innebär en form av straff uppkommer frågan hur Europakonventionen ser på förhållandet att den skattskyldige både kan påföras skattetillägg och dömas för skattebrott i allmän domstol för samma gärning. I själva konventionen finns till skillnad från i FN-konventionen om de mänskliga rättigheterna (artikel 14 punkt 7) ingen uttrycklig bestämmelse som reglerar att den som en gång blivit dömd eller frikänd av domstol för ett brott skall vara skyddad mot nytt åtal och ny dom i samma sak, dvs. principen "ne bis in idem". Denna artikel torde ta sikte endast på reguljära brottspåföljder. Den är för

övrigt inte bindande för Sverige eftersom man från svensk sida avgett en reservation, låt vara att denna tillkommit av hänsyn till den enligt svensk rätt föreliggande möjligheten att bevilja resning till den misstänktes nackdel.

Det har diskuterats om det i rätten enligt artikel 6 till en rättvis rättegång kan anses ingå ett krav på skydd mot lagföring och dom två gånger i samma sak. Den dominerande uppfattningen torde numera vara att så inte är fallet, även om möjligen speciella omständigheter i ett enskilt fall kan föranleda en särskild bedömning (Danelius s. 359). I sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen har emellertid genom artikel 4 införts en bestämmelse som utvidgar rättighetsskyddet till ett principiellt förbud mot nytt åtal efter slutlig brottmålsdom i samma stat. Harris, O'Boyle och Warbrick anser att av detta inte nödvändigtvis följer att ett sådant krav inte kan härledas ur artikel 6 (Law of the European Convention on Human Rights, s. 217 och 568 f, 1996). Domstolen har emellertid i målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* (beslut den 14 september 1999 No 36855/97 och No 41731/98) slagit fast att principen om ne bis in idem bara omfattas av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet och att konventionens övriga bestämmelser varken direkt eller indirekt garanterar principen.

Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet

Artikel 4 har följande lydelse på svenska.

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan har blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
2. Bestämmelserna i föregående punkt skall inte utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.
3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.

Lorenzen, Rehof och Trier (Den europeiske Menneskeretskonvention, 1994, s. 504 f.) kommenterar bestämmelsen med att den är en anglo-saxisk tankegång om "fair trial" som kan verka främmande för vissa kontinentala rättssystem, däribland de skandinaviska.

Frågeställningar avseende ne bis in idem

Eftersom skyddet i artikel 4.1 således är begränsat till straffrättsliga förfaranden mot en person (eng. "criminal proceedings") gäller, enligt den officiella kommentaren till tilläggsprotokollet (Explanatory report on Protocol No 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedom, Strasbourg 1985), att bestämmelsen inte hindrar att den dömda beträffande samma gärning kan bli föremål för förfarande av annan karaktär, t.ex. ett disciplinärt förfarande.

Criminal proceedings är ett autonomt begrepp och huruvida konventionsstaterna i sina nationella rättsordningar klassificerar ett förfarande som en brottnämsrättegång eller inte spelar ingen avgörande betydelse för tolkningen.

Det kan således bli föremål för diskussion vad som är en brottnämsrättegång enligt artikeln. Vidare är det att märka att principen om ne bis in idem bara är tillämplig när det är fråga om brott för vilket någon redan har blivit slutligt frikänd eller dömd enligt hemlandets lag. Det fordras alltså att det med avgörandet följer rättskraft, res judicata. I spåren av detta följer också frågeställningen om två olika straffrättsliga förfaranden mot en person verkligen gäller ett och samma brott.

Europadomstolens avgöranden

Europadomstolens avgöranden i fallen *Gradinger mot Österrike* den 23 oktober 1995 och *Oliviera mot Schweiz* den 30 juli 1998 belyser innebörden av den nu aktuella regeln.

I det förstnämnda fallet hade Gradinger åtalats för att han under bilkörning vållat annans död, varvid som försvarande omständighet åberopats att han kört bilen alkoholpåverkad. Domstolen dömde Gradinger till ansvar för vållande till annans död enligt en bestämmelse i strafflagen. Domstolen fann dock inte påståendet om alkoholpåverkan styrkt. Senare ålades emellertid Gradinger böter enligt vägtrafiklagen av förvaltningsmyndighet för att han varit alkoholpåverkad under den aktuella körningen.

Gradinger gjorde i Europadomstolen gällande att det administrativa beslutet innebar ett brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet (och mot artikel 6 eftersom han inte haft tillträde till domstol). Österrike invände bl.a. att det senare

förfarandet inte utgjorde ett brottmålsförfarande enligt österrikisk rätt och att man reserverat sig mot bestämmelsen.

Europadomstolen slog fast att artikel 6 var tillämplig på det administrativa förfarandet. Domstolen ansåg, trots att de aktuella bestämmelserna skilde sig åt med avseende på deras art och ändamål, att brott mot artikel 4 i tilläggsprotokollet skett. Den reservation som Österrike åberopade ansåg domstolen bl.a. vara för vag.

I litteraturen har med varierande grad av säkerhet dragits slutsatsen av Gradingerfallet att begreppet "criminal proceedings" i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet har samma betydelse som det har i artikel 6 i konventionen. Harris, O'Boyle och Warbrick (*Law of the European Convention on Human Rights*, 1995 s. 569) uttrycker sig försiktigt, att man förmodligen skall se saken på detta sätt. Van Dijk och van Hoof (*Theory and Practice of the European Convention on Human Rights* s. 690) tolkar domen så att Europadomstolen tog förekomsten av "criminal proceedings" för given och att slutsatsen kan dras att begreppet "criminal" i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet är identiskt med uttrycket "criminal" i artikel 6 i konventionen. Asp, som i första hand resonerar om artikel 6 och 7 i konventionen men även nämner artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet verkar anse att även om rekvisiten som bygger på brottsbegrepp är något olika formulerade i artiklarna torde tillämpningsområdet för de straffrättsliga rättssäkerhetsgarantierna vara detsamma.

Beträffande frågan om det var samma brott som Gradinger straffades för två gånger framhåller van Dijk & van Hoof att de aktuella bestämmelserna i strafflagen och vägtrafiklagen var olika med avseende på art och ändamål och att Europadomstolen trots detta fann att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet var tillämplig och att artikeln överträtts. Van Dijk & van Hoof uttalar att det föreföll vara avgörande för Europadomstolens bedömning att både brottmålsdomstolens beslut och de administrativa myndigheternas beslut grundade sig på samma handlande.

I Olivierafallet ålades Maria Oliveira först av polismyndigheten böter om 200 CHF enligt en bestämmelse i vägtrafiklagen för att hon inte haft kontroll över sitt fordon, eftersom hon inte anpassat hastigheten till vägförhållandena. Det konstaterades därvid att vägen varit istäckt och att Oliveiras bil hade girat över på andra sidan vägen, först träffat en bil och sedan kolliderat med en annan bil. Åklagarmyndigheten utfärdade senare ett strafföreläggande avseende böter om 2 000 CHF för att Maria Oliveira av

oaktsamhet vållat en person fysisk skada när hennes bil kolliderade med den andra bilen.

Maria Oliveira som inte accepterade förelägandet fick bötesbeloppet nedsatt till 1500 CHF och det första bötesbeloppet om 200 CHF undanröjt av en kantonal underrätt. Maria Oliveira överklagade beslutet. Den kantonala överrätten, som inte ansåg att polismyndighetens beslut behövde undanröjas, fastställde underrättens beslut att 200 CHF avseende det första bötesbeloppet skulle dras av från det senare bötesbeloppet om 1 500 CHF med motiveringen att Maria Oliveira inte skulle bli strängare straffad än hon skulle ha blivit om båda brottsanklagelserna hade hanterats i ett och samma förfarande.

Maria Oliveira gjorde gällande att det innebar brott mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet att hon lagförts två gånger för samma händelse.

Schweiz anförde att fallet skilde sig från Gradingerfallet i tre avseenden. För det första fanns det ingen motstridighet mellan de två myndigheternas bedömning av omständigheterna. För det andra skulle polismyndigheten på grund av bristande behörighet inte kunnat ta hänsyn till alla aspekter av det ifrågasatta handlandet. För det tredje hade resultatet av de separata förfarandena inte lett till någon nackdel för Maria Oliveira.

Europadomstolen ansåg att fallet var ett typiskt exempel på ett handlande som utgör grund för olika brott och där det större straffet brukar absorbera det mindre. Domstolen gjorde bedömningen att det inte fanns något i förfarandet som inkräktade på artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, eftersom den bestämmelsen är avsedd att hindra människor från att lagföras två gånger för samma brott. Det hade enligt domstolen varit mer förenligt med principerna för god rättskipning att en och samma myndighet hade bedömt båda brotten i ett och samma förfarande, vilket skulle ha blivit fallet om polismyndigheten hade iakttagit den riktiga proceduren och skickat ärendet till åklagarmyndigheten för handläggning av båda brotten. Att så inte skedde i Maria Oliveiras fall saknade emellertid betydelse vad gäller förenligheten med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Domstolen förklarade att bestämmelsen inte utesluter att skilda brott, även när de alla är del av ett och samma brottsliga handlande prövas av olika domstolar. Särskilt gäller detta när som i det aktuella fallet straffen inte är kumulativa.

Det bör påpekas att en domare avgav skiljaktig mening i Oliveiradomen. Han ansåg att brott mot artikel 4 i sjunde

tilläggsprotokollet förelåg. Han framhöll att Europadomstolens majoritet stannat för en lösning exakt motsatt den som valdes i Gradingerfallet utan att det fanns någon skillnad som motiverade detta. Han ansåg att det i båda fallen var fråga om exakt samma gärningar och att, beroende på misstag av den myndighet som först lagförde den anklagade, en viss aspekt av handlandet inte hade beaktats vid det första fällande beslutet.

Av intresse är också domstolens uttalanden i det nyss nämnda målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* (beslut den 14 september 1999) som gällde frågan huruvida den administrativa sanktionen (skattetillägg) och den straffrättsliga sanktionen (dom avseende skattebedrägeri) utgjorde straff för samma brott.

Bakgrunden var att Ponsetti och Chesnel under vissa år inte hade lämnat in självdeklarationer respektive momsdeklarationer. Skattemyndigheten gjorde revision, vilket bl.a. resulterade i att man påförde dem skattetillägg för underlåtenheten att lämna in självdeklarationer. För Ponsettis del uppgick skattetilläggen totalt till 336 405 FRF och för Chesnels del till 1 021 894 FRF. Straffrättsliga förfaranden inleddes dä ref.ter också mot dem. Såväl Ponsetti som Chesnel blev åtalad och dömd i domstol för skattebedrägeri, dvs. för att bedrägligen ha undandragit staten skatt genom att avsiktligt ha underlåtit att lämna in självdeklarationer inom föreskriven tid.

Ponsetti och Chesnel gjorde i Europadomstolen gällande att det förhållandet att de påförts skattetillägg och dömts för skattebedrägeri innebar att de straffats två gånger för samma gärning. De hävdade dels, beträffande förfarandet med skattetilläggen, att *ne bis in idem*-principen var tillämplig eftersom skattetilläggen utgjorde en brottslig anklagelse i konventionens betydelse, dels att de grundläggande rekvisiten i bestämmelserna i den franska taxeringslagen om skattetillägg och skattebedrägeri var desamma. De framhöll att för att ett skattebedrägeri skall anses ha blivit begånget räcker det att man undandrar sig skatt på ett bedrägligt sätt, dvs. är i ond tro. Enligt praxis är det inte nödvändigt att den anklagade gör sig skyldig till en bedräglig handling.

Europadomstolen konstaterade att den tillämpliga bestämmelsen om skattebedrägeri innebär att den som bedrägligt undandrar eller försöker undandra, helt eller delvis, taxering eller betalning till staten av sådana skatter som behandlas i taxeringslagen, genom att avsiktligt underlåta att lämna självdeklarationen inom föreskriven

tid kan påföras, oberoende av tillämpliga administrativa skattesanktioner, böter på 250 000 FRF och fängelse i högst fem år.

Europadomstolen hänvisade till att det av rättspraxis från Cour de Cassation följde att även om det inte är nödvändigt att handlingarna har begåtts med bedrägligt uppsåt för att de skall falla in under gärningsbeskrivningen för skattebedrägeri, måste likväl den anklagade "frivilligt" ha underlåtit att lämna in självdeklaration inom de föreskrivna fristerna. Domstolen fann att de grundläggande rekvisiten för skattebedrägeri därigenom skilde sig från dem som gäller för en överträdelse som leder till skattetillägg. Domstolen uttalade att för att en sådan överträdelse skall ha begåtts räcker det med att självdeklarationen inte är ingiven inom de föreskrivna fristerna. Domstolen drog därefter slutsatsen att de två aktuella bestämmelserna i taxeringslagen inte reglerar samma brott och att artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 därför inte kan vara tillämplig. Domstolen ansåg att klagomålen var ogrundade och meddelade inte prövningstillstånd.

Vissa synpunkter i Frankrike på ne bis in idem

Det kan mot bakgrund av beslutet i Ponsetti och Chesnelmalet på nytt nämnas (se avsnitt 5.2.5) att den franska författningsdomstolen aldrig har gett principen om ne bis in idem grundlagsstatus i Frankrike. Domstolen har i stället klart uttryckt i ett beslut den 31 december 1997 (no. 97-395 DC om 1998 års skattelag) att administrativa sanktioner, och särskilt skatteadministrativa sådana, kan kombineras med straffrättsliga påföljder.

Guy Gest pekar i den tidigare nämnda artikeln (Skattenytt nr 1-2 /2000) på det motsägelsefulla i att författningsdomstolen inte desto mindre hänvisar till att vid en kombination av administrativa och straffrättsliga påföljder man inte får kränka den presumtion som följer av proportionalitetsprincipen och att den sammanlagda påföljden inte får vara strängare än den strängaste av de två inblandade sanktionerna. Gest framhåller den osäkerhet som finns i Frankrike om huruvida kombinationen av administrativa skattesanktioner och straffrättsliga påföljder går att angripa med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, eftersom det i en uttrycklig reservation, såvitt gäller Frankrike, framgår att paragrafen begränsas till att gälla exklusivt de överträdelser som enligt fransk lag prövas av brottmålsdomstolar. Den franska Högsta domstolen har förklarat (Cass.crim. November 6, 1997, Pini, Droit fiscal 1998,

no 24 comm 521) att reservationen är ett hinder för att använda bestämmelsen i samband med administrativa skattesanktioner.

Avgörande av Högsta domstolen i november 2000

Högsta domstolen (HD) har i ett nyligen avgjort mål (dom den 29 november 2000 i mål B 868-99) prövat frågan om artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet medför hinder mot att någon fallts till ansvar för skattebedrägeri efter det att han ålagts skattetillägg.

I sin dom tog HD inte ställning till frågan om artikel 6 är tillämplig på det svenska skattetilläggsförfarandet, men domstolen uttalade att starka skäl talade för att så var fallet. HD framhöll emellertid att, även om det svenska skattetilläggsförfarandet skulle anses innefatta "criminal charge" i den mening som avses i artikel 6, det härav inte följer att ett beslut om skattetillägg också har rättskraft i förhållande till ett senare brottmålsförfarande. HD fortsatte:

Det har visserligen gjorts gällande att uttrycket "criminal" i bestämmelsen om ne bis in idem torde vara att uppfatta på samma sätt som i artikel 6 (jfr Harris m fl, Law of the European Convention on Human Rights, 1995, s 569 och van Dijk m fl, Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, 1998, s 690). "Criminal" ingår emellertid i den nämnda artikel 4 i uttrycket "criminal proceedings" och avser där ett förfarande varigenom någon lagförs eller straffas på nytt efter det att ett avgörande som enligt konventionen har rättskraft redan meddelats.

För att ett avgörande enligt konventionen skall kunna tillmätas rättskraft krävs att detta meddelats "in accordance with the law and penal procedure of that State". I motsats till vad som är fallet i artikel 6 innehåller alltså konventionen i detta hänseende en uttrycklig hänvisning till den enskilda statens interna lagstiftning. Ordalagen lämnar således inte utrymme för en autonom tolkning ---. För att ändå med hänvisning till konventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör krävas att det finns klart stöd för detta i Europadomstolens praxis. Något sådant stöd föreligger inte.

I fortsättningen av sin dom hänvisade HD till det förut berörda beslutet av Europadomstolen i fallen *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*, där Europadomstolen uttalade att ett åtal för skattebedrägeri inte hindrades av att den tilltalade tidigare påförts skattetillägg för underlåtenhet att avlämna deklarerationer eftersom det i det förra men inte i det senare fallet förutsattes uppsåt. HD konstaterade att påförande av skattetillägg varken förutsätter uppsåt eller oaktsamhet men att det för att någon skall dömas för skattebedrägeri krävs att han har haft uppsåt. De brott som den

tilltalade i det aktuella fallet dömts för var alltså enligt Europakonventionen inte samma överträdelser som de som låg till grund för påförandet av skattetillägg. Inte på denna grund hade bestämmelsen i konventionen utgjort något hinder mot att döma honom till påföljd för skattebedrägeri.

HD uttalade avslutningsvis att det under angivna förhållanden saknades anledning att gå in på de särskilda problem som kan uppkomma om samma överträdelse föreligger till bedömning inom ramen för olika parallella förfaranden.

Slutsatser

Det är naturligtvis av stor betydelse för det svenska systemet hur artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet skall tolkas. Det kan hävdas att denna tolkningsfråga inom sitt område är av större praktisk vikt än det grundläggande spørsmålet om skattetillägg skall anses vara ett straff för brott i den mening som avses i artikel 6 i själva konventionen.

Om artikel 6 i enlighet med vad kommittén håller för sannolikt är tillämplig på skattetilläggen, behöver ju inte detta betyda att de skattetillägg som ålagts eller åläggs i någon större utsträckning strider mot konventionen, låt vara att så kan vara förhållandet i enskilda fall exempelvis om rätten till "fair trial" har satts åsido. Men om förbudet mot dubbelbestraffning slår till mot att någon åläggs skattetillägg och döms för skattebrott i skilda procedurer på grund av att skattetillägg och skattebrott anses gälla samma brott, är det helt övervägande antalet domar avseende skattebrott konventionsstridiga sedan det sjunde tilläggsprotokollet trädde i kraft den 1 november 1988. Sedan konventionen den 1 januari 1995 fått giltighet som svensk lag skulle de i så fall även vara lagstridiga.

I den aktuella tolkningsfrågan ansluter sig kommittén i huvudsak till den uppfattning som kommit till uttryck i det nyligen meddelade avgörandet av den svenska Högsta domstolen (HD:s synsätt överensstämmer i det väsentliga med den uppfattning som tidigare förts fram i en artikel av den särskilde utredaren med rubriken Skattetilläggen och Europakonventionen, intagen i Tidskrift för Sveriges Domareförbund 1/2000, se särskilt s. 19 f).

En utgångspunkt för kommittén är således att övervägande skäl talar för att det inte skulle kunna betraktas som stridande mot förbudet mot dubbelbestraffning enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, om någon efter att i administrativ ordning ha ålagts skattetillägg döms till straffansvar för samma oriktiga uppgift

som den som har legat till grund för skattetillägget. Helt säker kan man visserligen inte vara med hänsyn till att det erfarenhetsmässigt är mycket svårt att förutse hur Europadomstolen kan komma att resonera i de fall då konventionstexterna inte är fullt tydliga, men en motsatt tolkning är så pass långsökt att det synes försvarligt att utgå från att det svenska systemet står sig i nu aktuellt hänseende.

Sannolikt förhåller det sig också så att tidigare påfört skattetillägg inte hindrar ett åtal för skattebedrägeri redan på den grunden att det i det senare men inte i det förra fallet förutsätts uppsåt, låt vara att det avgörande av Europadomstolen som kan anföras till stöd för denna ståndpunkt (*Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*) inte utgjorde en dom utan endast ett beslut i frågan om prövningstillstånd (admissibility) som kan hävdas inte utan vidare vara väl förenligt med Europadomstolens tidigare avgöranden. I så fall skulle skattetillägg kunna åläggas även *efter* det att den skattskyldige dömts till straff av allmän domstol.

Här är man dock inne på något mera osäker mark. Alltför stora växlar kan nog inte dras på det nyss nämnda prövningstillståndsbeslutet (jfr. också vad som tidigare sagts om det franska förbehållet). I vart fall måste det anses tvivelaktigt om resonemanget är hållbart när det gäller sådana fall då någon efter att ha dömts för vårdslös skatteuppgift – ett icke uppsåtligt brott – åläggs skattetillägg för samma gärning. I det förra fallet krävs visserligen grov oaktsamhet, men i det senare kan bl.a. ursäktliga fall undgå sanktion, vilket innebär att konstruktionerna är ganska likartade och möjligen skulle ge Europadomstolen underlag för uppfattningen att det är fråga om samma gärning. Det kan inte uteslutas att vi i ett sådant fall skulle anses bryta mot den aktuella bestämmelsen i sjunde tilläggsprotokollet. Fall av detta slag är emellertid mycket sällsynta.

7 Principerna för en ändrad reglering beträffande skattetillägg

7.1 Utgångspunkter och krav

Utgångspunkten för kommitténs överväganden skall enligt direktiven vara att sanktionssystemet skall bygga på enkla och schabloniserade regler och att det i princip skall aktualiseras i alla fall av brister i uppgiftslämnandet. Reglerna måste dock samtidigt ge utrymme för en nyansering av sanktionerna för att systemet skall uppfattas som legitimt och rimligt. Det har förutsatts att kommittén, mot bakgrund av de svårigheter som tidigare uppmärksammats vid försöken att få till stånd ett mer nyanserat skattetilläggsinstitut, skall undersöka om det är möjligt att inom ramen för ett administrativt sanktionssystem utforma ett regelverk som på ett bättre sätt än det nuvarande kan tillgodose kravet på en rimlig nyansering av skattetillägget utan att ge avkall på den schablonisering som är en förutsättning för förutsebarhet och likformighet vid påföring av skattetillägg.

För kommittén ter det sig uppenbart att de önskemål som i enlighet härmed har kommit till uttryck i fråga om resultatet av kommitténs arbete inte är förenliga. Det går inte att på en gång åstadkomma ett system som är så schabloniserat att det inte leder till några tillämpningssvårigheter och samtidigt så nyanserat att man säkerställer att det praktiska resultatet alltid blir rättvist och legitimt. Enda möjligheten är att söka sig fram till en rimlig kompromiss mellan de sålunda föreliggande önskemålen.

Kommittén utgår i enlighet med direktiven från att det alltså måste finnas ett system med sanktioner som riktar sig mot oriktigt uppgiftslämnande på skatteområdet. Att sådana uppsåtliga fall av felaktigt uppgiftslämnande som avser större belopp under alla förhållanden måste kunna leda till straff är ställt utom varje diskussion - här rör det sig inte sällan om allvarlig brottslighet.

Vikten av att korrekta uppgifter lämnas till grund för beskattningen är emellertid så påtaglig för hela skattesystemets funktion och legitimitet att det inte skulle vara tillrådligt att begränsa sanktioner till de fallen och i övrigt helt lita till de skattskyldigas goda vilja. Särskilt för fysiska personer vilar kontrollen visserligen numera i mycket stor utsträckning på kontrolluppgifter, men fortfarande förekommer en hel del fall då det även av vanliga löntagare måste förutsättas att uppgifter lämnas självmant. När det gäller företagsbeskattningen är ett sanktionssystem än svårare att undvara.

Medan systemet med skattetillägg under de första åren efter sin tillkomst förefaller ha använts förhållandevis sparsamt och försiktigt har sanktionssystemet successivt kommit att få en alltmer frekvent tillämpning. Antalet tillägg inom ramen för den direkta beskattningen har sålunda ökat kraftigt under en följd av år fram t.o.m. år 1996, då den sammanlagda summan av de skattetillägg som togs ut översteg två miljarder. Därefter har tilläggen minskat för samtliga skatteområden. Detta bedöms dock allmänt huvudsakligen som en effekt dels av det ökade inflödet av kontrolluppgifter, dels av personalneddragningar inom skattemyndigheterna och således inte som ett uttryck för en ändrad praxis.

Utvecklingen har lett till en ordning som framstår som i flera hänseenden ganska diskutabel. Man kan naturligtvis inte begära att de skattskyldiga som drabbas av skattetillägg skall ha en positiv inställning till skattetilläggsystemet. Vad som emellertid på detta område är påfallande – och som skiljer sig från vad som gäller i andra liknande sammanhang – är att uppfattningen att systemet har starka inslag av godtycke och orättvisa förefaller vara tämligen allmänt omfattad även bland professionella aktörer på området. Detta gäller inte bara skattejurister och andra rådgivare på området utan även tjänstemän inom skatteförvaltningen.

Kommittén vill betona att detta inte får uppfattas som någon kritik mot det arbete som utförs av skattemyndigheterna, som ju har att tillämpa gällande lagstiftning. Vad som vid sidan av lagstiftningens utformning kan bli föremål för viss kritik är snarare det samlade resultatet av den praxis som kommit att utveckla sig, delvis med stöd av vägledande domstolsavgöranden. Enligt kommitténs mening kan man inte bortse från risken att systemet, om ändringar inte vidtas, kommer att kunna förlora sin legitimitet.

Kommittén har övervägt om det finns anledning att i grunden göra om skattetilläggsystemet så att detta inte på samma sätt som

nu har en huvudsakligen bestraffande karaktär utan snarare bygger på att avgifter skall utgå i proportion till de kostnader som ett oriktigt uppgiftslämnande vållar det allmänna, exempelvis i form av ränteförluster. Det är emellertid svårt att utforma ett acceptabelt system efter dessa linjer. Bl.a. möter uppenbara svårigheter i sådana fall då den oriktiga uppgiften upptäcks innan taxering har kommit till stånd och således inga andra kostnader vållas det allmänna än sådan som har samband med själva utredningen. Med ett sanktionssystem utformat efter sådana linjer skulle också den allmänpreventiva effekten av systemet i det väsentliga bortfalla. Men systemet måste nog även i fortsättningen utformas så att det fyller ett preventivt syfte, om det skall tillgodose de befogade anspråk som kan ställas på ett sanktionssystem.

För kommittén är det som redan sagts i 6 kapitlet till en början en utgångspunkt att ett nytt eller åtminstone i väsentliga delar förändrat system måste tillgodose Europakonventionens krav. Men även oberoende av den utgångspunkten finner kommittén det nödvändigt att den rådande ordningen förändras.

Med nuvarande regler bestraffas i åtskilliga fall fysiska och juridiska personer som handlat i god tro och inte med något rimligt synsätt har gjort sig förtjänta av en bestraffande ekonomisk sanktion. Och även i de fall då en sådan sanktion är befogad är den i praktiken inte sällan långt mera ingripande än vad som framstår som påkallat med hänsyn till försummelsens straffvärde. Helt kan väl inte sådana konsekvenser undvikas, om man skall hålla fast vid tanken på ett i stora delar schabloniserat system. Men dessa bör kunna minskas i förhållande till dagens ordning.

Det är också att märka att den nuvarande schabloniseringen gäller beräkningen av sanktionerna och inte bedömningen av när dessa skall användas. I sist nämnda avseende är det inte riktigt att karakterisera systemet som schabloniserat – det är tvärtom för de skattskyldiga och deras rådgivare ofta synnerligen svårförutsebart, vilket till en del kan sättas i samband med att de grundläggande reglerna är ganska vaga och allmänt hållna.

Man bör inte bortse från att de olägenheter som nu i all korthet har antytts med all sannolikhet har betydelse även för det grundläggande allmänpreventiva syftet med systemet. Senare tids forskning har alltmera betonat betydelsen för den allmänpreventiva effekten av ett sanktionssystem att det betraktas som rättvist, rimligt och förutsebart. Många menar att detta har långt större betydelse för allmänpreventionen än nivån på de sanktioner som beslutas.

Kommittén behandlar i det följande de problem som knyter sig till skattetilläggen, vilka är centrala för det uppdrag som kommittén har erhållit. Sanktioner på andra områden såsom tulltillägg tas därefter upp i ett särskilt avsnitt.

7.2 Systemets grundläggande struktur

Förslag: Skattetilläggssystemet bör även i fortsättningen vara konstruerat på det sättet att sanktionerna i första instans prövas av skattemyndigheterna med rätt för den enskilde att få till stånd en överprövning av domstol.

Skattetillägg är konstruerat som en administrativ straffsanktion med rätt för den enskilde att få till stånd en överprövning av domstol. Det finns enligt svensk rätt många andra exempel på sådana sanktioner. Det normala är ju dock att lagöverträdelser som bedöms vara av den naturen att de måste bli föremål för en sanktion beivras av allmän domstol på talan av åklagare eller, i erkända fall som inte är av allvarligare slag, genom straff- eller ordningsföreläggande som hanteras av åklagar- och polismyndigheterna.

Det är ingen tvekan om att en del av de svårigheter inte minst i förhållande till Europakonventionen som det gällande skattetilläggssystemet för med sig skulle elimineras, om skattetilläggen avskaffas och sanktionerna i stället anförtros åt allmän domstol, åklagare och polis. Man kan därför ställa frågan om inte det mest följdriktiga skulle vara en lösning efter dessa linjer, i synnerhet som skattebrott redan nu är straffbelagda.

Som kommittén ser saken skulle detta dock innebära ett steg tillbaka i utvecklingen. Från flera synpunkter var det otvivelaktigt förenat med betydande fördelar att man år 1971 övergav den på skattestrafflagens tid gällande ordningen enligt vilken förhållandevis obetydliga felaktigheter vid upprättande av självdeklaration kunde leda till åtal och straff för vårdslös deklARATION.

Denna ordning kritiserades bl. a. på den grunden att den ansågs fungera orättvist, eftersom det endast var en liten del av felaktigheterna som ledde till åtal. Det är svårt att komma ifrån att det fanns fog för denna kritik. Under de senaste åren av det gamla systemets giltighetstid dömdes 3 000 – 4 000 personer årligen för

brott mot skattestrafflagen samtidigt som antalet fall av uppdagade oriktiga uppgifter i deklARATIONER var (bagatellfallen oräknade) ca 100 000 och antalet skönstaxeringar ca 70 000 årligen. Det är knappast någon överdrift att påstå att det i praktiken var ganska slumpmässigt i vad mån lagföring kom till stånd eller inte. I de fall då åtal väcktes tillämpades å andra sidan en sträng domstolspraxis, enligt vilken tröskeln för att ett förbiseende skulle betraktas som straffbart var mycket låg och det under förutsättning att en oriktig uppgift hade lämnats endast i särpräglade fall förekom att åtal ogillades.

Med det anförda är det inte sagt att inte ett inslag av slumpmässighet förekommer även i nuvarande system, liksom i alla andra sanktionssystem, när det gäller de fall i vilka sanktioner påförs. Det är dock mindre påtagligt än i den tidigare ordningen och inte på samma sätt som i denna inbyggt i själva systemet.

Vad som enligt kommitténs uppfattning framför allt kan åberopas mot den tidigare gällande ordningen är emellertid att det för de skattskyldiga var en onödig påfrestning att behöva utstå den chikan som det innebär att behöva stå till svars för vad som ofta var rena slarvfel på talan av åklagare i en brottmålsprocess. Vanligt hyggligt folk stämplades som brottslingar, något som kunde få ingripande personliga konsekvenser och ofta upplevdes som ett övergrepp från det allmännas sida. Ingen kan vilja ha den ordningen tillbaka.

Det skulle inte heller av praktiska skäl vara tänkbart att återgå till en ordning som påminner om den gamla, om man vill behålla ett någorlunda fungerande system. I de allra flesta fall är skattetillägg den enda reaktionen från samhällets sida. Varje år fattas beslut om över 100 000 skattetillägg. Att det är möjligt att praktiskt bemästra en sådan sanktionsapparat sammanhänger med att tillämpningen anförtror skattemyndigheterna, som kan påföra skattetillägg samtidigt som de tar ställning till själva beskattningsfrågan och således har de materiella omständigheterna aktuella.

Skall man i enlighet med direktiven behålla ett system som innebär att frågan om en ekonomisk sanktion kommer under övervägande vid i princip alla fall av brister i uppgiftslämnandet, är det knappast möjligt att tänka sig att sanktionerna i första instans skulle hanteras av några andra organ än skattemyndigheterna, även om antalet sanktionsbeslut skulle påtagligt begränsas. Frikopplas besluten från deklaraionsgranskningen leder de ovillkorligen till så mycket merarbete att systemet skulle bli svårt eller omöjligt att bemästra. Rättssystemet skulle inte kunna svälja en hantering, vare

sig inom brottmålsprocessens eller inom förvaltningsrättsskipningens ram, av en sådan ärendegrupp. Och det är inte alls säkert att resultatet skulle bli så mycket bättre genom en förändring av det slaget. Risken är att den masshantering som det då skulle bli fråga om för domstolarnas del skulle leda till att tillräcklig uppmärksamhet inte kan ägnas de verkligt tvistiga och komplicerade fallen.

Till detta kommer de mycket besvärande samordningsproblem som uppkommer, om beskattningen och den ekonomiska sanktionen skulle avgöras och överklagas i parallella procedurer. De problemen finns visserligen redan i dag i de fall då åtal väcks för skattebrott men gäller då bara några hundra fall om året. Problemen får givetvis en helt annan dimension, om de skulle uppkomma i många tiotusentals fall årligen.

Kommittén har ålagts att hålla sig underrättad om beredningen av betänkandet Straffansvar för juridiska personer (SOU 1997:127) och i möjlig mån anpassa sina förslag efter resultatet av den beredningen. Enligt vad kommittén har inhämtat kommer det inte under den tid som står till kommitténs förfogande för utredningsuppdraget att kunna bedömas om förslagen i det betänkandet kommer att leda till lagstiftning eller vilken utformning en eventuell lagstiftning i ämnet kommer att få. Kommittén ställer sig emellertid av nyss anförda skäl skeptisk till tanken att en nyordning enligt vilken juridiska personer kan dömas till straffansvar av allmän domstol skulle innebära en lösning på skattetilläggsproblematiken. Om skattetilläggen för juridiska personer skulle ersättas av bötesstraff ålagda av allmän domstol – eller av åklagare genom strafföreläggande – måste rimligen detsamma gälla för fysiska personer. Detta skulle innebära en övermäktig uppgift, och det chikanerande inslaget i den före skattebrottslagens tillkomst gällande ordningen skulle återkomma.

För kommittén är det således en utgångspunkt att hanteringen av en ekonomisk sanktion mot felaktigheter i deklARATIONER och liknande handlingar alljämt bör ha sin tyngdpunkt hos skattemyndigheterna.

I Danmark tillämpas en ordning enligt vilken sanktionerna för oriktiga uppgifter i deklARATIONER och motsvarande är inordnade i det straffrättsliga systemet, varvid emellertid tillämpningen i fall som gäller belopp under en viss storlek ankommer på skatteförvaltningen och endast vid högre belopp på allmän domstol. Denna ordning är dock svår att överföra till det svenska systemet, eftersom vi till skillnad från Danmark har

förvaltningsdomstolar som ansvarar för prövningen av skattemål. Om sanktionerna på ett eller annat sätt liksom nu skall knytas till den undandragna skatten - och kommitténs uppfattning är att detta är svarfränkomligt - skulle det av redan angivna skäl innebära en vansklig ordning att låta sanktionssystemet hanteras av de allmänna domstolarna, när de materiella skattefrågorna prövas av förvaltningsdomstolarna.

Kommittén anser således inte att det finns tillräckliga skäl att söka konstruera någon i grunden förändrad principlösning. Som kommittén ser saken bör inriktningen vara att söka ta tillvara de fördelar som är förenade med den nuvarande ordningen men så långt möjligt eliminera förekommande olägenheter. Systemet bör således alltjämt innebära att sanktionerna på området i första hand prövas av skattemyndigheterna med rätt för den enskilde att få till stånd en överprövning av domstol.

Av framställningsmässiga skäl skall redan här också slås fast att kommittén anser skattetillägg vara en lämplig beteckning på sanktionen. Beteckningen har den fördelen att den är värdemässigt neutral och således inte ter sig diffamerande för dem som drabbas av sanktionen, vilket som kommittén ser det är en fördel. Man undgår den stämplingseffekt som förut berördes. Därtill kommer naturligtvis att termen är inarbetad och att det redan av det skälet saknas anledning att välja ett annan beteckning, om man inte väljer att övergå till en helt ny principlösning.

Ett av villkoren för att det skall vara förenligt med Europakonventionen att låta sanktionssystemet alltjämt ha sin tyngdpunkt hos skattemyndigheterna är att den enskilde har möjlighet att inom skälig tid utverka en domstolsprövning. Kommittén har övervägt om detta alltjämt bör förutsätta ett överklagande av beslutet eller om man i det avseendet bör övergå till en annan ordning.

Det alternativ som då närmast erbjuder sig är att skattemyndigheterna i stället för att som i dag fatta beslut om en sanktion skulle förelägga den skattskyldige ett skattetillägg till godkännande. Godtar den skattskyldige föreläggandet skulle detta innebära att ett slutgiltigt beslut om skattetillägg har kommit till stånd, medan i annat fall frågan skulle få hänskjutas till domstol, varvid närmast länsrätten skulle komma i fråga. Ett sådant system skulle påminna om åklagarmyndigheternas hantering av strafföreläggande inom brottmålsförfarandet.

Europakonventionen kräver inte en övergång till en sådan ordning och den kan inte heller anses påkallad av avgörande

rättssäkerhetsskäl. Den skulle emellertid kunna synas vara mera tilltalande från den enskildes synpunkt. Som kommittén ser saken skulle en sådan förändring dock vara vanskelig från flera synpunkter.

Det är som förut har framgått kommitténs uppfattning att skattetilläggen ibland slår alltför hårt och blint, och de förslag som läggs fram i det följande syftar till att i görligaste mån komma till rätta med sådana olägenheter. Men även om man lyckas med detta och skattetilläggen avsevärt begränsas i förhållande till nuvarande ordning, kommer det säkerligen mycket ofta att vara så att de skattskyldiga som drabbas är missnöjda, både med skattetillägget och ändringen i själva beskattningsbeslutet. De flesta kommer nog att avstå från att överklaga om inte av andra skäl så av ren oföretagsamhet, men att de i någon större utsträckning skulle aktivt godkänna skattetillägget är mycket begärt.

Mot detta kanske kan invändas att det inom ramen för det vanliga brottmålsförfarandet i betydande utsträckning förekommer att straff- och ordningsförelägganden godkänns av de misstänkta. Inte minst från psykologisk synpunkt föreligger dock ofta – låt vara naturligtvis långt ifrån alltid – en betydande skillnad. Den som har fått ett straffföreläggande för exempelvis snatteri, ringa misshandel eller hastighetsförseelse är ofta väl medveten om att han har överträtt lagen och känner kanske också till att detta kan bevisas genom vittnesmål eller på annat sätt. Han vet dessutom att han, om föreläggandet inte godkänns, kommer att tvingas till personlig inställelse för att svara på ett åtal i en offentlig rättegång. Situationen upplevs nog inte sällan på annat sätt av den som fått sina uppgifter till taxeringen underkända, särskilt i den händelse ett uteblivet godkännande inte skulle innebära annat än att skattetilläggsfrågan i så fall skulle tas upp av länsrätt inom ramen för en skriftlig procedur. Han har i så fall allt att vinna men ingenting att förlora på att låta bli att godkänna ett föreläggande.

Vad som har sagts nu gäller särskilt som tiden för överklagande av taxeringsbeslutet är fem år och den skattskyldige inte skulle ha något att vinna på att dessförinnan godkänna skattetillägget, vilket skulle framstå som inkonsekvent i den händelse han senare väljer att överklaga beskattningsbeslutet. Att låta tiden för godkännande löpa ända till dess att taxeringen vinner laga kraft fem år efter taxeringsåret skulle av både administrativa och psykologiska skäl vara i det närmaste otänkbart. Det skulle ju också leda till att det först mer än fem år efter den oriktiga uppgiftens lämnande skulle bli aktuellt med en domstolsprocess för det fall att tillägget inte godkänns. Särskilt om man som kommittén ser skattetillägget som

ett slags straff är en sådan ordning oacceptabel. En grundläggande princip – som för övrigt återspeglas även i Europakonventionen – är att straffet någorlunda snabbt skall följa på en lagöverträdelse. Detta önskemål kan inte alltid upprätthållas, men en procedur bör inte konstrueras på sådant sätt att långa dröjsmål blir i det närmaste oundvikliga.

Att utforma en ordning som innebär att skattemyndigheten skulle ha att överlämna ärendet till länsrätt för det fall att den skattskyldige inte godkänner ett föreläggande efter viss kortare tid och alltså innan beskattningsbeslutet vunnit laga kraft, är knappast någon lösning. Det är nog ingen tvekan om att resultatet då blir att tyngdpunkten i systemets hantering skulle komma att ligga hos länsrätterna, och man skulle därmed återfå de nackdelar som nyss i all korthet har antytts. Dessutom uppkommer ett omfattande dubbelarbete, eftersom skattemyndigheterna skulle behöva pröva frågan om skattetillägg i samtliga fall redan för att ge den skattskyldige ett föreläggande, trots att själva beslutet sannolikt vanligtvis skulle hänskjutas till länsrätt. Länsrätten i sin tur skulle i många fall behöva pröva frågan om skattetillägg i ett särskilt förfarande och eventuellt därefter ett mål angående själva beskattningsbeslutet, en ordning som av flera skäl ter sig tvivelaktig. Vid prövningen av frågan om skattetillägg måste nämligen länsrätten normalt ta prejudiciell ställning i själva beskattningsfrågan, och om den skattskyldige senare vill överklaga beskattningsbeslutet, skulle det ju för honom med fog te som om länsrätten hade förutfattad mening i den frågan.

Trots de principiella fördelar som kan synas vara förenad med en ordning enligt vilken skattemyndigheten inte skulle fatta några beslut om skattetillägg utan endast förelägga den skattskyldige ett skattetillägg till godkännande har kommittén av de skäl som nu i all korthet har antytts svårt att se att en sådan procedur på ett rimligt sätt kan förenas med den gällande ordningen i övrigt. Detta gäller även om man skulle begränsa proceduren till skattetillägg över en viss nivå. Det är främst den långa överklagandetiden som ställer till problem. Att föreslå någon ändring beträffande den tiden faller inte inom kommitténs uppdrag och kommittén ser inte heller några sakliga skäl att överväga en förändring i det avseendet.

Det anförda har lett kommittén till slutsatsen att gällande ordning bör behållas i vad den innebär att frågan om skattetillägg i första instans skall prövas av skattemyndigheten och att beslutet skall kunna överklagas till länsrätt.

7.3 Vissa grundläggande förutsättningar för skattetillägg

7.3.1 Inledning

Om man i enlighet med det förut anförda har som utgångspunkt att skattetillägg även i fortsättningen skall vara en administrativ sanktionsavgift, behöver detta inte hindra att proceduren i större utsträckning än nu kan låna drag från det vanliga straffrättsliga systemet. Detta gäller framför allt i fråga om sådana inslag i systemet som har avgörande betydelse från rättsäkerhets- eller rättvisesynpunkt eller för att man skall säkerställa att det omfattas av allmänt förtroende.

Generellt gäller visserligen att ett huvudskäl för att man väljer att låta lagöverträdelse av visst slag beivras i administrativ ordning är att det straffrättsliga systemet av olika anledningar bedöms som mindre lämpligt. När det gäller skattetillägg måste man emellertid hålla i minnet att de påföljder som det är fråga om är synnerligen ingripande – enligt gällande ordning långt mer än jämförbara straffrättsliga sanktioner – samtidigt som det är ett system av central betydelse med mycket frekvent tillämpning. Den bestraffande karaktären av sanktionerna är också ovanligt påtaglig.

I det följande redovisar kommittén synpunkter på vissa grundläggande förutsättningar för skattetillägg. Vissa av de andra förändringar som föreslås är av sådan teknisk karaktär att de lämpligen behandlas i anslutning till författningskommentaren.

7.3.2 Begreppet oriktig uppgift. Beviskrav

Förslag: Grundförutsättningen för att skattetillägg skall utgå bör liksom nu vara att den skattskyldige i deklaration eller annars under förfarandet har lämnat en uppgift som visar sig vara oriktig. Oriktigheten måste kunna fastslås utan rimligt tvivel.

Den skattskyldige skall aldrig anses ha lämnat en oriktig uppgift när de uppgifter som han har lämnat är tillräckliga för att ett riktigt beskattningsbeslut skall kunna fattas.

Grundförutsättningen för att skattetillägg skall utgå måste naturligtvis i fortsättningen liksom nu vara att den skattskyldige i

deklaration eller annars under förfarandet har lämnat en uppgift som visar sig vara *oriktig*.

Det möter svårigheter att lämna någon definition av begreppet oriktig uppgift som kan tjäna till verklig ledning. På samma sätt som i nuvarande bestämmelser om skattetillägg och i skattebrottslagen bör begreppet ta sikte på varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för ett riktigt fastställande av skatt- eller avgiftsskyldigheten.

Även förtigande av en omständighet kan givetvis vara att betrakta som en oriktig uppgift. Så snart en uppgiftslämnare i en deklaration eller en annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats, bör i överensstämmelse med nuvarande ordning en oriktig uppgift anses ha lämnats. En löntagare som lämnar korrekta uppgifter om sina löneinkomster men underlåter att ange att han gjort en realisationsvinst har naturligtvis lämnat en oriktig uppgift, eftersom hans deklaration i avsaknad av annan upplysning måste anses innefatta uppgiften att någon sådan inkomst inte förekommit.

Om däremot den skattskyldige uttryckligen lämnar en viss fråga öppen kan han inte redan därigenom anses ha lämnat en oriktig uppgift, även om han hade varit skyldig att lämna fullständiga uppgifter. Gör den skattskyldige en klar och tydlig reservation för någon uppgift som han har lämnat, bör han som regel inte kunna påföras skattetillägg även om uppgiften skulle ha varit felaktig. Detsamma gäller andra fall då den skattskyldiges uppgifter inte kan uppfattas så att han ger intryck av att ha lämnat fullständiga uppgifter.

En fråga som enligt den juridiska litteraturen torde vara föremål för delade meningar (jfr. Thornstedt m.fl. Skattebrott och skattetillägg, 6 uppl. s. 29) är om den skattskyldige skall anses ha lämnat en oriktig uppgift även när de uppgifter som han faktiskt lämnar, t.ex. i bilagor till deklarationen, är *tillräckliga* för att ett riktigt beskattningsbeslut skall kunna fattas. Han lämnar t.ex. en oriktig uppgift i själva deklarationen men det rätta förhållandet framgår klart av en bilaga till denna.

Kommittén har för sin del den principiella utgångspunkten att den skattskyldige i detta och liknande fall inte skall anses ha lämnat någon oriktig uppgift. Visserligen är det tänkbart att en oriktighet av aktuellt slag undgår upptäckt om granskning inte sker av deklarationen, men den skattskyldige kan i ett sådant fall ändå inte anses ha gjort sig förtjänt av en bestraffande sanktion. Med tanke

på både sådana och andra situationer bör det uttryckligen anges i lagen att en oriktig uppgift aldrig skall anses ha lämnats, om uppgiften ensam eller i förening med den skattskyldiges uppgifter i övrigt utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut.

Vissa andra avgränsningsfrågor som möter i detta sammanhang, däribland avgränsningen av begreppet oriktig uppgift mot obefogade yrkanden, återkommer kommittén till i författningskommentaren.

En mera allmän fråga som lämpligen bör beröras redan här är vilken *bevisstyrka* som skall krävas för att det skall kunna fastslås att en uppgift har varit oriktig.

Enligt internationellt vedertagen terminologi bör för fällande dom i brottmål krävas att den tilltalades skuld skall vara fastslagen utom rimligt tvivel (*beyond reasonable doubt*). Detta uttryckssätt är vedertaget också för svensk del och används sålunda regelmässigt av Högsta domstolen i sådana fall då bevisvärderingsfrågor i brottmål upptas till prövning (se t ex NJA 1991 s 56 och 83 samt 1992 s 446 och 1993 s 616).

Det är naturligtvis inte lätt att på ett meningsfullt sätt beskriva vad detta beviskrav innebär för olika fall. Ytterst innebär det att den som utför bevisvärderingen måste vara övertygad om den tilltalades skuld och att det utrymme för tvivel som kan finnas skall te sig helt obetydligt med hänsyn till omständigheterna. Det är nog inte felaktigt att påstå att vad som är rimligt tvivel påverkas av vad slags brott det är fråga om; utrymmet för tvivel kan i praktiken vara större om det gäller ett bötesbrott än om det är fråga om en mycket allvarlig brottslighet.

För att nå en rimlig grad av säkerhet om att skattetilläggssystemet står sig internationellt bör enligt kommitténs mening det angivna beviskravet upprätthållas även när det gäller att, för prövning av frågan om skattetillägg, bedöma om en uppgift är oriktig. Detta är med säkerhet ett högre beviskrav än det som för närvarande tillämpas i den ordinära taxeringsprocessen och sannolikt även något högre än det krav som man nu brukar ställa för att skattetillägg skall utgå (jfr Riksskatteverket,Handledning för taxeringsförfarandet, s 145 ff., där frågan utförligt behandlas).

7.3.3 Subjektiva förutsättningar

Förslag: För att skattetillägg skall utgå måste det kunna antas att den oriktiga uppgiften har lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet. Skattetillägg skall dock inte tas ut då oaktsamheten med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig.

I enlighet härmed skall skattetillägg inte utgå, om oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sätt som inte kan anses oförsvarligt och det inte skäligen kan begäras att han med denna utgångspunkt skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett.

Inte heller skall skattetillägg tas ut, om oriktigheten kan antas ha haft ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den skattskyldige inte skäligen bör lastas för den eller om det annars finns särskilda skäl som föranleder att den skattskyldige inte bör lastas för att uppgiften blivit oriktig.

Naturligtvis bör inte den omständigheten i sig att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift som skulle påverka beskattningsbeslutet till hans förmån i alla lägen vara tillräcklig för att skattetillägg skall kunna utgå. Redan med hänsyn till att det här är fråga om en reglering för vilken ett allmänpreventivt syfte ligger till grund måste på ett eller annat sätt undantag göras för ursäktliga fall.

Nuvarande principer för skattetillägg är i detta avseende motsägelsefulla. Systemet beskrivs i lagförarbeten och i andra sammanhang regelmässigt på det sättet att skattetilläggen skall åläggas utan någon prövning av subjektiva rekvisit - att den frågan inte behöver prövas betecknas i själva verket ofta som en av fördelarna med systemet. Samtidigt innebär reglerna (se t.ex. 5 kap. 6 och 7 §§ taxeringslagen) att den skattskyldige skall befrias från skattetillägg om felaktigheten är ursäktlig och att detta skall beaktas utan yrkande, i den mån det föranleds av tillgängligt material. Som reglerna har avfattats skulle alltså skattetillägg tas ut endast om lämnandet av den oriktiga uppgiften på grundval av utredningen kan bedömas som oursäktligt.

Man kunde då tycka att när, som mycket ofta är fallet, den oriktiga uppgiften beror på att den skattskyldige haft en annan uppfattning än skattemyndigheten i fråga om skattereglernas innebörd, huvudfrågan vid prövningen skulle vara om denna

missuppfattning är ursäktlig eller ej. Så tillämpas av allt att döma systemet knappast.

Naturligtvis bygger gällande ordning på att en bestraffning inte skall ske redan på den grunden att ett av den skattskyldige framställt yrkande underkänns. Att dra en gräns mellan oriktiga uppgifter och yrkanden är emellertid ofta vanskligt. I enlighet med Riksskatteverkets på förarbetena grundade rekommendationer bör det, för att skattetillägg inte skall utgå i här aktuella fall, vara fråga om ett öppet framställt yrkande som i princip skall kunna bedömas med ledning av de uppgifter som den skattskyldige lämnar. Detsamma gäller för värderingar.

Tankegången bygger i detta avseende uppenbarligen på att man normalt kan begära av den skattskyldige att han bör förstå när den uppfattning som han bygger sina uppgifter på kan vara föremål för diskussion och därför i sådant fall spontant bör förse myndigheten med fullständigt underlag, så att frågan kan bedömas och yrkandet frångås, om myndigheten har annan uppfattning än han själv.

Detta låter sig naturligtvis sägas i enkla fall. I mera komplicerade fall är dock ofta detta synsätt knappast realistiskt. Skattereglerna är så invecklade och praxis så svår att överblicka att det även för personer med tämligen god kännedom om regelsystemet inte sällan kan vara svårt att misstänka när den hypotes som ligger till grund för ett uppgiftslämnande kan ifrågasättas. Och särskilt i företagsbeskattningssammanhang är det inte praktiskt möjligt att för säkerhets skull förse myndigheterna med fullständigt underlag. Deklarationer och annat uppgiftslämnande till skattemyndigheterna bygger i dessa fall på företagens redovisning, som i sin tur innefattar ett stort antal fortlöpande ställningstaganden i olika delfrågor. Det är inte möjligt att gardera sig på alla punkter: om företagen försökte göra detta, skulle för övrigt skattemyndigheterna ställas inför övermäktiga uppgifter. Och det är diskutabelt om det är befogat att från det allmänna sida vid hot om ekonomiska påföljder kräva inte bara att den skattskyldige skall behärska skattelagstiftningen utan också att de skall ha samma eller t.o.m. bättre överblick över praxis än specialister (jfr. Thornstedt m.fl., Skattebrott och skattetillägg, 6 uppl. s. 132).

Enligt Riksskatteverkets rekommendationer bör skattetillägg visserligen kunna efterges i fall då den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga där gällande lagstiftning inte ger klart besked eller uppgiften rör en fråga som är ovanlig i

beskattningssammanhang. För eftergift på denna grund förefaller det dock i praxis ställas utomordentligt höga krav.

Belysande är i detta avseende rättsfallet RÅ 1994 ref. 85, där frågan gällde om ett stöd till ett utländskt dotterbolag skulle anses utgöra omkostnader i moderbolagets rörelse, något som detta bolag utgått från i sin deklaration. Länsrätten, kammarrätten och två av regeringsrättens ledamöter godtog bolagets ståndpunkt, men regeringsrättens majoritet underkände den. Skattetillägg påfördes utan någon närmare motivering som ens antydde att sanktionsfrågan kunde vara föremål för diskussion.

Även om det inte framgår av referatet kan man gissa att det i detta fall förhöll sig så att det inte av bolagets på redovisningen byggda deklaration framgick att stödet till det utländska dotterbolaget hade räknats som rörelsekostnader. Vad som ansågs kunna krävas av bolaget var i så fall att bolaget hade insett att denna fråga kunde vara tveksam och särskilt hade angett att det berörda stödet – en av kanske tusentals poster i redovisningen – hade inräknats bland rörelsekostnaderna.

Även flera andra fall förekommer i refererad rättspraxis där länsrätt eller kammarrätt godtagit den skattskyldiges uppfattning i sak men i samband med att denna slutligt underkänts skattetillägg utgått. Kommittén anser som redan framgått att detta är att gå alltför långt. Är den uppfattning som ligger till grund för deklarationen försvarlig eller ursäktlig, bör skattetillägg inte utgå i annat fall än om det skäligen kan begäras att den skattskyldige själv borde ha insett att frågan kunde vara diskutabel och därför försett skattemyndigheten med fullständigt underlag.

En sådan ordning kan givetvis tänkas försvaga incitamentet för de skattskyldiga att söka experthjälp för att kunna påpeka tveksamma tolkningsfrågor för skattemyndigheterna. Kommittén anser att detta i så fall måste accepteras. Det är givetvis en klar fördel om de skattskyldiga underlättar granskningen på angivet sätt, och många gör det nog under alla omständigheter. Men det bör inte gälla som en skyldighet under hot om ekonomiska påföljder. Det synes inte generellt kunna begäras under sådant hot att den skattskyldige utan anfordran skall lämna uppgifter om förhållanden vilkas betydelse han själv inte inser och kanske inte ens har förutsättningar att förstå.

Mycket starka krav ställs i praxis också för att ett oriktigt uppgiftslämnande skall anses ursäktligt på annan grund (se t.ex. RÅ 1993 ref. 95 I-III).

Enligt kommitténs mening är det i nu aktuella hänseenden som den gällande ordningen särskilt kan bli föremål för kritik. Som framgår av kapitel 6 är det oklart och omstritt hur man från Europakonventionens utgångspunkter skall se på bestämmelser som innebär att straff åläggs enligt principen om strikt ansvar. Det är visserligen i enlighet med vad Regeringsrätten funnit sannolikt att den nuvarande svenska ordningen skulle anses förenlig med konventionen från denna synpunkt, men alldeles säkert är det inte. Sverige bör inte balansera på gränsen till vad som kan tänkas strida mot grundläggande mänskliga rättigheter.

Men även om man bortser från konventionen, vars krav vi med all sannolikhet uppfyller på denna punkt, kvarstår det grundläggande intresset av att sanktionerna på området skall framstå som rättvisa och rimliga. Utvecklingen av praxis på det aktuella området visar att det knappast är någon framkomlig väg att nå en tillfredsställande ordning genom befrielsereglerna, även om dessa skulle justeras på det ena eller andra sättet.

Kommittén anser att en av förutsättningarna för att en sanktion av så ingripande slag och av så utpräglat bestraffande karaktär som skattetillägget skall få utgå bör vara att det i någon mening föreligger skuld på den skattskyldiges sida till att en oriktig uppgift har lämnats. Det bör i enlighet härmed fordras att den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet. Att ställa krav på grov oaktsamhet skulle vara att gå för långt. Å andra sidan bör inte rimligen varje aldrig så ringa oaktsamhet få medföra att sanktionssystemet utlöses. Undantag bör göras för fall då oaktsamheten med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig.

Så allmänt hållna krav bör dock specificeras för att tillräcklig ledning skall ges för den praktiska tillämpningen. Kommittén anser att en hjälpregel bör kunna formuleras på det sättet att skattetillägg inte skall utgå, om oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sätt som inte kan anses oförsvärligt och det inte skäligen kan begäras att han med denna utgångspunkt skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett.

När man skall ta ställning till om en felbedömning skall anses försvarlig bör man inte se saken ur en experts utan ur den skattskyldiges synvinkel. Å andra sidan kan det naturligtvis inte komma i fråga att skattemyndigheten i varje enskilt fall skall göra en bedömning av den enskilde skattskyldiges kvalifikationer, utan

en viss schablonisering av bedömningen är nödvändig. Kommittén återkommer till dessa frågor i författningskommentaren.

Härutöver måste man liksom för närvarande räkna med fall då oriktigheten kan antas ha haft ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den skattskyldige inte skäligen bör lastas för den, varvid en mera liberal tillämpning än som följer av hittillsvarande praxis enligt kommitténs mening är befogad. Även andra särskilda skäl kan naturligtvis föranleda att den skattskyldige inte bör lastas för att uppgiften blivit oriktig.

Här är det fråga om omständigheter med sådan anknytning till själva gärningen att de bör ingå i de grundläggande rekvisiten för skattetillägg. Lagtekniskt bör förhållanden av nu avsett slag således inte betecknas som omständigheter som kan befria från skattetillägg, utan det bör vara en förutsättning för att skattetillägg skall påföras att sådana ursäktliga förhållanden inte föreligger. Därmed behövs inte heller någon särskild bestämmelse om att dessa förhållanden skall beaktas av beslutsmyndigheten självmant.

En tänkbar invändning mot den nu föreslagna ordningen är att det för skattemyndigheterna kan vara svårt att ta ställning till subjektiva rekvisit och att sådana frågor lämpar sig bättre för allmän domstol. Detta är naturligtvis i och för sig riktigt.

Samtidigt skall dock inte svårigheterna i detta avseende överdrivas; att göra en rimlig prövning av oaktsamhetsfrågan på grundval av det tillgängliga materialet kan inte vara svårare än många andra prövningar som redan i dag ankommer på skattemyndigheten. Man måste också hålla i minnet att även om prövningen av denna fråga skulle förläggas till domstol i redan första instans, så skulle prövningen i praktiken bli i viss utsträckning schablonmässig och i första hand grunda sig på själva felaktighetens beskaffenhet och det skriftliga materialet i övrigt. Erfarenheterna från den tid då mål om ansvar för värdslös deklaration prövades i allmän domstol bestyrker detta. Och liksom en allmän domstol skall självfallet skattemyndigheten i främsta rummet utgå från vad den skattskyldige anför i ärendet; endast i särpräglade fall kan det bli aktuellt för myndigheten att göra egna efterforskningar. Kommittén återkommer till denna fråga i avsnitt 7.8. Som redan har sagts skall vidare skattemyndighetens beslut kunna överklagas till förvaltningsdomstol, där muntlig förhandling som nu bör vara obligatorisk i fall då den skattskyldige begär det.

När en oriktig uppgift har lämnats för en juridisk persons räkning genom ställföreträdare är det självfallet att det är

företrädarens uppsåt eller oaktsamhet som blir avgörande för frågan om skattetillägg skall tas ut. Detsamma måste gälla i fall då deklaration för juridisk person avges genom sådant ombud som avses i 4 kap. 2 § 5 lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter; ett sådant ombud företräder inte den juridiska personen genom fullmakt utan på grundval av sin ställning inom organisationen.

Lika klart är det inte att skattetillägget skall drabba den skattskyldige, om deklarationen görs av utomstående befullmäktigat ombud. Detta är möjligt på tullområdet men ännu så länge inte inom skatteområdet. En möjlighet till sådana arrangemang på sist nämnda område föreslås visserligen i betänkandet SOU 1998:12, men tanken förs inte vidare i den på grundval av betänkandet upprättade departementspromemorian Ds 2000:70 och förefaller inte ha någon aktualitet för dagen. Skulle möjligheten att deklarerera genom ombud införas i en framtid, synes det opåkallat att införa en avgörande skillnad mellan ställföreträdare och ombud i detta sammanhang. För att regleringen inte alltför lätt skall kunna kringgås, synes det svårfrånkomligt att i detta avseende behålla gällande princip att skattetillägget drabbar den för vilken oriktig uppgift har lämnats. Regleringen får här anses vila på tanken att det i fall av detta slag uppkommer en ersättningsskyldighet för ombudet, om inte oriktigheten är att tillskriva den skattskyldige genom att han underlåtit att tillhandahålla korrekt underlag. En sådan ordning torde vara godtagbar enligt Europakonventionen för sådana fall då den skattskyldige själv har valt sin ställföreträdare eller sitt ombud.

I och med att skattetillägget i konventionens mening torde vara att betrakta som ett straff synes det däremot otänkbart att låta skattetillägget drabba den för vilken ställföreträdaren förordnats av det allmänna eller som annars inte själv har valt sin ställföreträdare. Den som är omyndig eller ställd under förvaltare bör således inte kunna åläggas skattetillägg som påföljd för att förmyndaren eller förvaltaren har lämnat oriktig uppgift. Detta torde med hänsyn till befrielsereglernas utformning inte heller förekomma i dag. Fall av detta slag synes i allvarigare fall få överlämnas till allmänt åtal – vilket självfallet skall väckas mot förmyndaren eller förvaltaren – och eljest få lämnas obeivrade.

7.3.4 Fara för felaktigt skattebeslut

Förslag: Skattetillägg skall inte tas ut när faran för ett felaktigt beskattningsbeslut har varit ringa med hänsyn till det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten. Detsamma skall gälla när faran har varit ringa med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet.

Om sålunda i nu berörda avseenden en anpassning görs till allmänna straffrättsliga principer uppkommer frågan om det är rimligt att skattetillägg även i fortsättningen skall kunna utgå när det inte har förelegat någon beaktansvärd fara för att den oriktiga uppgiften skulle leda till någon obehörig fördel vid beskattningen. Även i detta avseende står ju systemet i mindre god överensstämmelse med vedertagna straffrättsliga principer. Så kallade otjänliga försök bestraffas ju inte, och när det gäller de närmast jämförbara sanningsbrotten krävs regelmässigt att förfarandet i någon mening skall ha inneburit en fara.

Som huvudregel gäller för närvarande att skattetillägg tas ut - låt vara efter en lägre procentsats - även när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november taxeringsåret. I fråga om inkomst av tjänst eller kapital gäller dock att skattetillägg inte alls tas ut, om rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan särskilt föreläggande och som varit tillgänglig för skattemyndigheten före november månads utgång taxeringsåret.

Frågan om skattetillägg över huvud taget bör utgå när det i praktiken knappast finns någon fara för ett felaktigt skattebeslut har diskuterats i många sammanhang. Frågan togs upp redan av 1975 års skattetilläggsutredning, som redovisade att det i flera främmande länder förhåller sig så att sanktioner inte förekommer i sådana fall (SOU 1982:54 s. 150 ff.). Utredningen avvisade emellertid tanken på att även hos oss lämna fall av detta slag utan sanktion främst med hänvisning till intresset av att upprätthålla disciplinen bland de skattskyldiga. Tas sanktionen bort för de fall då någon fara för felaktigt skattebeslut inte föreligger, skulle sålunda enligt utredningen tilläggen inte på samma sätt som för närvarande fylla funktionen att verka för att noggrannhet och omsorg iakttas vid uppgiftsskyldighetens fullgörande.

En väsentlig förändring har emellertid inträtt sedan dessa uttalanden gjordes genom att skyldigheten att lämna uppgifter till ledning för deklarationsgranskningen har ökat så drastiskt under senare år. Detta har föranlett åtskilligt merarbete för många men samtidigt förenklat både deklarationsbestyren för enskilda och granskningen för det allmänna. Sannolikt kommer uppgiftsskyldigheten att ytterligare utvidgas. Detta bör rimligen komma den skattskyldige till godo även i skattetilläggsammanhang. Skattetilläggsregleringen får annars ett legitimitetsproblem.

Ett viktigt steg har redan tagits i och med att skattetillägg när det gäller inkomst av tjänst eller kapital inte längre tas ut, om rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan särskilt föreläggande. Skattekontrollutredningen föreslår i betänkandet SOU 1998:12 att denna regel slopas. Förslaget förefaller framför allt ta sikte på fall då en kontrolluppgift lämnas till den skattskyldige och skattemyndigheten så sent att den inte hinner förtryckas på deklarationsblanketten (SOU 1998:12 s. 274 ff.). Den skattskyldige skall då enligt förslaget påföras skattetillägg, om han inte gör en rättelse av den förtryckta blanketten i enlighet med den till skattemyndigheten översända kontrolluppgiften.

Kommittén kan för sin del inte ansluta sig till detta förslag, som enligt kommitténs mening skulle innebära ett klart steg tillbaka i utvecklingen. Tvärtom anser kommittén att den berörda bestämmelsen vilar på en riktig tanke men att den inte är tillräckligt långtgående till den skattskyldiges förmån. I praktiken förekommer det i åtskilliga typfall att skattetillägg utgår trots att skattemyndigheten har tillgång till uppgifter som omedelbart visar att en lämnad uppgift är oriktig. En vidareutveckling bör utformas så att den får betydelse i första hand för vanliga löntagare men även för den seriösa delen av näringslivet.

Enligt kommitténs uppfattning bör en generell ordning införas av innebörd att skattetillägg inte tas ut när faran för ett felaktigt beskattningsbeslut varit ringa med hänsyn till det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten. Detsamma bör gälla när faran är ringa med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet, dvs. då uppgiften är så orimlig att det utan vidare står klart att den inte kan godtas eller det i vart fall är uppenbart att den inte kan godtas utan närmare utredning.

Kommittén är givetvis medveten om att skattemyndigheterna av resursskäl inte har möjlighet att granska alla deklARATIONER. Med

hänsyn till detta låter det sig naturligtvis sägas att praktiskt taget alla oriktiga uppgifter medför risk för felaktiga beskattningsbeslut. Det kan emellertid inte vara riktigt att i detta sammanhang låta den skattskyldige så att säga bära risken för att hans deklaration skulle ha kunnat tillhöra dem som inte underkastas någon granskning, allra helst som det ju när en sanktion aktualiseras endast är fråga om en fiktiv risk – felet har ju upptäckts i dessa fall. När det gäller sanktionerna måste systemet rimligen bygga på utgångspunkten att åtminstone en översiktlig granskning görs av alla deklarationer.

Kommittén återkommer till den nu behandlade frågan i avsnitt 7.5 och skall i författningskommentaren söka närmare belysa hur den nu föreslagna ordningen bör tillämpas. Det bör dock redan här slås fast att den inte i alla lägen är till fördel för den skattskyldige i förhållande till gällande regler. Ett exempel erbjuder det fallet att ett fåmansaktiebolag har blivit utsatt för taxeringsrevision eller annan särskild kontroll efter det att en oriktig uppgift lämnats av ägaren men före november månads utgång taxeringsåret. Genom att sörja för att kontrolluppgift lämnas kan då risken för skattetillägg elimineras, vilket givetvis inte är tillfredsställande.

7.4 Skattetillägg vid skönstaxering

Förslag: De automatiska skattetilläggen vid skönstaxering slopas.

En bevislätnadsregel införs som ger skattemyndigheten möjlighet att beräkna skattetillägget när den skattskyldiges uppgifter inte ger tillräcklig ledning för att skattetillägget skall kunna räknas ut enligt vanliga principer.

7.4.1 Utebliven deklaration

Vid skönstaxering kan skattetillägg äläggas både i det fallet att någon deklaration över huvud taget inte har avgetts och när en avgiven deklaration företer sådana brister eller vilar på så bristfälligt underlag att taxeringen inte kan ske på grundval av deklarationen. Detsamma gäller vid uppskattning som avses i 4 kap. 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § skattebetalningslagen (1997:483).

Skattetillägg vid skönstaxering och annan skönsässig uppskattning fyller en delvis annan funktion än skattetillägg på grund av oriktig uppgift. I det fall att deklaration inte har avgetts (5 kap. 2 § andra stycket taxeringslagen) har ett av de skäl som ligger till grund för att skattetillägg tas ut i detta fall brukat uttryckas på följande sätt (se Thornstedt m.fl., Skattebrott och skattetillägg, 6 uppl. s 145). Det har kunnat förekomma att skattskyldiga som haft stora extraordinära inkomster ett år underlåter att deklarerat i förhoppningen att skattemyndigheterna skall nöja sig med att efter skön fastställa taxeringen till ungefärligen samma nivå som tidigare. På detta sätt har de haft möjlighet att undandra sig skatt utan att behöva lämna någon skriftlig oriktig uppgift. Skattemyndigheterna har inte ansetts böra ha rätt att så att säga straffa den skattskyldige genom själva skönstaxeringen utan har i denna del haft som uppgift att söka komma så nära en riktig taxering som möjligt. Om det då förekommer extraordinära inkomster som skattemyndigheterna inte rimligen kunnat ha kännedom om, har risken för en alltför låg taxering varit uppenbar.

Det är dock numera inte denna tankegång som brukar betraktas som det väsentliga motivet för att skattetillägg skall utgå för det fall att deklaration inte har avgetts utan snarare intresset av att kunna framtvunga en deklaration. För skattemyndigheterna medför det naturligtvis betydande merarbete och andra olägenheter när de skattskyldiga lämnar deklaration för sent eller över huvud taget inte lämnar någon deklaration, och rätt taxering blir då också svårare att åstadkomma. Skattetillägget fyller alltså i dessa fall en vitesliknande funktion. Denna understryks genom att skattetillägget undanröjs, om deklaration inkommer till skattemyndigheten inom viss tid.

Sannolikt kan skattetillägg i den nu angivna situationen inte ens med det extensiva betraktelsesätt som tillämpas vid tolkningen av Europakonventionen ses som ett straff för ett brott. Skattetillägget har som framgått avsetts fylla funktionen att på en gång motverka att den skattskyldige får en påtaglig skatteförmån genom underlåtenheten att deklarerat och tjäna som påtryckningsmedel för att deklaration skall avges. För en sanktion som har karaktär av straff är det ju också principiellt främmande att den kan undanröjas om förpliktelsen fullgörs.

Det förhållandet att någon ändring i gällande ordning sannolikt inte påkallas av Europakonventionen behöver emellertid inte betyda att regelsystemet bör bestå oförändrat. Kommittén vill peka på två väsentliga skillnader som har inträtt sedan nuvarande

ordning infördes när det gäller skattetillägg för fall då deklaration inte har avgetts.

För det första har straffansvaret för s.k. passivt skattebrott utvidgats. Sådant ansvar kan numera inträda vid alla former av uppsåt och således inte som tidigare endast vid direkt uppsåt. Principiellt sett innebär detta att det numera är svårt att motivera skattetillägg vid utebliven deklaration med att en skattskyldig annars skulle få möjlighet att undandra extraordinära inkomster från beskattning. Vill den skattskyldige göra detta, kan han ju avlämna en deklaration utan att uppge de extraordinära inkomsterna. Då riskerar han visserligen straffansvar för skattebrott, men det gör han också genom att i sådant syfte underlåta att deklarerat.

Den andra förändringen är den synnerligen påtagliga utvidgningen av kontrolluppgiftsskyldigheten, vilken har medfört att skattemyndigheterna har helt andra möjligheter än tidigare att få kännedom om de uppgifter som behövs för beskattningsbeslutet. Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration utgår emellertid även till den del som skönstaxeringen grundar sig på kontrolluppgifter och annat liknande material. Detta leder enligt kommitténs uppfattning till närmast orimliga resultat. När en skattskyldig som inte har avlämnat deklaration taxeras helt i enlighet med lämnade kontrolluppgifter är det mycket svårt att se skälet till att han förutom skatt skall betala skattetillägg med 40 procent. Denna ordning synes under inga förhållanden kunna få bestå.

Den angivna olägenheten skulle naturligtvis kunna undanröjas genom en regel enligt vilken tillägget skall beräknas endast på den skatt, som till följd av den skönsmässiga uppskattningen påförs den skattskyldige utöver den som skulle ha påförts enligt det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten. En förändring med denna inriktning – dock inte fullt så långtgående – föreslås i Skattekontrollutredningens betänkande SOU 1998:12 (s. 271 ff.).

Kommittén ifrågasätter emellertid om skattetillägget vid utebliven deklaration över huvud taget bör behållas. Visserligen låter det sig ju sägas att den skattskyldige lätt kan undvika denna sanktion genom att lämna in en deklaration, vilket är hans medborgerliga skyldighet. Men erfarenhetsmässigt finns det många som i pressade situationer eller av oförstånd eller annat skäl inte förmår handla rationellt, hur ingripande tvångsmedel som än sätts in. Det är inte så säkert att det skulle komma in flera deklarationer

även om underlåtenhet att deklarerat bestraffades med långvariga fängelsestraff.

Som kommittén ser saken framstår skattetillägget under nuvarande förhållanden som en alldeles för drastisk sanktion för de fall deklaration av ett eller annat skäl inte lämnas. Detta gäller särskilt som gällande ordning innebär att förseningsavgift utgår i fall då en deklarationsskyldig inte har kommit in med självdeklaration inom föreskriven tid eller endast lämnat en självdeklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering. Därtill kommer att det s.k. vitesskattetillägget till sin natur är närmast ett slags villkorlig förseningsavgift som passar mindre väl in i ett system som syftar till att bestraffa oriktiga uppgifter.

Förseningsavgifterna har föreslagits kraftigt höjda i departementspromemorian Ds 2000:70 som bygger på Skattekontrollutredningens betänkande SOU 1998:12. Enligt förslaget i departementspromemorian skall förseningsavgiften uppgå till 5 000 kr för aktiebolag och ekonomiska föreningar och till 1 000 kr för övriga skattskyldiga. Har deklarationen inte inkommit inom en månad efter föreskriven tid skall ytterligare en förseningsavgift utgå med samma belopp, och har den inte kommit in inom fyra månader skall en tredje förseningsavgift tas ut.

I vart fall under förutsättning att detta förslag genomförs – och kommittén räknar med att så blir fallet – anser kommittén att skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration bör kunna slopas utan någon kompletterande reglering. Detta befriar också skattemyndigheterna från en hel del arbete, eftersom det finns åtskilliga svårlösta problem förenade med skattetillägg i denna situation, samtidigt som det naturligtvis mycket ofta just i dessa fall förhåller sig så att skattetilläggen inte kan drivas in. Det bör ju också uppmärksammas att det finns möjlighet för skattemyndigheten att förena ett föreläggande att avge deklaration med utsättande av vite (4 kap.5 § i gällande lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter, 17 kap. 8 § enligt den i departementspromemorian föreslagna nya lagen i ämnet). Denna utväg kan tillgripas i händelse av eventuella missbruk.

Det kan naturligtvis anföras skäl för att ett slopande av skattetillägget vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration bör leda till en ytterligare höjning av förseningsavgifterna. Skattekontrollutredningens förslag gick ut på att förseningsavgifterna skulle uppgå till 3 000 kr för aktiebolag och ekonomiska föreningar och till 1 000 kr för övriga skattskyldiga, att

avgiften skulle tredubblas vid ytterligare en månads försening och sexdubblas om deklarationen inte kommit in efter ytterligare tre månader. Kommittén anser att det i samband med slopandet av skattetillägget vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration skulle kunna övervägas att övergå till en tredubbling respektive en sexdubbling i enlighet med Skattekontrollutredningens förslag. En sådan förändring är emellertid inte nödvändig och man i vart fall inte knappast gå längre. Kommittén hänvisar här till uttalanden såväl i departementspromemorian som i Skattekontrollutredningens betänkande av innebörd att högre avgifter skulle kunna framstå som oskäligen (Ds 2000:70 s.182, SOU 1998:12 s. 263).

7.4.2 Bristfällig deklaration

Skattetillägg vid skönstaxering kan emellertid utgå i ytterligare ett fall, nämligen när avvikelse har skett från en deklaration genom skönstaxering (5 kap. 2 § första stycket taxeringslagen). Situationen är alltså då den att den skattskyldige har avgett deklaration men att denna inte kan läggas till grund för taxeringen. Det kan bero på materiella eller formella brister i deklarationen såsom utelämnade uppgifter eller bristande specifikationer eller bristfälligt underlag t.ex. i fråga om räkenskapsmaterialet.

Detta fall är betydligt mera tvivelaktigt utifrån de synpunkter som ligger till grund för artikel 6 i Europakonventionen. Skattetillägget kan ju här sägas innebära att den skattskyldige behandlas på samma sätt som om deklarationen hade innehållit oriktiga uppgifter. Samtidigt är en förutsättning för skattetillägg på denna grund att inte uppgifterna är påvisbart oriktiga. I den mån detta är förhållandet skall nämligen skattetillägg inte åläggas enligt den nu ifrågavarande bestämmelsen utan enligt huvudregeln i 5 kap. 1 § taxeringslagen. Motsvarande regler gäller enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och skattebetalningslagen.

Tillspetsat uttryckt kan skattetillägget i vad det grundar sig på själva skönstaxeringen därmed sägas definitionsmässigt innebära att den skattskyldige bestraffas såsom om hans lämnade uppgifter är oriktiga, trots att oriktigheten inte kan påvisas. Man kan inte bortse från risken att detta skulle kunna betraktas som en överträdelse av artikel 6, eftersom det skulle kunna bedömas som avvikelse från en fair trial. Myndigheten behöver inte påvisa att några oriktiga

uppgifter har lämnats, utan det åligger den skattskyldige själv att bevisa att hans uppgifter är riktiga.

Till största delen förhåller det sig dock säkerligen så att det är lagens uttryckssätt snarare än det praktiska resultatet som väcker betänkligheter. När det t.ex. vid en taxeringsrevision bedöms som sannolikt att den skattskyldige lämnat en felaktig redovisning använder sig skattemyndigheten normalt av bruttovinst- och kontantkalkyler och andra liknande bevismedel dels för att påvisa att oriktig uppgift har lämnats, dels för att bevisa graden av oriktighet, dvs. komma fram till storleken på skönstaxeringen. Sådan indiciebevisning kan självfallet mycket väl vara tillräcklig för att det utan rimligt tvivel skall kunna konstateras att en oriktig uppgift har lämnats – bevisning av detta slag kan ju beroende på omständigheterna godtas även av en allmän domstol i ett brottmål. Skattetillägg bör då kunna utgå enligt huvudregeln, som förutsätter att det är styrkt att oriktig uppgift har lämnats. När bevisningen har sådan styrka att den kan läggas till grund för eftertaxering på grund av att oriktig uppgift har lämnats, får den i enlighet härmed som regel anses vara tillräcklig även för att skattetillägg skall utgå på samma grund. Kommitténs förslag innebär visserligen att beviskravet skall vara något högre för skattetillägg än för eftertaxering, men skillnaden är marginell och i de allra flesta eftertaxeringsfall torde bevisningen vara tillräcklig även för skattetillägg.

I den mån det däremot förhåller sig så att det visserligen är tänkbart eller t.o.m. sannolikt att en deklARATION med bristfälligt underlag innehåller oriktiga uppgifter men att detta inte kan anses styrkt bortom rimligt tvivel ter det sig mindre följdriktigt att påföra skattetillägg. Man skulle ju då som förut har sagts avvika från principen att oriktig uppgift måste ha lämnats för att skattetillägg skall få tas ut.

Kommittén anser med hänvisning till det anförda att det ligger närmast till hands att bestämmelserna om skattetillägg slopas även med avseende på bristfälliga deklARATIONER. I praktiken kommer skattetillägg ändå i de flesta fall att utgå, eftersom det dels ofta på grund av den förebragta utredningen framstår som alldeles klart att de lämnade uppgifterna inte kan vara riktiga, dels inte sällan föreligger även påvisbart oriktiga uppgifter i de fall då skönstaxering blir aktuell på den nu diskuterade grunden.

Tanken är alltså att det i här aktuella fall måste vara med tillräcklig grad av säkerhet utrett att den skattskyldige verkligen har lämnat en oriktig uppgift för att skattetillägg skall kunna utgå. En

besträffande sanktion av detta slag bör inte påföras i fall då det är tänkbart att den skattskyldiges uppgifter i själva verket är riktiga, låt vara obestyrkta. Däremot behöver det givetvis inte vara klart i hur stor utsträckning uppgiften är felaktig – detta skulle ju förutsätta att det finns underlag för en riktig taxering och det är just det som normalt saknas i de aktuella fallen.

Kommittén föreslår att en bevislätnadsregel införs som ger skattemyndigheten möjlighet att beräkna skattetillägget i sådana fall då det i enlighet med det förut anförda måste anses styrkt att den skattskyldiges uppgifter inte har varit riktiga men dennes uppgifter inte ger tillräcklig ledning för att skattetillägget skall kunna räknas ut enligt vanliga principer. Till denna fråga återkommer kommittén i författningskommentaren.

7.5 Efter vilka principer bör skattetilläggets belopp bestämmas?

7.5.1 Anknytningen till den undandragna skatten

Förslag: Anknytningen till den undandragna skatten vid skattetilläggets beräkning behålls.

Bakgrund

För att skattetillägg skall kunna tas ut för en oriktig uppgift förutsätts enligt nuvarande regler som huvudprincip att den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha lett till lägre skatt för den skattskyldige (eller i vissa fall närstående) eller att skatten felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom. Skattetillägget beräknas också på det undandragna skattebeloppet.

Ett undantag från de angivna principerna gäller för sådana fall då den oriktiga uppgiften vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt visserligen inte skulle ha medfört någon omedelbar skatteförmån under taxeringsåret men däremot skulle ha lett till ett sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som kan användas vid kommande taxeringsår. För sådant fall föreskrivs i 5 kap.1 § andra stycket andra meningen taxeringslagen att skattetillägget skall tas ut på ett underlag som motsvarar en fjärdedel av det belopp med vilket rättelse skett, dvs. den minskning av underskottet som rättelsen av

den oriktiga uppgiften medfört. Denna regel är tillämplig också i det fallet att den skattskyldige på annat sätt än genom att avge deklaration redovisat underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret och en skönstaxering medför att sådant underskott minskar (jfr 5 kap. 2 § taxeringslagen).

Om man bortser från detta specialfall, är den straffmätning som i detta sammanhang kan sägas förekomma således helt och hållet relaterad till det undandragna skattebeloppet. Kommittén har övervägt om den ordningen bör behållas eller om man i detta avseende kan tänka sig en förändring.

En möjlighet skulle kunna vara att man vid straffmätningen tar hänsyn även till andra faktorer såsom exempelvis graden av oaktsamhet eller uppsåt på den skattskyldiges sida, något som på sin tid föreslogs av 1975 års skattetilläggsutredning (SOU 1982:54 s 157 f.) och i viss utsträckning kan ske enligt det norska systemet. Detta skulle dock enligt kommitténs mening inte vara någon lämplig lösning.

Kommittén har visserligen i det föregående förutsatt att skattemyndigheten skall göra en grundläggande bedömning om den oriktiga uppgiften utan rimligt tvivel kan antas vara lämnad av oaktsamhet. Att emellertid göra en mera ingående prövning av sådana förhållanden som inverkar på den skattskyldiges skuld är enligt svenska rättstraditioner inte någon uppgift som lämpligen bör utföras i administrativ ordning. Det skulle också strida mot riksdagens principbeslut om sanktionsavgifter (prop. 1981/82:142, JuU 53, rskr. 335), som förutsätter att avgiften såvitt möjligt skall fastställas enligt en parameter som är lätt för den ansvariga myndigheten att hantera och som samtidigt står i relation till överträdelsens beskaffenhet.

Inom kommittén har ifrågasatts om man inte likväl kunde tänka sig en möjlighet för skattemyndigheterna att ta ut skattetillägg med högre belopp än som annars skulle ha utgått för det fall att den skattskyldiges uppsåt inte kräver någon utredning eller någon egentlig bedömning utan framstår som uppenbart, t.ex. till följd av erkännande eller iögonenfallande utredning. Även en sådan ordning skulle dock otvivelaktigt leda till gränsdragningsproblem och vanskliga bedömningar. Den skulle också stå i mindre god överensstämmelse med den för sanktionssystem av olika slag grundläggande principen att lika fall skall behandlas lika. Om i två eljest likartade fall den skattskyldige i det ena erkänner att felet är uppsåtligt, skulle det sålunda kunna te sig orättvist att han bara av

det skälet bestraffas hårdare än i det andra fallet, där kanske starka indicier talar för uppsåt men skattemyndigheten likväl inte finner uppsåtet uppenbart. För övrigt får man ju hålla i minnet att uppsåtliga fall som gäller högre belopp regelmässigt leder till åtal.

Kommittén anser sig således inte kunna ställa sig bakom en ordning enligt vilken det administrativa sanktionsystemet skulle skärpas för fall som bedöms utgöra uppsåtligt skatteundandragande.

En annan utväg skulle kunna vara att skattetillägget på samma sätt som dagbotssystemet sätts i relation till den skattskyldiges aktuella ekonomiska förhållanden. Här möter dock stora svårigheter redan med hänsyn till att det är tveksamt om en sådan ordning över huvud taget skulle kunna hanteras, när det som här är fråga om massären. Det påvisades också av 1975 års skattetilläggsutredning att det inte skulle vara meningsfullt att för fysiska personer låta skattetillägget relateras till den beskattningsbara inkomsten.

Man kan ju inte heller rätt gärna låta den skattskyldiges ekonomiska förhållanden vara den enda parametern, eftersom detta skulle leda till att sanktionen inte alls blev beroende av förseelsens art, utan man måste i så fall tänka sig något slags sammanvägning av det undandragna skattebeloppet och den ekonomiska situationen med stora beräkningsproblem som följd. Ännu större svårigheter möter när det gäller att finna ett adekvat och i detta sammanhang användbart mått på ett företags betalningsförmåga. Varken omsättningen eller behålet eget kapital skulle i alla lägen innebära någon rättvis grundval för skattetilläggsberäkningen.

Nackdelar med anknytningen till den undandragna skatten

Den undandragna skatten är i och för sig den naturligaste parametern för straffmätningen, och det är också den som i större eller mindre utsträckning används i alla kända utländska system. I viss grad kan det ju sägas att man med en sådan parameter beaktar även den skattskyldiges ekonomiska förhållanden, eftersom den undandragna skatten åtminstone i många fall står i någon viss relation till dessa. Från rättvisesynpunkt är också anknytningen till den undandragna skatten i flertalet –dock naturligtvis långt ifrån alla– fall en rimlig lösning.

Den nuvarande strikta anknytningen till det undandragna skattebeloppet medför emellertid även vissa nackdelar. Dessa gör sig i princip gällande endast när det är fråga om skatt som tas ut

enligt taxeringslagen och den följande diskussionen begränsas därför till dessa fall.

En olägenhet är till en början att skattetillägget inte kan anges direkt i kronor i samband med taxeringen eller vid efterföljande domstolsprövning utan först när skatten debiteras. När skattetillägget fastställs av skattemyndigheten följs det visserligen för det mesta tämligen omedelbart av ett debiteringsbeslut, men när domstol ändrat tillägget kan det ta viss tid, och det är dessutom en nackdel att domstolen inte kan annat än ungefärligen överblicka vad dess beslut innebär i praktiken.

Så snart en taxering ändras - även om det beror på en annan fråga än den som föranlett skattetillägget - måste vidare en ny beräkning av skattetillägget göras.

Mycket komplicerade beräkningar måste utföras i de ofta förekommande fall då den skattskyldige skall åläggas skattetillägg för oriktiga uppgifter i flera hänseenden, om skatten är progressiv eller av annat skäl inte proportionell till de undanhållna beloppen och olika procentsatser gäller för skattetilläggen. Detta problem gör sig gällande för fysiska personers förvärvsinkomster, dvs. inkomst av tjänst och näringsverksamhet. I fråga om inkomst av näringsverksamhet gäller dessutom att den skattskyldige har rätt till avdrag för täckande av egenavgifter vid positivt resultat men inte vid underskott. För juridiska personer (utom dödsbon) utgår visserligen statlig inkomstskatt proportionellt med 28 procent (för värdepappersfonder 30 procent), men vid underskott skall enligt nuvarande regler skattetillägget beräknas på ett underlag om 25 procent.

Detta innebär att skattetilläggen i enlighet med vad som föreskrivs i 5 kap. 13 § taxeringslagen måste proportioneras. Man måste då först räkna ut skatten på summan av de undanhållna beloppen och sedan med tillämpning av de skilda procentsatserna fördela skatten efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen. Om skattetillägg skall beräknas på såväl undandragen skatt som minskning av underskott i förvärvskälla får beräkningen ske på de båda underlagen var för sig.

Att utföra sådana beräkningar manuellt är nästan omöjligt för den som inte har en framträdande matematisk begåvning. Det finns ett visst datorstöd för beräkningar av angivet slag, dock inte i det centrala transaktionssystemet utan i form av ett hjälpprogram som inte lär vara så lätt att använda. Beräkningarna anses innebära en sådan påtaglig komplikation att de från många håll inom

skatteförvaltningen utpekats som en avgörande olägenhet med nuvarande ordning. Det har t.o.m. sagts att man ibland hellre avstår från att påföra skattetillägg, trots att det skulle vara motiverat, än ger sig in i dessa svårigheter. Vidare ställs den skattskyldige utan praktisk möjlighet att själv kontrollera ett skattetillägg som har påförts honom, och att från skatteförvaltningens sida förklara för honom hur ett skattetillägg har beräknats är erfarenhetsmässigt näst intill omöjligt i nu aktuella fall.

En följd av gällande ordning är också att det vid sidan av de förut berörda underskottsfallen inte finns möjlighet att ta ut skattetillägg på fiktiv skatt när den oriktiga uppgiften skulle kunna påverka skatten för kommande taxerings- eller redovisningsperiod. Detta har lett till att oriktiga uppgifter i vissa fall inte kan leda till skattetillägg, trots att det av rättviseskäl kanske skulle kunna synas befogat, och att skattetillägget ibland utgår med lägre belopp än som skulle kunna synas motiverat.

Även i andra fall än sådana som gäller underskott i förvärvskälla kan det sålunda förekomma att en oriktig uppgift visserligen inte påverkar skatten för den taxerings- eller redovisningsperiod till vilken den är att hänföra men väl skatten för en kommande period. Detta kan vara fallet, om den skattskyldige beviljas uppskov med beskattningen. Den skattskyldige har t.ex. underlåtit att redovisa realisationsvinst av en fastighetsförsäljning, var efter han sedan felet upptäckts på ansökan beviljas uppskov enligt lagen (1993:1469) om uppskavsavdrag vid byte av bostad. Skattetillägg kan då inte utgå.

Ett annat exempel är när en fysisk person som under egen firma eller i handelsbolag bedriver näringsverksamhet har utelämnat en intäkt hänförlig till näringsverksamheten. När detta upptäcks väljer han att avsätta intäkten som expensionsmedel eller i periodiseringsfond. Han har då enligt lagen (1993:1537) om expensionsmedel och lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder rätt till avdrag för avsättningen (med vissa beloppsbegränsningar). Båda dessa lagar innebär att skattskyldigheten uppskjuts. Enligt lagen om expensionsmedel utgår visserligen en preliminär skatt på själva avsättningen med 28 procent, men den skattskyldige har rätt att återfå detta skattebelopp när den slutliga skatten utlöses i samband med att expensionsmedlen minskas. Huruvida skattetillägg kan tas ut med denna preliminära skatt som utgångspunkt anses tveksamt med hänsyn till det krav som brukar ställas på kausalitet mellan en oriktig uppgift och det beskattningsbeslut som är i fråga. Enligt lagen om

periodiseringsfonder utgår ingen skatt alls på avsättningen, och det anses då alldeles klart att skattetillägg inte kan tas ut.

Ytterligare ett exempel erbjuder det fallet att den skattskyldige påkallar tillämpning av lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Detta innebär inte att skatten uppskjuts, men den tas i detta fall ut såsom på inkomst av kapital och således efter en mera förmånlig skattesats, som också måste läggas till grund för skattetillägget. Även i detta fall är det med hänsyn till kausalitetskravet föremål för diskussion om skattetillägg kan tas ut.

Med hänsyn till de invändningar som enligt det anförda kan riktas mot nuvarande ordning har kommittén övervägt vissa tänkbara alternativ som kommenteras i det följande.

Beräkning av skattetillägg på undanhållet belopp i stället för undandragen skatt?

Skattetilläggssystemet infördes på grundval av Skattestrafflagutredningens betänkande Skattebrotten (SOU 1969:42). Skattestrafflagutredningen hade emellertid föreslagit att skattetillägg skulle beräknas på undanhållet belopp (med vissa tillägg) och inte på undandragen skatt. Riksskatteverket ställde sig i princip bakom utredningens förslag i den delen.

När skattetilläggssystemet infördes valdes i stället den lösningen att skattetillägg skulle beräknas på undandragen skatt. Skälet var att det ansågs bli enklare och mera följdriktigt att beräkna skattetilläggen på undandragen skatt (prop.1971:10 s. 208). Dessutom anfördes att förslaget skulle ge upphov till vissa tröskeeffekter, något som dock inte hade anknytning till själva grundtanken i förslaget utan till vissa schabloniserade tillägg som utredningen hade förordat.

Frågan om beräkningsmetod togs upp på nytt i 1975 års skattetilläggsutrednings slutbetänkande SOU 1982:54. Denna utredning förordade att man skulle behålla systemet att beräkna skattetillägg på undandragen skatt. Därmed skulle man ta full hänsyn till progressionen och skillnaderna i kommunalskatt. Dessutom åberopades att en stor grupp av skattetillägg avsåg fall där den oriktiga uppgiften inte påverkade taxeringen utan endast skattedebiteringen, t.ex. uppgifter med anknytning till sambeskattnings eller skattereduktion. Utredningen konstaterade också bl.a. att sanktionssystemen i andra länder praktiskt taget alltid utgick från den undandragna skatten och att detta också var den ordning som den tidigare skattestrafflagen byggde på.

Statsmakterna tog inte upp frågan igen på grundval av detta betänkande.

Kommittén har övervägt om det finns anledning att återgå till den grundläggande idé som både Skattestrafflagutredningen och Riksskatteverket enligt det förut anförda var inne på redan inför skattetilläggsystemets införande. Tanken går alltså ut på att skattetillägget skulle tas ut inte som nu normalt sker med en viss procentsats på den undandragna skatten utan i stället med en viss procentsats på det inte deklarerade eller eljest undanhållna beloppet.

Det skall redan inledningsvis slås fast att förutsättningar för en sådan schablonisering torde finnas endast när det gäller skatt i inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst. För inkomst av kapital gäller ju redan en fast procentsats. För exempelvis fastighets- och förmögenhetsskatt torde det vara svårt att införa en schablon av angivet slag.

En sådan förändring skulle inte i sig innebära någon lösning på de problem med uppskjutande av skattskyldigheten som förut har berörts. Införs en ordning som innebär att man släpper kopplingen mellan skattetillägget och en verklig eller tänkbar effekt i form av undandragen skatt, bör den givetvis inte få innebära att skattetillägg kan utgå så snart den oriktiga uppgiften påverkar själva taxeringen oberoende av om uppgiften helt eller delvis saknar betydelse för skatten. Ett nytt system av skisserat slag måste därför kombineras med en regel om att skattetillägg utgår bara om det undanhållna beloppet skulle ha medfört lägre skatt. Med sikte på uppskovsfallen måste man dessutom införa en specialregel av innebörd att även skatt under framtida taxerings- eller redovisningsperiod inbegrips. Man skulle dock inte behöva laborera med olika beräkningsgrunder för dessa fall och normalfallen, och så till vida skulle en lösning underlättas.

Framför allt gäller emellertid att den skisserade ordningen - som Riksskatteverket framhöll redan år 1969 - utan tvekan skulle vara ägnad att väsentligt förenkla hanteringen av skattetilläggen. Man skulle undgå den synnerligen besvärliga proportionering som förut har berörts. En hel del av de komplicerade beräkningar som nu måste göras bl.a. vid taxeringsändringar skulle också bortfalla, och skattetilläggets storlek synes kunna anges direkt i kronor i samband med taxeringen eller vid efterföljande domstolsprövning.

Av de invändningar som förut har åberopats mot ett system enligt vilket man utgår från det undanhållna beloppet i stället för den undandragna skatten torde man numera kunna bortse från

sådana som tar sin utgångspunkt i att skillnader i fråga om kommunalskatt inte beaktas. I detta sammanhang finns det inte anledning att eftersträva någon millimeterrättvisa, som ju ändå av flera skäl blir illusorisk. En viss schablonisering måste i och för sig anses fullt godtagbar. Det bör också beaktas att progressionen har kraftigt minskats sedan de tidigare uttalandena gjordes.

Som framgått tog en av 1975 års skattetilläggsutrednings invändningar sikte på fall då den oriktiga uppgiften inte påverkar själva taxeringen utan endast skattedebiteringen, t.ex. uppgifter med anknytning till skattereduktion eller sambeskattnings. För närvarande finns emellertid inte någon form av skattereduktion i systemet, och införs åter bestämmelser om reduktion av det ena eller andra slaget kan man utan problem konstruera en specialregel. Begränsas den nu diskuterade nyordningen till skatt på inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst, uppstår inte heller några problem med avseende på sambeskattnings.

En viss osäkerhet uppkommer emellertid när det gäller fall då ett påförande av det undanhållna beloppet skulle leda till att en justering i annat avseende måste göras till den skattskyldiges fördel vid själva taxeringen. Beroende på hur systemet skulle utformas i sina detaljer torde jämkning i en hel del fall att behöva ske för att resultatet inte skall framstå som orättvist. Kommittén anser visserligen att en allmän regel om jämkning under alla förhållanden behövs i systemet och kommer i det följande att behandla denna fråga närmare. Men behovet av jämkning torde bli större, om skattetilläggs beräkning skulle utgå från det undanhållna beloppet än med dagens ordning.

Ett annat exempel erbjuder sådana inte ovanliga fall då den oriktiga uppgiften, om den hade följts, skulle ha lett till beskattning av en viss inkomst i inkomstkällan kapital i stället för, såsom bort ske, i inkomstkällan tjänst. Skattetillägget kan givetvis i dessa fall inte beräknas på samma sätt som om inkomsten inte alls hade uppgetts. Men detta skulle kunna beaktas endast genom jämkning.

Man skulle alltså i en del fall vara tvungen att beakta felaktighetens faktiska betydelse för skatten och göra en omräkning inom ramen för en jämningsregel. Därmed blir fördelarna mera begränsade, eftersom fall av detta slag torde generera ganska besvärliga överväganden för skattemyndigheterna. Ur de skattskyldigas perspektiv blir systemet mera osäkert än det nuvarande, särskilt om en jämningsregel konstrueras på det sättet att den inte blir helt obligatorisk utan inrymmer ett visst mått av diskretionär prövning.

Till detta kommer att det framstår som något oegentligt om skattetilläggen i vissa fall skall beräknas med det undanhållna beloppet som utgångspunkt och i andra fall på grundval av det undandragna skattebeloppet.

Fasta skattesatser vid beräkningen av skattetillägget?

En del av de angivna invändningarna bortfaller, om man när det gäller förvärvsinkomster behåller den principiella utgångspunkten att skattetillägg skall beräknas på den undandragna skatten men gör en beräkning av denna på grundval av en i lagen bestämd skattesats som är proportionell i förhållande till det undandragna beloppet och tillämplig vare sig det är fråga om över- eller underskott i förvärvskällan. Resultatet blir i princip detsamma som i den nyss diskuterade modellen, men med en sådan lösning beaktas automatiskt sådana fall då ett påförande av det undanhållna beloppet leder till att en justering i annat avseende måste göras till den skattskyldiges fördel. Vidare blir systemet enhetligt så till vida att principen genomgående blir att det är det undandragna skattebeloppet – låt vara i vissa fall schablonmässigt bestämt - som används som parameter för skattetillägget.

Ett sådant alternativ kan kombineras med en generell regel om att även oriktiga uppgifter som skulle leda till en skatteförmån först under en kommande taxerings- eller redovisningsperiod skall kunna leda till skattetillägg, varvid skatten skulle beräknas efter samma procentsats som i normalfallen. Detta skulle givetvis gälla också för sådana redan för närvarande reglerade fall då den oriktiga uppgiften skulle ha lett till ett sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som kan användas först vid kommande taxeringsår. Man skulle alltså kunna använda samma beräkningsgrunder för dessa fall som för normalfallen.

Denna ordning skulle vara ägnad att väsentligt förenkla hanteringen av skattetilläggen i samma utsträckning som den förut diskuterade lösningen att beräkna skattetillägget på det undanhållna beloppet. Den förut berörda proportioneringsproblematiken bortfaller i allt väsentligt liksom de omräkningar som för närvarande måste göras vid taxeringsändringar, utan att man behöver återfalla på en jämningsregel (en sådan bör emellertid som kommittén återkommer till införas av andra skäl). Även i detta alternativ synes skattetilläggets storlek, om man så vill, kunna anges direkt i kronor i samband med taxeringen eller vid efterföljande domstolsprövning.

En svårighet uppkommer emellertid när man skall bestämma vilken procentsats som i så fall bör väljas som fiktiv skattesats för fysiska personers förvärvsinkomster. En utväg är att utgå från den nuvarande procentsatsen vid underskott i förvärvskälla, 25 procent. Närmare till hands ligger dock enligt kommitténs mening att fingera att den undandragna skatten motsvarar den kommunala inkomstskatt, som skulle ha påförts en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning. Därmed skulle man i praktiken säkerställa att ingen skattskyldig missgynnas av förändringen. Om man skall laborera med en fast regel är det svårt att tänka sig en högre skattesats.

En nackdel med den nu diskuterade ordningen är dock att vissa fall av oriktiga uppgifter inte skulle träffas av skattetillägg, nämligen sådana då det ifrågavarande beloppet till följd av den oriktiga uppgiften skulle ha blivit föremål för beskattning med en procentsats som motsvarar eller överstiger kommunalskatten. Skattetillägg kommer sålunda, när kommunalskatten är 30 procent eller därunder, inte att kunna tas ut i sådana fall då den oriktiga uppgiften, om den hade följts, skulle ha lett till beskattning av en viss inkomst i inkomstkällan kapital i stället för, såsom bort ske, i inkomstkällan tjänst och den skattskyldiges inkomster innebär att han kommer över brytpunkten.

Av större betydelse är emellertid att det skisserade systemet skulle medföra en ofta mycket kraftig lindring av skattetilläggen för skattskyldiga med inkomster som innebär att brytpunkten överskrids. Kommittén har allvarligt övervägt om man inte skulle kunna bortse från detta för att åstadkomma den önskvärda förenklingen. Kommittén befarar emellertid att systemet då skulle kunna uppfattas så det att ger höginkomsttagare en betydande "rabatt" i förhållande till nuvarande ordning och därmed leda till att skattetilläggssystemet i den allmänna opinionens ögon stämplas som orättvist. Det finns naturligtvis motargument mot invändningar av det slaget. Risken för att systemet av nu angivna skäl skulle komma i vanrykte är dock så påtaglig att kommittén inte anser sig kunna ställa sig bakom en förändring av det här diskuterade slaget.

Fasta skattetillägg i vissa fall?

Även i direktiven uppmärksammas de förut berörda praktiska svårigheterna med den nuvarande strikta läsningen till det undandragna skattebeloppet. Enligt direktiven skall kommittén

undersöka om det är lämpligt att i vissa avgränsade situationer använda sig av fasta ordningsbotsliknande skattetillägg. Vad som närmast åsyftas är således en form av skattetillägg för vissa fall som inte alls eller åtminstone inte i samma utsträckning som nu görs beroende vare sig av det undanhållna beloppets eller den undandragna skattens storlek utan som tas ut med fasta belopp och därmed inte förutsätter de nuvarande komplicerade beräkningarna.

Tanken är inte ny. Den har förebild i det förslag till s.k. kontrollavgifter som Riksskatteverket framförde i sitt remissvar på 1975 års skattetilläggsutrednings delbetänkande SOU 1977:6 (remissvaret är refererat i SOU 1982:54 s. 208). Riksskatteverkets förslag gick ut på att kontrollavgift skulle påföras i det fall oriktig uppgift hade rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxeringen. Kontrollavgifterna skulle utgå som fasta ordningsbotsliknande skattetillägg om några hundratal kronor eller, när det rörde sig om mera betydande belopp, enligt en skala med fasta avgifter på kanske 100 kr till 1000 kr. Riksskatteverket ansåg att en sådan ordning skulle bidra till allmänhetens förståelse för uppgiftskravet genom att sanktionen då mera skulle framstå som riktad mot förseelsen som sådan och mindre mot risken för skattebortfall för det allmänna - en risk som verket ansåg som hypotetisk i dessa fall.

Förslaget godtogs inte av 1975 års skattekontrollutredning, som för sin del framhöll att förslaget med skattetillägg med fasta belopp inte tog hänsyn till progressionen i beskattningen och skillnader i kommunalskatt och att det inte kunde tillämpas i fråga om sådana skattetillägg där den oriktiga uppgiften inte påverkade storleken av taxerad inkomst eller behållen förmögenhet utan endast debitering av skatt. Utredningen ansåg att schablonen var väl grov och därför inte skulle tillgodose vare sig den skattskyldiges krav på likformighet eller det allmännas intresse av att främja noggrannhet och omsorg vid uppgiftslämnandet (se SOU 1982:54 s. 210 f.).

Enligt vad kommittén har inhämtat finns det fortfarande inom skatteförvaltningen sympatier för en ordning med fasta ordningsbotsliknande skattetillägg på kanske några hundratal kr för fall då en oriktig uppgift har rättats med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxeringen. Många av dem som medger att det inte är rimligt att som nu ta ut skattetillägg efter 20 procent i dessa fall menar att en mindre sanktion ändå bör utgå för att dels utgöra ett incitament till noggrannhet, dels ersätta de kostnader som uppkommer genom att skattemyndigheten vållas en del bestyr, t.ex. med utsändande av

meddelanden om ifrågasatta ändringar. På sina håll anser man att en sådan ordning bör utvidgas till att även gälla fall då den skattskyldige framställer öppna men uppenbart obefogade yrkanden. I sådana fall kan nämligen skattetillägg inte alls utgå för närvarande, trots att skattemyndigheten ofta skulle vilja ha en sådan sanktion till hands för att upprätthålla disciplinen bland de skattskyldiga.

Kommittén har viss förståelse för tankar i denna riktning men anser ändå att man kan ifrågasätta värdet av en sådan förändring. För slarv eller okunnighet av det slag som normalt ligger till grund för flertalet nu aktuella oriktigheter torde en ordningsbotsliknande sanktion knappast fylla någon nämnvärd preventiv funktion vid sidan av risken att drabbas av vanligt skattetillägg eller åtal utan mest vara ägnad att välla onödig irritation bland de skattskyldiga. Någon risk att drabbas av skattetillägg finns visserligen inte enligt nuvarande ordning när felet består i att den skattskyldige har underlåtit att redovisa en uppgift som återspeglas i en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande, men en sanktion är knappast mera motiverad för dessa fall. För myndigheterna skulle ett synnerligen kostnadskrävande arbete uppkomma med fastställande av ordningsbotsliknande skattetillägg, prövning av överklagande, indrivning etc. utan någon egentlig mening.

I synnerhet när det gäller obefogade yrkanden kan det också ifrågasättas om tanken att de skattskyldiga genom ett ordningsbotssystem skulle så att säga ersätta myndigheterna för deras arbete är följdriktig. Praktiskt taget alla domstolar och myndigheter är i betydande utsträckning utsatta för uppgiftslämnanden, yrkanden och framställningar från allmänheten som man på myndighetens sida upplever som obefogade eller felaktiga och som vällar en hel del administrativt merarbete utan att man på andra håll kommit på idén att ta betalt för arbetet genom avgifter av dem som genom slarv, oförstånd eller ofog ställer till med onödigt besvär för myndigheten.

En annan sak är att det enligt kommitténs mening normalt ter sig överflödigt att skattemyndigheterna skall behöva sända ut meddelanden om ifrågasatta ändringar när dessa endast grundar sig på lämnade kontrolluppgifter. Frågan faller utanför kommitténs direktiv, men kommittén föreslår att den närmare övervägs inom Finansdepartementet.

Kommittén har i det föregående (avsnitt 7.3.4) förordnat att skattetillägg över huvud taget inte skall tas ut, när faran för ett

felaktigt beskattningsbeslut varit ringa med hänsyn till det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten. Enligt kommitténs mening är detta en bättre lösning än att i dessa situationer ta ut skattetillägg med låga belopp av det slag som Riksskatteverket tidigare varit inne på. Med denna utgångspunkt har tanken på fasta skattetillägg i dessa fall ingen aktualitet.

När det gäller att överväga om ordningsbotsliknande skattetillägg skulle kunna införas i andra fall anser kommittén visserligen att en del av de invändningar som gjordes av 1975 års utredning inte numera är bärande. Men vissa svårigheter möter ändå, om man vill förverkliga uppslaget. En ordning med fasta skattetillägg kan inte genomföras på hela eller större delen av skatteområdet – det är inte heller direktivens tanke – utan måste uppenbarligen begränsas till vissa specifika typfall. Men en sådan ordning skiljer sig så påtagligt från nuvarande system i övrigt att det skulle vara svårt att motivera att den skattskyldige för en typ av fel skulle åläggas att betala ett fast belopp men för andra slags fel ett belopp beräknat efter helt andra grunder, allra helst om det skulle leda till stora skillnader i uttagen. Man kan inte bortse från att ett sådant system med visst fog skulle kunna uppfattas som en avvikelse från grundsatsen att lika fall skall behandlas lika.

Till detta kommer den stora svårigheten att finna lämpliga nivåer för fasta skattetillägg av detta slag. Så snart det gäller felaktigheter av det slaget att skattekonsekvenserna kan variera kraftigt beroende på vilket belopp som det är fråga om – och detta är ju nästan alltid fallet – skulle man ofrånkomligen drabbas av den olägenheten att det fasta tillägget i vissa fall framstår som alldeles för strängt och kanske i andra fall som alltför mildt.

Det bör framhållas att det knappast skulle innebära en lättnad för skattemyndigheterna om man inför fasta skattetillägg för ett begränsat antal fall men behåller gällande ordning eller något liknande system i övrigt. Snarare kompliceras systemet, eftersom ytterligare en beräkningsgrund införs. Kommittén har av angivna skäl valt att inte föra tanken vidare.

Kommitténs ståndpunkt

De överväganden som nu har redovisats har lett kommittén till slutsatsen att den nuvarande anknytningen till den undandragna skatten i allt väsentligt bör behållas. Det synes inte gå att finna någon invändningsfri alternativ lösning.

Till detta ställningstagande har bidragit att kommittén, som rådgjort med experter inom skatteförvaltningen, har inhämtat att det torde vara tekniskt möjligt att inarbeta proportioneringsreglerna – för vilka datorstöd nu finns endast i form av ett hjälpprogram - i det centrala transaktionssystemet på skatteområdet. Visserligen kvarstår även med en sådan ordning vissa svårigheter för den skattskyldige att kontrollera skattetilläggets riktighet. Den största vinsten är att emellertid att handläggarna inte behöver belastas med de mycket besvärliga uträkningar som reglerna ger upphov till.

Genomförs en sådan förändring, vilket kommittén givetvis med dessa utgångspunkter tillstyrker, synes det inte föreligga behov av att ändra de grundläggande regler i fråga om proportioneringen som för närvarande har kommit till uttryck i 5 kap. 13 § taxeringslagen.

Kommittén har övervägt vissa smärre sådana förändringar – såsom att man vid beräkningarna när det gäller progressiv skatt alltid skulle låta det skattetillägg som skall utgå efter den högsta procentsatsen beräknas först och således med den lägsta progressionsgraden – men funnit sig böra avstå från att lägga fram ett sådant förslag. En fråga som kommittén också har gått bet på är att lösa de komplikationer som uppstår med hänsyn till att skattetillägget för oriktig uppgift angående inkomst av näringsverksamhet för en fysisk person beräknas med den utgångspunkten att den skattskyldige har rätt till avdrag för täckande av egenavgifter (25 procent) eller för särskild löneskatt (20 procent) vid positivt resultat men inte vid underskott. Kommittén har varit inne på tanken att sådana avdrag skulle göras även i underskottsfallen men stannat för att en sådan ordning av flera skäl inte skulle fungera eller i varje fall inte leda till någon förenkling.

Enligt kommitténs mening bör principen vidare vara att skattetillägget beräknas på grundval av alla obligatoriska avgifter och skatter som direkt föranleds av den oriktiga uppgiften, således även exempelvis egenavgifter som i dag inte omfattas av systemet. Kommittén återkommer till detta i författningskommentaren.

Kommittén återkommer också i det följande till vad som bör gälla för de fall då en oriktig uppgift inte medför någon omedelbar skatteförmån utan endast påverkar en framtida taxering.

7.5.2 Procentsatser för skattetilläggen

Förslag: Skattetillägg skall som huvudregel tas ut med 40 procent av den undandragna skatten inte bara när det gäller inkomstskatt utan också på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena.

De i det föregående beskrivna proportioneringsproblemen skulle naturligtvis i allt väsentligt falla bort, om alla skattetillägg kunde utgå efter samma procentsats.

För närvarande uppgår skattetillägget vid inkomsttaxeringen enligt huvudregeln till 40 procent och på mervärdesskatte- och punktskatteområdena till 20 procent av det skattebelopp som inte skulle ha påförts den skattskyldige eller som felaktigt skulle ha räknats honom till godo om den oriktiga uppgiften godtagits. Tillägget tas i stället ut med 20 procent eller, vad gäller mervärdesskatt, 10 procent när den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är och även varit tillgängligt för skattemyndigheten. Skattetillägget uppgår dock till 10 respektive 5 procent när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämställd fråga. Skattetillägg på socialavgiftsområdet utgår med högst tjugo procent. Periodiseringsfrågor behandlas särskilt i nästa avsnitt.

I direktiven påpekas att det förhållandet att skattetillägg påförs efter olika procentsatser i den praktiska tillämpningen har inneburit avsevärda problem. Kommittén har ålagts att särskilt uppmärksamma detta.

De tillämpningsproblem som vällas av att procentsatserna för skattetillägg skiljer sig mellan å ena sidan inkomstskatten och å den andra mervärdesskatte- och punktskatteområdena måste dock vara mycket begränsade. I första hand är det i stället de i det föregående berörda fallen då skattetillägg efter olika procentsatser skall tas ut inom samma skatteslag som skapar problem främst när det är fråga om progressiv skatt.

Genom kommitténs förslag att skattetillägg över huvud taget inte skall utgå i sådana fall då faran för ett felaktigt beskattningsbeslut varit endast ringa med hänsyn till skattemyndighetens kontrollmaterial bortfaller den lägre procentsats som nu gäller för sådana fall, något som naturligtvis inte i sig är ägnat att underlätta bedömningen av förekommande gränsdragningsfrågor men något minskar fördelningsproblemen.

Alldeles klart är emellertid att man när det gäller periodiseringsfallen inte kan laborera med samma procentsatser som när det gäller andra fall av oriktiga uppgifter. Vid periodisering är det ju som regel inte fråga om något egentligt skatteundandragande utan endast om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder, och det skulle därför vara uppenbart orimligt att tillämpa samma procentsatser som vid andra felaktigheter. Snarare kan man ifrågasätta om periodiseringsfel över huvud taget bör omfattas av skattetilläggsystemet. Kommittén återkommer till denna fråga men vill redan här förutskicka att kommittén visserligen anser att antalet periodiseringsfel som föranleder skattetillägg bör avsevärt begränsas men att det inte är tillrädligt att helt slopa sanktioner för sådana fall. Kommittén anser det också ofrånkomligt att en möjlighet införs att för vissa fall jämka skattetillägget till en lägre procentsats än den som skulle tillämpas enligt vanliga regler.

Det är således enligt kommitténs uppfattning ingen framkomlig väg att övergå till en enhetlig procentsats när det gäller att beräkna skattetillägg på förvärvsinkomster för fysiska personer.

Vad man har anledning att mera förutsättningslöst överväga är om procentsatsen behöver skilja sig åt mellan fall som rör inkomsttaxeringen och sådana som avser mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena. Som redan har sagts vållar denna skillnad visserligen knappast några tillämpningsproblem. Det rör sig emellertid här om en principiell fråga som kan vara föremål för olika meningar.

Anledningen till de skillnader i uttagsnivåer som föreligger angavs vid skattetilläggsystemets tillkomst (prop. 1971:10 s. 218) främst vara att det inom ramen för mervärdesbeskattningen ofta är fråga om höga beskattningsvärden som särskilt vid skönsuppskattningar inte direkt återspeglar den skattskyldiges vinst av verksamheten och hans skatteförmåga.

Frågan om skillnaderna mellan sanktionsnivåerna är befogade har tagits upp i flera olika sammanhang därefter. Dessa skillnader karakteriserades som omotiverade av LO och TCO i remissyttranden över betänkandet SOU 1977:6. Denna kritik ansågs berättigad av 1975 års skattetilläggsutredning, som i betänkandet SOU 1982:54 föreslog en enhetlig uttagsnivå på 30 procent. En förutsättning för detta angavs dock vara att sanktionssystemet nyanserades i olika avseenden, något som utredningen också föreslog. Som framgår av det förut anförda har detta förslag emellertid inte genomförts.

Från det allmännas synpunkt förhåller det sig givetvis på det sättet att ett undandraget skattebelopp innebär samma intäktsförlust oberoende av det skatteslag till vilket beloppet är att hänföra, och lika självklart är att den skattskyldige gör samma obehöriga vinst vare sig han undandrar ett visst belopp från inkomst- eller mervärdesskatt. Detta skulle i och för sig tala för att skattetillägg borde utgå efter samma procentsats, oberoende av om den oriktiga uppgiften avser det ena eller andra skatteslaget. Vad särskilt gäller socialavgifter kan vidare förtjäna erinras om den inte ovanliga situation då arbetsgivaren underlåter att redovisa utbetalad lön för att undvika socialavgifter och arbetstagaren inte heller redovisar motsvarande inkomst. För arbetsgivaren utgår skattetillägg (avgiftstillägg) med 20 procent medan arbetstagaren får betala tillägg efter 40 procent.

Kommittén finner emellertid för sin del att det inte går att bortse från de synpunkter som enligt det nyss anförda ligger till grund för den lägre uttagsprocenten vid mervärdesskatt och punktskatt. Visserligen betonades i det sammanhanget främst konsekvenserna vid skönsuppskattningar och enligt kommitténs förslag skall skattetillägg inte längre tas ut enbart på grund av att den skattskyldige blir föremål för skönstaxering eller annan skönsmässig uppskattning. Alltjämt måste emellertid beaktas de grundläggande skillnader som gäller i fråga om hur skattetillägget drabbar den skattskyldige.

Den som påförs ett skattetillägg för oriktig uppgift på inkomstskatteområdet kan som regel bära ett tillägg beräknat efter 40 procent på den undandragna skatten - skattetillägget tillsammans med själva skatten överstiger ju i allmänhet inte ens den undanhållna inkomsten.

Vid mervärdesskatt tas däremot skattetillägg ut på ett bruttobelopp, vilket innebär att det kan bli fråga om höga beskattningsvärden i förhållande till företagets inkomster, som beror på dess vinstmarginal och normalt är endast en bråkdel av bruttobeloppen. I praktiken är orsaken inte sällan ofullkomligheter i det datasystem för redovisningen som företaget använder, vilket med hänsyn till de täta transaktioner som ligger till grund för beskattningen kan få till följd att upprepade fel förekommer. Motsvarande synpunkter gör sig till en del gällande även när det gäller exempelvis skattetillägg på grund av oriktig uppgift i fråga om socialavgifter, där skattetillägget redan nu kan bli mycket högt i förhållande till företagets betalningsförmåga när det rör sig om flera anställda. Det gäller inte minst sådana fall då arbetsgivaren

lämnat uppgifter med utgångspunkt i att anställningsförhållande inte föreligger men skattemyndigheten har motsatt uppfattning. Redan enligt nuvarande ordning inträffar det därför inte så sällan - särskilt i fråga om nystartade företag med brister i sina redovisningssystem - att företaget slås ut och drivs till betalningsinställelse eller konkurs till följd av skattetilläggen. Detta är ingen önskvärd utveckling.

Visserligen är det naturligtvis för det mesta så att företaget kan bära tilläggen. Kommittén har emellertid i det föregående avvisat tanken på att tillägget skall ställas i relation till företagets betalningsförmåga, och en schablonisering är därför nödvändig. Att på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena övergå till en ordning enligt vilken skattetillägg på samma sätt som vid inkomsttaxeringen tas ut efter 40 procent skulle under sådana förhållanden, om nuvarande ordning i övrigt bibehålls, enligt kommitténs uppfattning inte vara välbetänkt med hänsyn till de praktiska konsekvenserna.

Frågan kommer emellertid i ett annat läge om kommitténs förslag i övrigt genomförs och således en stor del av skattetilläggen försvinner. Typiskt sett blir det då så att skattetillägg utgår endast i grövre fall, och det är då inte orimligt att överväga en höjning. Innan kommittén redovisar sin ståndpunkt skall emellertid frågan om uttagsnivåerna mera allmänt beröras.

Uttagsnivåerna

Innan skattetilläggssystemet kom till genom 1971 års lagstiftning gällde 1943 års skattestrafflag. Enligt den lagen kunde allmän domstol för uppsåtliga fall döma den tilltalade för falskdeklaration till böter eller fängelse eller, vid synnerligen försvärande omständigheter, till straffarbete. Hade det oriktiga uppgiftslämnandet begåtts av grov oaktsamhet betecknades brottet värdslös deklaration och påföljden var böter eller, vid synnerligen försvärande omständigheter, fängelse. Maximibeloppet för böter var vid falskdeklaration fem gånger det undandragna beloppet och vid värdslös deklaration två och en halv gånger nämnda belopp. Om domstolen dömde till frihetsberövande påföljd, kunde den tilltalade åläggas straffskatt med högst tre gånger det undandragna beloppet.

Enligt undersökningar av skattestrafflagsutredningen avseende tiden närmast före skattetilläggssystemets införande var den genomsnittliga reaktionsnivån vid falskdeklaration 166 procent av

det undandragna skattebeloppet och vid värdslös deklaration 77 procent av detta belopp (SOU 1969:42 s. 121 f. och 256 f.).

Skattetilläggen sattes redan från början betydligt lägre, nämligen till 50 procent av det undandragna beloppet vid skatt enligt taxeringslagen och till 20 procent för övriga fall. Fr.o.m. 1978 års taxering sänktes procentandelen av det undandragna beloppet vid skatt enligt taxeringslagen till 40 och då infördes också en lägre procentsats, 20 procent, för fall då den oriktiga uppgiften skulle ha kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial. I ett internationellt perspektiv är dessa procentsatser inte anmärkningsvärt höga.

Att skattetilläggen ansetts böra utgå med väsentligt lägre andel av det undandragna beloppet än vad fallet var enligt skattestrafflagen är naturligt, eftersom något krav på uppsåt eller grov oaktsamhet inte gällt för skattetillägg. Å andra sidan måste man hålla i minnet att skattesatserna är betydligt högre och det beskattade området långt vidare nu än vad fallet var i början på 1940-talet när skattestrafflagen kom till. Mot denna bakgrund och med hänsyn till den schablonisering som med nödvändighet måste gälla även i fortsättningen när det gäller uttagandet av skattetillägg anser kommittén i varje fall när det gäller inkomstskatteområdet inte att någon allmän höjning av nivåerna är påkallad, även om man begränsar förutsättningarna för skattetilläggens uttagande på det sätt som förut har föreslagits och en ganska betydande andel av skattetilläggen kommer att falla bort.

Kommitténs ståndpunkt

Som redan har anförts kan frågan om uttagsnivåer för skattetillägg vara föremål för olika meningar. Enligt kommitténs uppfattning bör nivåerna på ett sanktionssystem bedömas utifrån vad som är påkallat från rättvisaspekter och allmänpreventiva synpunkter med beaktande av vad som är bäst förenligt med intresset att sanktionerna skall framstå som skäliga.

Anlägger man bara dessa synpunkter på sanktionssystemet har kommittén stannat för ståndpunkten att det ligger närmast till hands att behålla gällande ordning, vilket således skulle innebära att skattetillägget utgår med 40 procent av det undandragna skattebeloppet vid inkomsttaxeringen och 20 procent i övriga fall. Som förut har konstaterats innebär det knappast några praktiska komplikationer att olika procentsatser gäller för skilda skatteslag. Eftersom kommittén föreslår många andra ändringar kan det för

övrigt vara en viss fördel om nivåerna behålls, så att inte en systemförändring blir alltför drastisk.

Frågan har emellertid även andra aspekter. Skattetilläggen innebär högst betydande intäkter för det allmänna – det har under senare år rört sig om mellan en och två miljarder årligen. Kommitténs förslag vad gäller förutsättningarna för skattetillägg innebär att en ganska betydande del av skattetilläggen faller bort – delvis som en konsekvens av ambitionerna att tillgodose Europakonventionen - och intäkterna av skattetilläggen minskar alltså påtagligt för staten, om man behåller gällande procentsatser.

Kommittén får enligt kommittéförordningen inte lägga fram ett förslag som innehåller intäktsminskningar för staten utan att föreslå en finansiering. Skulle kommittén bryta mot denna princip gäller erfarenhetsmässigt att ett förslag knappast ens torde komma att remissbehandlas. Enligt kommitténs uppfattning är det visserligen i grunden alldeles felaktigt att anlägga statsfinansiella synpunkter på ett system för bestraffning. Kommittén måste emellertid anpassa sig till de förutsättningar som gäller för uppdraget.

Med beaktande av det anförda föreslår kommittén den förändringen att man övergår till en enhetlig procentsats om 40 procent för skattetillägg över hela fältet, således även för mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena. Som närmare skall redovisas i det följande torde detta i förening med de skärpningar som kommittén i övrigt föreslår innebära att kommittéförslaget som helhet inte innebär några intäktsminskningar av större betydelse.

Även om den nyss angivna utgångspunkten för detta förslag är principiellt mycket diskutabel vill kommittén framhålla att även goda sakliga skäl kan tala för en sådan lösning. Som redan har sagts innebär ju ett undandraget skattebelopp samma intäktsförlust för det allmänna och samma obehöriga vinst för den enskilde oberoende av det skatteslag till vilket beloppet är att hänföra. Det förhållandet att skattetilläggen enligt kommitténs förslag kommer att falla bort för mindre allvarliga fall kan mycket väl åberopas som skäl för en höjning när det gäller skattetillägg på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena. Kommittén har också beaktat att ett arbete inom Riksskatteverket när detta skrivs pågår i fråga om ändrade rekommendationer som kan förväntas medföra att antalet skattetillägg på mervärdesskatteområdet minskar. Till bilden hör också att kommittén i det följande föreslår att en allmän möjlighet till jämkning införs.

7.5.3 Skattetillägg när en oriktig uppgift påverkar framtida taxering

Förslag: Skattetillägg skall kunna tas ut även när en oriktig uppgift inte påverkar skatten för den taxerings- eller redovisningsperiod till vilken den är att hänföra utan kan påverka skatten först för en kommande period.

I fall då den oriktiga uppgiften skulle ha lett till ett underskott som kan utnyttjas vid kommande taxeringsår skall underlaget för skattetillägg motsvara den kommunala inkomstskatt, som skulle ha påförts en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, när den oriktiga uppgiften är att hänföra till näringsverksamhet eller tjänst för en fysisk person.

För en juridisk person (utom ett dödsbo) skall den undandragna skatten i stället anses utgöra den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, dvs. i allmänhet 28 procent.

Som framgår av det förut anförda uppkommer särskilda problem när en oriktig uppgift inte påverkar skatten för den taxerings- eller redovisningsperiod till vilken den är att hänföra utan först skatten för en kommande period. Dessa problem har i gällande lagstiftning lösts för ett speciellt fall, nämligen när den oriktiga uppgiften skulle ha lett till ett underskott som kan utnyttjas vid kommande taxeringsår. Skattetillägget beräknas då på 25 procent av det undandragna beloppet.

Frågan är däremot inte löst för andra fall, t.ex. då den skattskyldige sedan felet upptäckts väljer att skjuta upp beskattningen med tillämpning av lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, lagen (1993:1536) om periodiseringsfonder eller lagen (1993:1537) om expansionsmedel.

Kommittén anser att denna lucka bör täppas till. Hur stort det undandragna beloppet skulle bli i dessa fall kan man ju i allmänhet inte säkert veta när skattetillägget skall bestämmas. När beroende på ett yrkande från den skattskyldiges sida skatten för det belopp som undanhållits skall tas ut först vid senare taxerings- eller redovisningsperiod än den till vilken den oriktiga uppgiften är hänförlig, bör emellertid principen vara att underlaget för skattetillägg skall beräknas som om yrkandet inte hade framställts.

En sådan lösning ligger i linje med den redan nu gällande principen att skattetillägget skall beräknas utan hänsyn till invändningar som rör någon annan fråga än den som föranleder skattetillägget.

När det gäller beräkningen av skattetillägg i underskottsfallen finns det vidare utrymme för att väsentligt förenkla beräkningarna. Den nuvarande 25-procentsregeln för fall då den oriktiga uppgiften skulle ha lett till ett underskott som kan utnyttjas vid kommande taxeringsår torde vara godtyckligt vald, och det finns inga principiella skäl som motiverar att den måste bibehållas.

En betydligt enklare – och för övrigt även mera rättvis – lösning är att man i dessa fall låter underlaget för skattetillägg motsvara den kommunala inkomstskatt, som skulle ha påförts en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, när den oriktiga uppgiften är att hänföra till näringsverksamhet eller tjänst för en fysisk person. För en juridisk person (utom ett dödsbo) bör den undandragna skatten i stället anses utgöra den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, dvs. i allmänhet 28 procent. Detta blir mera lätthanterligt, eftersom skatten då i varje fall mycket ofta skall beräknas på samma sätt vare sig uppgiften påverkar den aktuella taxeringsperioden eller en framtida sådan period.

Om det när skattetillägget skall bestämmas står klart eller med fog kan antagas att skatten blir väsentligt lägre eller att någon skatt över huvud taget inte skall utgå på det ifrågavarande beloppet, skall naturligtvis skattetillägg i motsvarande mån inte tas ut. Detta gäller alla sådana fall då det är en framtida taxering som kan påverkas av den oriktiga uppgiften. Därvid kan de regler om jämkning tillämpas som kommittén föreslår i det följande.

Det förslag som nu har lagts fram löser inte de problem som i enlighet med vad som konstaterats i avsnitt 7.5.1 kan uppkomma i fall då den skattskyldige påkallar tillämpning av lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning, sedan en oredovisad inkomst upptäckts. Kommittén återkommer emellertid till denna fråga i författningskommentaren.

7.5.4 Maximibelopp för skattetillägg

Förslag: Någon i lag bestämd maximiregel för skattetillägg införs inte. De synpunkter som talar för en maximiregel bör kunna tillgodoses inom ramen för en allmän möjlighet till jämkning.

Det förhållandet att skattetillägget tas ut i relation till den undandragna skatten medför att tillägget i det enskilda fallet kan bli mycket högt. Det förekommer då och då att skattetillägg tas ut med mångmiljonbelopp. Mot den bakgrunden har kommittén enligt direktiven fått till uppgift att överväga om det är möjligt att införa någon sorts maximering av skattetillägget. Det kan nämnas att skattetillägg med över en miljon kr under taxeringsåret 1999 togs ut i 58 fall på inkomstskatteområdet (härav i 30 fall för juridiska personer) och under redovisningsåren 1998-1999 i 48 fall på mervärdesskatteområdet (samtliga juridiska personer).

Frågan om att införa ett tak i uttaget av skattetillägg behandlades av 1975 års skattetilläggsutredning, som emellertid avvisade denna tanke (SOU 1982:54 s.169 ff.). Utredningen ansåg att sådana maximiregler skulle uppfattas som orättvisa av de skattskyldiga och minska eftertrycket åt uppgiftsskyldigheten i sådana fall då det gäller stora belopp och frestelsen att dra undan skatt därmed är accentuerad. (Ett ytterligare skäl mot maximiregler var att utredningen lade fram förslag till nyansering av skattetilläggen, vilket dock aldrig kom att genomföras.)

Med sin utgångspunkt att skattetilläggen fyller funktionen av ett straff vill kommittén något ifrågasätta de skäl som sålunda anförts mot tanken på att fastställa maximibelopp. Straffmaximum finns i princip vid alla brott, om man inte vill se livstids fängelse som ett undantag. Straffet för inbrottsstöld kan aldrig överstiga sex års fängelse, hur mycket tjuven än tillgriper. För ett bötesbrott kan påföljden aldrig bli mera ingripande än 150 dagsböter om 1 000 kr, oberoende av hur allvarligt brottet är och vilka ekonomiska förhållanden som gäller för gärningsmannen. Denna princip gäller även beträffande brott där straffet i praktiken i stor utsträckning fastställs efter en kvantitativ relation till brottsföremålet (t.ex. mängden narkotika som varit föremål för olovligt innehav eller hastigheten på bilen som körts för fort).

Om man bortser från den rent humanitära aspekt som gäller vid frihetsberövande syftar maximistrafen, som naturligtvis delvis är godtyckligt bestämda, till att inte resultat skall kunna uppkomma som framstår som stötande eller oproportionerliga i förhållande till överträdelsens beskaffenhet. I den straffrättsliga doktrinen har man brukat hävda att ett krav på maximistraff betingas av "elementär moralisk anständighet" (se t.ex. Jareborg i SvJT 1999 s. 277 med där anförd litteratur), en uppfattning som naturligtvis även den i främsta rummet gör sig gällande vid frihetsstraff men inte kan fränkännas betydelse även vid ekonomiska påföljder. Det finns anledning att ställa frågan varför ett motsatt betraktelsesätt skulle göra sig gällande vid fel i samband med deklARATIONER. Det är tvivelaktigt om allmänheten skulle uppfatta maximiregler som orättvisa just på detta område.

Skattetilläggen påminner visserligen mest om normerade böter, dvs. böter som fastställs enligt särskild beräkningsgrund med stöd av 25 kap. 4 § brottsbalken. Denna straffform har dock praktiskt taget helt och hållet avvecklats och i det fåtal fall då normerade böter fortfarande förekommer finns i praktiken regler som innebär att straffet inte kan bli särskilt högt.

Kommittén har också svårt att godta tanken att maximiregler skulle minska preventionen på något avgörande sätt i sådana fall då det gäller stora belopp och frestelsen att dra undan skatt därmed är särskilt stor. En sådan tankegång kan ju inte gälla annat än uppsåtliga skatteundandraganden. Det är tveksamt om det över huvud taget är ett realistiskt antagande att den som överväger ett sådant brott kalkylerar med storleken på ett eventuellt skattetillägg - kalkyler av det slaget är nog inte så vanliga och i den mån de förekommer väger risken för upptäckt och för personligt straff säkerligen avsevärt mycket högre. Men vad som framför allt medför att man har anledning att ifrågasätta argumentet är att en betydande del av fall med oriktigt uppgiftslämnande - kanske det stora flertalet - kan förutsättas vara att tillskriva oaktsamhet. Det kan inte vara riktigt att behandla de fallen hårdare än som är motiverat av det skälet att man vill reagera kraftigt mot uppsåtliga fall. Resonemang av det slaget avvisas regelmässigt vid annan strafflagstiftning.

Naturligtvis kan det dock hävdas att den omständigheten att skattetilläggen kan utgå med obegränsat belopp allmänt sett manar till en ökad ordentlighet och försiktighet vid deklARATIONSBESTYREN hos sådana storföretag, kommuner eller landsting som ligger i riskzonen för att vid oriktiga uppgifter påföras synnerligen höga

tillägg. I vad mån frånvaron av maximibelopp verkligen får sådana preventionseffekter av någon nämnvärd betydelse synes dock ganska tvivelaktigt. När det gäller kommuner, landsting och den seriösa delen av näringslivet vill kommittén bestämt hävda att den ofta framförda föreställningen att uppgiftslämnandet skulle i en eller annan mening vara beroende av spekulationer om hur stort ett eventuellt skattetillägg skulle komma att bli är verklighetsfrämmande.

Kommittén har med hänsyn till det anförda svårt att se att de argument som har brukat anföras mot maximiregler väger särskilt tungt. Vad som talar för att sådana regler införs är intresset av konsistens i samhällets reaktioner mot överträdelser och att skattetilläggen inte skall få en konfiskatorisk prägel. Det är från principiella synpunkter tvivelaktigt att på ett specifikt område tillämpa ekonomiska sanktioner som är mångdubbelt mera ingripande än som i andra sammanhang kan förekomma som reaktion på allvarigare överträdelser, särskilt som sanktionerna på skatteområdet fastställs efter en procedur som otvivelaktigt är mer summarisk än vad som gäller i fråga om brott som beivras i den reguljära straffprocessen.

Det anförda skulle i och för sig kunna synas tala för att skattetilläggen borde maximeras för att man skall undgå de – låt vara inte särskilt vanliga – fall då man i denna ordning påför ekonomiska sanktioner på mångmiljonbelopp. Ett färskt exempel på sådana fall är Regeringsrättens dom den 15 december 2000 i det i kapitel 6 nämnda Volvo-målet, där skattetillägg togs ut med drygt 16 milj. kr.

Till kommittén har framförts att småföretagen är mycket sårbara för den likviditetspåfrestning som skattetillägg innebär, särskilt i ett företags uppbyggnadsskede. Det har ifrågasatts om inte särskilda maximiregler skulle kunna införas för de företag som faller in under fåmansföretagsreglerna och att de skulle kunna knytas till företagets omsättning, t.ex. på det sättet att skattetillägg får utgå med högst en procent av omsättningen. Här återkommer emellertid de i det föregående berörda problem som är förenade att bestämma ett skattetillägg med utgångspunkt i den skattskyldiges betalningsförmåga och svårigheten att finna ett användbart mått på denna liksom vanskligheten att använda detta slags parametrar i en masshantering.

Som redan förut har konstaterats är det knappast möjligt att införa en ordning enligt vilken skattemyndigheterna skulle väga in exempelvis den skattskyldiges aktuella ekonomiska förhållanden

när skattetillägget bestäms. I praktiken är det därmed svårt att tänka sig någon annan typ av tak än ett absolut belopp i kronor. Som redan antytts blir det belopp som i så fall skulle väljas som straffmaximum – på samma sätt som enligt andra motsvarande regler – i viss mån godtyckligt. Nära till hands i fråga om juridiska personer skulle emellertid vara att bestämma beloppet i överensstämmelse med vad som gäller i fråga om företagsbot enligt brottsbalken. Det maximala uttaget av skattetillägg för en och samma oriktiga uppgift skulle då vara tre miljoner kr. För fysiska personer bör maximibeloppet i så fall vara lägre, t.ex. en miljon kr.

Med en sådan lösning uppkommer dock en tröskeleffekt som kan synas obefogad med hänsyn till skattetilläggsystemets grundläggande konstruktion. För de allra flesta skattskyldiga skulle maximibeloppet också bli utan varje betydelse. Detta talar mot tanken att införa maximibelopp som ovillkorliga regler. Kommittén anser att de synpunkter som talar för en maximiregel bör kunna tillgodoses inom ramen för en allmän möjlighet till jämkning, som enligt kommitténs mening bör införas även av andra skäl. Kommittén övergår till att behandla denna fråga.

7.5.5 Jämkning av skattetillägg

Förslag: En möjlighet att jämka skattetillägg införs för bl.a. gränsfall och fall då tillägget annars skulle bli oproportionerligt högt. Dessutom skall jämkning kunna ske då utan den skattskyldiges förvällande en osedvanligt lång tid har förflutit sedan den oriktiga uppgiften lämnades.

För att inte alltför disparata resultat skall kunna åstadkommas och tillämpningen även i övrigt underlättas bör jämkning bara kunna ske till hälften eller en fjärdedel av vad som annars skulle ha utgått. Detta bör dock inte gälla när skattetillägget skulle uppgå till mycket höga belopp.

Skattetilläggsutredningens slutbetänkande Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2 Nyansering av skattetillägg m.m. (SOU 1982:54) innehöll förslag om en långtgående nyansering av skattetilläggen. Förslagen ansågs dock innebära ett alltför komplicerat och svårtillämpat regelsystem och kom aldrig att läggas till grund för lagstiftning. I det föregående har kommittén uttalat att det enligt svenska rättstraditioner inte är

lämpligt att ge skattemyndigheterna som uppgift att göra en mera ingående bedömning av sådana förhållanden som inverkar på den skattskyldiges skuld. Kommittén har inte heller ansett sig kunna förorda en ordning enligt vilken skattemyndigheterna skulle väga in exempelvis den skattskyldiges aktuella ekonomiska förhållanden när skattetillägget bestäms.

Med dessa utgångspunkter finns det naturligtvis skäl mot att införa en möjlighet för skattemyndigheterna att jämka skattetilläggen. Risken med en sådan ordning är också att den skulle ge upphov till en splittrad praxis.

Vad som likväl kan tala för att en möjlighet till jämkning införs är till en början de betydande tröskeeffekter som är förenade med den nuvarande ordningen.

Frågan om skattetillägg skall utgå eller ej kan tänkas vara ett gränsfall. Så t.ex. kanske den skattskyldige får anses ha visat viss oaktsamhet som visserligen inte kan anses ursäktlig men ändå är förhållandevis obetydlig, eller har faran för ett felaktigt beslut med hänsyn till kontrollmaterialet varit ganska begränsad utan att kunna sägas vara ringa. Det kan också tänkas att skattemyndigheten i ett givet fall finner att en felaktighet står i samband med den skattskyldiges sjukdom och därför är i viss mån ursäktlig men - efter tvekan - stannar för att den inte är i sådan grad ursäktlig att skattetillägget kan undgås. Det ter sig mindre följdriktigt att myndigheten i sådana fall skall vara skyldig att alltid fastställa skattetillägget till fullt belopp.

Kommittén har i det föregående också berört det fallet att en oriktig uppgift har lämnats som i och för sig inte kan betecknas som ursäktlig och som även lett till fara för felaktigt beskattningsbeslut men som på grund av skatteförhållandena enligt vanliga beräkningsprinciper skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg, som inte står i någon som helst proportion till oaktsamheten. Som redan har antytts anser kommittén att en möjlighet till jämkning bör föreligga i sådana fall. Skulle det stå alldeles klart att den oriktiga uppgiften har lämnats uppsåtligen, blir jämkning på denna grund knappast aktuell.

Det kan ligga nära till hands att i detta sammanhang beröra den dom av Regeringsrätten som numera får betraktas som prejudicerande vad avser tillämpligheten av Europakonventionens artikel 6 på skattetilläggen dvs. domen den 15 december 2000 i Volvo-målet (se kapitel 6). I det målet gällde frågan tolkningen av en tidigare gällande bestämmelse - punkt 15 i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen - där det föreskrevs att avdrag för

avsättning till internvinstkonto fick ske när ett svenskt moderbolag sålt lagertillgångar till ett utländskt dotterföretag för vidareförsäljning och tillgångarna kvarlåg osålda hos dotterföretaget vid utgången av beskattningsåret.

I målet uppkom fråga hur man skulle se det fallet att Volvo AB hade sålt reservdelar till ett utländskt dotterbolag som i sin tur hade vidareförsålt dessa till andra utländska dotterbolag där de kvarlåg osålda vid beskattningsårets utgång. Civilrättsligt och redovisningsmässigt var det här fråga om en internvinst inom koncernen med därav följande skyldighet att dra av den från koncernresultatet, men skattemyndigheten gjorde gällande att skattemässig avdragsrätt inte förelåg, eftersom författningstexten enligt sina ordalag förutsatte att det utländska dotterföretag till vilket moderbolaget sålt lagertillgångarna skulle vara detsamma som det som höll dem i lager vid beskattningsårets utgång. Detta blev också bedömningen i samtliga domstolar. Volvo påfördes dessutom ett skattetillägg beräknat på ett underlag av över 100 milj. kr.

Med hänsyn till författningstextens lydelse är det begripligt att avdraget inte godkändes, låt vara att det kanske i enlighet med Volvos ståndpunkt i målet skulle ha kunnat finnas utrymme för en lagtolkning som även beaktade lagens syfte. Kommittén ifrågasätter inte heller skattetillägget med utgångspunkt i gällande rätt.

I en framtida ordning är det emellertid sakligt sett inte rimligt att skattetillägg i en sådan situation skall behöva utgå med mångmiljonbelopp. Volvos ståndpunkt var ingalunda obefogad och kan från civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter ha tett sig ganska naturlig. Sannolikt kunde man på Volvos sida inte ens föreställa sig att lagen skulle tillämpas på olika sätt beroende på om det ena eller andra helägda dotterföretaget svarade för lagerhållningen, något som ju saknade varje betydelse från ekonomisk och finansiell synpunkt för koncernen.

Det var här fråga om ett fall där det med de utgångspunkter som ligger till grund för kommitténs förslag kan allvarligt ifrågasättas om skattetillägg över huvud taget skall utgå, men anser man att detta bör ske synes det vara ett typexempel på situationer då en jämkning är befogad och naturlig.

Ett tredje typfall är situationer då utan den skattskyldiges förvällande en osedvanligt lång tid har förflutit sedan den oriktiga uppgiften lämnades. Här kan hänvisas till vad som i kapitel 6 har uttalats om att rätten att få tillträde till domstol enligt artikel 6 i

Europakonventionen innebär att domstolsprövning skall äga rum inom skäligen tid. I den mån en sådan prövning inte har kommit till stånd inom skäligen tid från anklagelsen är det tveksamt om det är förenligt med konventionen att domstolen inte har möjlighet att beakta detta när straffet skall bestämmas. Enligt 29 kap. 5 § första stycket punkt 7 brottsbalken har en allmän domstol möjlighet att göra sådana hänsynstaganden i brottmål (se t.ex. när det gäller skattebrott NJA 1998 s 283). En sådan möjlighet bör som kommittén ser saken finnas även i mål om skattetillägg.

Kommittén är som redan framgått medveten om att en jämningsmöjlighet kan leda till att praxis åtminstone i ett inledningsskede inte blir enhetlig. Enligt kommitténs mening bör risken för detta dock kunna accepteras när det som här gäller en förändring till de skattskyldigas förmån.

Naturligtvis bör det inte komma i fråga att införa en obegränsad jämningsmöjlighet som i praktiken skulle leda till ett mera reguljärt straffmättningsförfarande från skattemyndigheternas sida. Förutsättningen för jämkning bör vara att en beräkning av skattetillägget enligt vanliga principer skulle leda till ett resultat som står i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens art och omständigheterna kring dess lämnande eller den skattskyldiges vinning för det fall att uppgiften hade godtagits.

För att inte alltför disparata resultat skall kunna åstadkommas och tillämpningen även i övrigt underlättas bör vidare som huvudregel föreskrivas att jämkning bara kan ske till vissa kvotdelar, förslagsvis hälften eller en fjärdedel av vad som annars skulle ha utgått. Detta bör dock inte gälla när skattetillägget skulle uppgå till mycket höga belopp. Med hänvisning till vad som har sagts i föregående avsnitt anser kommittén att skattetillägg normalt inte bör tas ut med högre belopp för en och samma oriktiga uppgift än tre milj. kr för juridiska och en milj. kr för fysiska personer. I de mera sällsynta situationer då skattetillägget beräknat efter vanliga procentsatser skulle överstiga dessa nivåer bör det finnas större utrymme för överväganden i det särskilda fallet och jämkning följaktligen kunna ske utan att myndigheten eller domstolen blir bunden vid bestämda kvotdelar för jämkningen. Kommittén återkommer till frågan i författningskommentaren.

7.6 Periodiseringsfrågor

Förslag: I fall då den oriktiga uppgiften består endast i att ett belopp hänförs till felaktig taxerings- eller redovisningsperiod skall skattetillägget motsvara följande procentsatser av den undandragna skatten

1. två procent, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken det hade bort hänföras,

2. tio procent, om punkt 1 inte är tillämplig och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst ett år från den till vilken det hade bort hänföras.

Frågan om tillämpning av skattetilläggsreglerna på periodiseringsfel och liknande oriktigheter har föranlett återkommande bekymmer. Skälet är att det här som regel inte är fråga om något egentligt skatteundragande utan endast om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder. Särskilt i mervärdes- och punktskattesammanhang är detta förhållande oftast tydligt för skattemyndigheten, eftersom myndigheten normalt redan vid beslutstillfället kan konstatera att det belopp som borde ha tagits upp för en viss beskattningsperiod hänförs till en annan period.

Kommittén har allvarligt övervägt om man inte kunde avstå från att över huvud taget påföra en ekonomisk sanktion när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämförbar fråga och utredningen visar att den skattskyldige hänfört det belopp som är i fråga till annan beskattningsperiod eller ger anledning att anta att så skulle komma att ske. De allmänpreventiva synpunkterna väger här i varje fall för den seriösa delen av näringslivet inte så tungt, eftersom mervärdesskatten under alla förhållanden redovisas med utgångspunkt i företagets löpande bokföring. Den nu angivna lösningen skulle emellertid innebära att även sådana fel som inte framstår som ursäktliga lämnas obeivrade och att de skattskyldiga helt skulle sakna ett på sanktionssystemet grundat incitament till en från skattesynpunkt riktig periodisering. En sådan lösning torde därför gå alltför långt.

Reglerna om periodiseringsfel ändrades så sent som hösten 1997 efter framställningar från Riksskatteverket och Sveriges Industriförbund på så sätt att uttagsnivån sänktes till 10 eller i fråga

om mervärdesskatt, socialavgifter och punktskatter 5 procent, vilket innebar en halvering av den tidigare gällande nivån.

Som kommittén ser saken är regleringen dock fortfarande otillfredsställande från de skattskyldigas synpunkter. Principerna för periodisering är delvis svårtillgängliga och subtila och kan ibland vara föremål för delade meningar även bland experter. Tyvärr förhåller det sig dessutom ibland så att en periodisering som är godtagbar från synpunkten av god redovisningssed kan vara oacceptabel från skattesynpunkt på grund av skattelagstiftningens utformning, och någon gång föreligger även det omvända förhållandet. På mervärdesskatteområdet rör det sig ofta om höga bruttobelopp. Det innebär att även ett femprocentigt tillägg kan slå mycket hårt. Det praktiska utrymmet för att framställa ett "öppet yrkande" - dvs. en redovisning av samtliga föreliggande omständigheter på sådant sätt att skattemyndigheten får så fullständigt underlag för ett ställningstagande i en tveksam fråga att skattetillägg enligt gällande principer inte skall tas ut - är i dessa sammanhang mycket ringa, i praktiken snarast obefintligt. När omständigheterna, som mycket ofta är fallet, innebär att det är fråga om mervärdesskatt som skulle ha redovisats en eller annan månad tidigare än som skett, är skatten normalt redovisad när felaktigheten upptäcks. Staten har då endast gjort en ränteförlust. Detsamma gäller när det är fråga om ett avdrag som gjorts för tidigt.

Ser man skattetillägget i detta fall som en räntegottgörelse, kan det otvivelaktigt te sig anmärkningsvärt att staten i dessa fall tillgodogör sig en så hög gottgörelse som ett femprocentigt tillägg, vilket ju motsvarar en årsränta på 60 procent. Ibland förhåller det sig så att ett fel av samma slag upprepas under flera beskattningsperioder, och den sammanlagda gottgörelsen kan då bli utomordentligt kännbar, ibland bokstavligen ruinerande.

Det bör dock framhållas att redan de förändringar som kommittén föreslagit i det föregående torde få betydelsefulla effekter när det gäller den nu aktuella problematiken. Kommittén har föreslagit att skattetillägg inte skall utgå, om en oriktig uppgift kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften och det inte skäligen kan begäras att han med denna utgångspunkt skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett. Detta innebär att ganska många av de fall då för närvarande skattetillägg utgår på grund av periodiseringsfel i fortsättningen kommer att lämnas obeivrade och att det allmänna

även kommer att gå miste om räntan. Som redan har nämnts pågår vidare inom Riksskatteverket arbete med ändrade rekommendationer som kan förväntas medföra att antalet skattetillägg minskas på mervärdesskatteområdet.

För de återstående fallen blir inte jämförelsen med en räntegottgörelse helt rättvisande. Skattetillägget är i främsta rummet en sanktion - ett straff - med allmänpreventivt syfte. Även med denna utgångspunkt kan det dock med fog hävdas att nuvarande ordning leder till ett oproportionerligt resultat till den skattskyldiges nackdel. Enligt kommitténs mening måste ytterligare ändringar göras för att systemet inte skall förlora sin legitimitet.

Industriförbundet har i de skrivelser till Finansdepartementet och Skatteutskottet som föregick 1997 års lagändring pekat på flera möjliga lösningar. En av dessa skulle vara att skattetillägget vid periodiseringsfel utgår i form av kostnadsränta motsvarande räntan enligt 19 kap. 4 § skattebetalningslagen, dvs. den ränta som utgår när debiterad preliminär skatt betalas in efter den 17 januari taxeringsåret och som motsvarar 125 procent av räntan för sexmånaders statsskuldväxlar. Denna lösning avvisades i 1997 års proposition som alltför komplicerad. I sin skrivelse till Skatteutskottet förordade förbundet som huvudförslag en lösning enligt vilken skattetillägget vid oriktiga uppgifter avseende periodisering eller därmed jämställd fråga rörande mervärdesskatt skulle uppgå till 0,5 procent per påbörjad kalendermånad som utgående mervärdesskatt redovisats för sent respektive ingående mervärdesskatt redovisats för tidigt.

Den tankegång som ligger till grund för detta förslag kan synas tilltalande och det skulle otvivelaktigt bidra till att ge skattetilläggen i dessa fall den nödvändiga legitimiteten, om regleringen utformas efter sådana linjer. En sådan lösning skulle dock inte kunna tillämpas på andra områden än mervärdes- och punktskatteområdena, eftersom den i så fall ibland skulle kunna leda till orimligt höga skattetillägg. Antag exempelvis att den skattskyldige har gjort avdrag för hela kostnaden för ett förvärv av ett stenhus som bort periodiseras på femtio år. Med en lösning efter ränteprincipen skulle skattetillägg då utgå med orimliga belopp. Komplikationer skulle också uppkomma i de fall då skattemyndigheten inte kan förutse slutdagen för en ränteberäkning, något som inte sällan kan förekomma när det är fråga om avdrag som har gjorts för tidigt.

Till detta kommer som redan nämnts att skattetillägget här som eljest inte primärt syftar till att ge det allmänna gottgörelse för förluster utan utgör en sanktion avsedd att fylla en preventiv funktion.

De nu anförda synpunkterna i förening med de praktiska svårigheter som en lösning efter ränteprincipen skulle föra med sig har lett kommittén till den slutsatsen att det är mera ändamålsenligt att utgå från en fast uttagsprocentsats. Kommittén anser emellertid att fem procent utgör en alltför hög uttagskvot och förordar att räntesatsen på mervärdes- och punktskatteområdena sänks till två procent, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken det hade bort hänföras.

För andra fall bör skattetillägget uppgå till tio procent. Därmed skapas en mera rimlig relation mellan skattetilläggen i de olika fallen. Kommittén anser emellertid att sådana periodiseringsfel som medfört en förskjutning av ett belopp på mer än ett år över huvud taget inte bör vara föremål för någon specialreglering utan att skattetillägget i dessa fall bör utgå enligt vanliga regler. Om - för att anknyta till det nyss angivna, kanske väl drastiska exemplet - den skattskyldige omedelbart gör avdrag för köpeskillingen för en fastighet som hade bort periodiseras på femtio år, är det visserligen i redovisningsteknisk mening fråga om periodiseringsfel men det synes likväl följdriktigt att skattetillägget inte bestäms efter mera förmånliga principer än som gäller enligt vanliga regler. Som redan har föreslagits bör en möjlighet till jämkning dock finnas.

Sammanfattningsvis förordar kommittén följande principlösning för fall då den oriktiga uppgiften består endast i att ett belopp hänförts till felaktig taxerings- eller redovisningsperiod och utredningen visar att den skattskyldige hänfört det belopp som är i fråga till annan sådan period eller ger anledning att anta att så skulle komma att ske. Är den oriktiga uppgiften att hänföra till en ursäktlig felbedömning av skattereglerna eller av sådana faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften gäller som i andra sammanhang att inget skattetillägg skall tas ut, om det inte skäligen kan begäras att den skattskyldige skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett. Är varken denna eller någon annan undantagsregel tillämplig, skall skattetillägget motsvara följande procentsatser av den undandragna skatten:

1. två procent, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken det hade bort hänföras,

2. tio procent, om punkt 1 inte är tillämplig och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst ett år från den till vilken det hade bort hänföras.

Det förefaller något oklart om den nuvarande regleringen angående "periodisering eller därmed jämställd fråga" avsetts vara tillämplig enbart med avseende på näringsverksamhet. Något stöd för en sådan begränsning synes inte stå att finna vare sig i lagtext eller i lagmotiv, men i praxis tillämpas den berörda regleringen i varje fall endast sällan i andra fall. De nya reglerna bör emellertid vara tillämpliga inte bara när det är fråga om fel som i redovisningsteknisk mening är att hänföra till periodiseringsfel utan också när en skattskyldig som i vanlig ordning har att deklarerat enligt kontantprincipen hänfört det belopp som är i fråga till fel redovisningsperiod. Det är nämligen enligt kommitténs mening inte hållbart att göra skillnad mellan dessa fall till de skattskyldigas nackdel.

När det inte är fråga om så korta redovisningsperioder som normalt är tillämpliga i mervärdesskattesammanhang kan tillämpningen vara svårare, eftersom det när en inkomst har undanhållits ofta förhåller sig så att man inte med säkerhet vet hur den skattskyldige skulle ha agerat i framtiden om felet hade undgått upptäckt. Av betydelse kan då bl.a. vara om det skulle ha funnits faktiska möjligheter för den skattskyldige att helt undanhålla beloppet från beskattning.

Ett exempel på en väl sträng tillämpning av nuvarande regler erbjuder RÅ 1995 ref. 5, där den skattskyldige hade sålt en villa år 1991. Eftersom köparen hade försökt häva köpet och försäljningen inte hade slutreglerats förrän under 1992 då också köpebrev utfärdats, tog han inte upp realisationsvinsten i sin deklaration till 1992 års taxering trots att han erhållit i vart fall huvuddelen av köpeskillingen redan under 1991. Hans uppgift att han hade avsett att deklarerat realisationsvinsten till 1993 års taxering förefaller ha godtagits av domstolarna, och ett ingående resonemang fördes i frågan om det fanns skäl att efterge skattetillägget med hänsyn till att ett skattetillägg beräknat efter 40 procent skulle drabba synnerligen hårt och den faktiska möjligheten att undandra sig beskattning för vinst från fastighetsförsäljning ansågs vara, såsom

kammarrätten uttryckte saken, närmast obefintlig. Eftergiftsskäl ansågs dock inte föreligga varför skattetillägg beräknat efter 40 procent påfördes den skattskyldige.

Det kan synas förvånande att det i detta fall inte i någon instans ens fördes på tal att skattetillägget skulle kunna beräknas efter den lindrigare procentsats som gäller för fel beträffande periodisering eller därmed jämställd fråga, men förklaringen kan vara att det i enlighet med det förut anförda ansetts vara så att säga underförstått att dessa lindrigare regler skall aktualiseras endast när det är fråga om näringsverksamhet. Enligt kommitténs mening bör ett fall av detta slag fortsättningsvis normalt falla under den nyss föreslagna regeln.

Som nyss konstaterades kan en svårighet ofta vara att man när en inkomst har undanhållits inte med säkerhet vet hur den skattskyldige skulle ha agerat i framtiden om felet hade undgått upptäckt. Motsvarande svårigheter föreligger inte när det är fråga om ett avdrag som gjorts för tidigt. Exempel på sådana situationer erbjuder rättsfallen RÅ83 1:51 I och II, som avsåg två fall då ägare av nyförvärvad villa gjort avdrag för ränta som erlagts under taxeringsåret men belöpte på beskattningsåret. Även i dessa fall diskuterade domstolarna om skattetillägget skulle kunna efterges. Så blev inte fallet, utan de skattskyldiga fick betala skattetillägg. Detta beräknades i båda fallen efter 40 procent trots att de ifrågavarande räntebeloppen faktiskt hade erlagts och skulle ha varit avdragsgilla vid nästa års taxering.

Vid tidpunkten för dessa rättsfall hade reglerna om lindrigare procentsats för periodiseringsfel ännu inte införts. Det förekommer emellertid att fall av detta slag inte bedöms som periodiseringsfel, eftersom man räknar med risken att den skattskyldige, om felet inte hade upptäckts, skulle komma att utnyttja avdraget två gånger (jfr. Riksskatteverkets rekommendationer om tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg). Enligt kommitténs mening är denna tillämpning tvivelaktig från principiella synpunkter, eftersom man i så fall bestraffar den skattskyldige för något som han inte gjort och kanske inte heller hade avsett att göra. Kommittén anser inte att risken för att den skattskyldige skulle tillgodoföra sig ett dubbelavdrag bör beaktas i annat fall än då det med stor sannolikhet kan antas att så skulle komma att ske. Om det exempelvis vid eftertaxering befinnes att avdraget faktiskt har utnyttjats två gånger föreligger naturligtvis inte skäl att tillämpa

lindrigare procentsats som gäller för fel beträffande periodisering; det är ju då över huvud taget inte fråga om ett periodiseringsfel.

7.7 Skyldigheten att lämna uppgifter

Förslag: Den skattskyldige skall på begäran befrias från skyldighet att själv tillhandahålla en handling eller lämna en uppgift som visar att han har lämnat en oriktig uppgift vilken kan leda till skattetillägg. Samma ordning skall gälla för det fall att handlingen eller uppgiften skulle visa att den skattskyldige har begått ett brott.

Vitesföreläggande är för närvarande den enda möjligheten som myndigheterna har att under en skatteutredning tvinga den skattskyldige att själv lämna uppgifter. Skatteförfattningarna innehåller emellertid i många fall formuleringar som vilar på det synsättet att den skattskyldige har en principiell uppgiftsskyldighet gentemot de kontrollerande organen. Så t.ex. föreskrivs det i 3 kap. 12 § taxeringslagen att den reviderade skall tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de uppgifter som behövs för revisionen.

Som kommittén berörde under avsnitt 6.6.7 anses i rätten till en "fair trial" - en rättvis rättegång - bl.a. ligga att den enskilde inte får tvingas att lämna uppgifter som kan vara belastande för honom själv. Med hänsyn till denna princip har, på grundval av förslag från Skattekontrollutredningen i betänkandet SOU 1996:116, 3 kap. 5 och 12 §§ taxeringslagen genom lagstiftning år 1997 ändrats på det sättet att den skattskyldige numera inte kan vitesföreläggas att lämna uppgifter till skattemyndigheten, när det finns anledning anta att han har begått brott och uppgifterna har samband med den gärning som brottsmisstanken avser. Liknande ändringar har gjorts i skattebetalningslagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt tullagen.

Om även skattetillägget skall, i Europakonventionens mening, anses innebära straff för ett brott, måste uppenbarligen en motsvarande ordning gälla med avseende på det fallet att det finns anledning anta att den skattskyldige kommer att förpliktas att utge skattetillägg. Detta minskar säkerligen påtagligt utrymmet för vitesförelägganden. Det innebär sannolikt dock inte någon oöverkomlig svårighet vid utredningarna. Vitesförelägganden av det slag som här avses är i praktiken mycket ovanliga, och olika

slags tvångsåtgärder som inte förutsätter den skattskyldiges medverkan står ju myndigheterna till buds.

Som redan har berörts i avsnitt 6.6.7 måste vidare gälla att den rätt att inte behöva belasta sig själv som anses ingå i en "fair trial" inte hindrar myndigheterna från att ställa frågor till den skattskyldige eller begära uppgifter av honom. Det skulle ju strida mot vad som gäller för vanliga brottsutredningar. Inte heller är myndigheter eller domstolar förhindrade att dra slutsatser av hans eventuella passivitet. Sist nämnda förhållande framgår uttryckligen av det i avsnitt 6.6.7 redovisade fallet Murray mot Storbritannien. I den mån en underlåtenhet att lämna uppgifter från den skattskyldiges sida vägs in i bedömningen när en myndighet eller domstol beslutar om skattetillägg strider alltså inte detta mot konventionen. Inte heller finns det något hinder mot att lägga passiviteten till grund för skönstaxering.

Rätten att inte tvingas belasta sig själv har emellertid gammal förankring i det svenska rättssystemet. Så t.ex. behöver ingen som vittne eller part under sanningsförsäkran yttra sig angående någon omständighet vars yppande skulle röja att han själv eller närstående förövat brottslig eller vanärande handling (36 kap. 6 § och 37 kap. 3 § rättegångsbalken). I både brottmål och civilmål finns en principiell skyldighet för envar utom den misstänkte - således inte bara för parterna i målet - att förete en skriftlig handling som han innehar och som kan få betydelse som bevis. Här gäller emellertid enligt 38 kap. 4 § rättegångsbalken samma begränsning; en skriftlig handling som skulle röja att innehavaren eller närstående förövat brottslig eller vanärande handling behöver inte företes. Enligt lagmotiven avses med "röja" i dessa sammanhang även att lämna besvärande uppgifter. Samma regler gäller inom förvaltningsrättskipningen på grund av hänvisningar i 20 och 25 §§ förvaltningsprocesslagen. Rätten att inte behöva belasta sig själv gäller helt oberoende av om vederbörande är misstänkt eller inte. Motsvarande principer är vanliga även i främmande länders system.

I de två mest kända fallen från Europadomstolen där rätten att inte behöva belasta sig själv behandlats - Funke mot Frankrike och Saunders mot Storbritannien, närmare redovisade i kapitel 6 - förhöll det sig så att de berörda personerna redan var misstänkta för brott, när myndigheterna tvingade dem att lämna belastande uppgifter om sig själva. Det ter sig emellertid mycket tveksamt om man av den anledningen vågar utgå från att den som inte är misstänkt skulle kunna tvingas att lämna uppgifter som visar att han har begått ett brott och att dessa uppgifter sedan skulle få

användas som bevis i rättegång. Som nämnts är det en vanlig ordning i olika länders rättssystem att man inte behöver ange sig själv inom ramen för en reguljär process, och en sådan skyldighet är även helt främmande för svensk rättsuppfattning.

Det synes finnas all anledning att räkna med att det skulle te sig tvivelaktigt enligt konventionen att använda vitesföreläggande eller något annat liknande medel för att tvinga någon att bekänna ett brott även i sådana fall då misstanke ännu inte uppstått eller i vart fall inte nått någon nämnvärd styrka, låt vara att något sådant fall inte synes ha behandlats av Europadomstolen. Den intressekollision som den berörde utsätts för blir ju snarast starkare i dessa fall än i de situationer då myndigheterna har börjat fatta misstankar. En sådan ordning är inte heller väl förenlig med svenska rättssäkerhetsprinciper.

Mest följdriktigt är därför enligt kommitténs mening att införa en regel om att den skattskyldige på begäran skall befrias från skyldighet att själv tillhandahålla en handling eller lämna en uppgift som visar att han har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. Samma ordning bör rimligen då gälla för det fall handlingen eller uppgiften skulle visa att den skattskyldige har begått ett brott och detta vare sig det är fråga om skattebrott eller annan brottslighet. En sådan ordning skulle överensstämma med vad som enligt 3 kap. 13 § taxeringslagen redan nu gäller i fråga om bl.a. handlingar om vars innehåll innehavaren inte får höras som vittne eller som annars har betydande skyddsintresse.

Praktisk betydelse får en regel av detta slag i främsta rummet när det gäller vitesförelägganden. När en skattemyndighet utan att använda vitesföreläggande begär uppgift av den skattskyldige under en skatteutredning gäller i dag att någon påföljd för att den skattskyldige underlåter att lämna de begärda uppgifterna inte finns föreskriven. Underlåtenheten kan däremot självfallet leda till tvångsåtgärder eller beaktas när myndigheten fattar beslut. Någon ändring i dessa avseenden medför inte den förslagna regeln. Från formell synpunkt när man emellertid den fördelen att lagens formuleringar inte kan ge underlag för slutsatsen att det skulle vara en skyldighet för den enskilde att ange sig själv.

En bestämmelse av nu avsett slag synes inte behöva införas i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, eftersom det i den lagen inte finns någon bestämmelse som kan bilda underlag för slutsatsen att det är en skyldighet för den enskilde att lämna handlingar eller uppgifter.

Inom kommittén har ifrågasatts om den nu föreslagna ordningen i tillräcklig grad tillgodoser den skattskyldiges intressen, eftersom denne förutsätts själv begära befrielse från skyldighet att lämna uppgifter och härigenom mer eller mindre klart ger på hand att han lämnat oriktiga uppgifter eller annars har begått en lagstridig handling. Som kommittén har uppfattat det i de föregående berörda rättsfallen från Europadomstolen är emellertid den föreslagna ordningen tillräcklig från konventionens utgångspunkter. Den överensstämmer också med vad som gäller i andra sammanhang. Den som t.ex. vill undgå att höras som vittne på grund av att han i så fall skulle röja egen brottslighet måste ju själv göra anmälan om detta i fall då förhållandena inte framgår för rätten redan av den utredning som föreligger i målet.

Kommittén har övervägt att föreslå att regeln formuleras så att den skyddar även mot vitesföreläggande som skulle kunna avslöja närståendes brottslighet. Sakligt sett skulle detta inte vara obefogat, men kommittén ifrågasätter om det pratiska behovet av att ge regeln en sådan avfattning är tillräckligt stort. Om saken verkligen skulle ställas på sin spets torde regeln kunna tolkas analogt.

En fråga är ytterligare hur man skall se på det fallet att den skattskyldige - trots rätten att vara passiv - lämnar oriktiga uppgifter under utredningen som har samband med ett brott som han har begått. Sådana oriktiga uppgifter kan ju medföra straffansvar för skattebrott. Kommittén utgår för sin del från att detta i och för sig är förenligt med Europakonventionen. Det förtjänar anmärkas att den som under ed lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen kan dömas för mened även om han ägt vägra yttra sig, låt vara att han kan gå fri från ansvar om omständigheterna inneburit skäligen ursäkt (15 kap. 4 § andra stycket brottsbalken). Detta talar för att den gällande ordningen på skatteområdet kan lämnas oförändrad i det hänseende som nu diskuteras.

Med den lösning som nu har förordats finns det ingen anledning att i lag fixera en viss tidpunkt under en skatteutredning då den skattskyldiges medverkansskyldighet upphör. Inte heller kan det anses påkallat att meddela föreskrifter om att den skattskyldige skall underrättas om när det föreligger en situation då han har möjlighet att begära befrielse från att lämna uppgifter. Däremot kan det vara en fördel om en mer generell sammanfattning av regleringen tas in i sådana allmänna informationsbroschyrer som Riksskatteverket publicerar. Detta gäller särskilt som det är tvivelaktigt om kunskapen om att man kan åläggas skattetillägg

eller dömas för skattebrott även för uppgifter som lämnas under en skatteutredning är allmänt känd.

Införs den nyss föreslagna regeln behövs enligt kommitténs uppfattning inte längre de lagändringar som år 1997 genomfördes på grundval av Skattekontrollutredningens betänkande SOU 1996:116. Berörda paragrafer kan alltså återställas till sin tidigare lydelse.

7.8 Vissa procedurfrågor

7.8.1 Handläggningen hos skattemyndigheterna

<p>Förslag: Nuvarande procedurregler behålls. Prövningen av frågor om skattetillägg bör såvitt möjligt förbehållas en förhållandevis begränsad krets av tjänstemän.</p>
--

De förändringar i skattetillägssystemet som kommittén föreslår synes inte behöva leda till några avgörande förändringar av rutinerna vid skattemyndigheterna. Vad som självfallet är väsentligt är att den skattskyldige erhåller möjlighet att yttra sig och tillräcklig tid för detta när frågan om skattetillägg aktualiseras, men detta är förutsatt även inom ramen för nuvarande ordning. I och med att skattemyndigheterna enligt kommitténs förslag skall bedöma även frågan om den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig får den skattskyldiges yttrande större betydelse än för närvarande. Skattemyndigheten synes inte annat än undantagsvis ha anledning att självmant efterforska omständigheter som ligger till grund för oaktsamhetsbedömningen utan får normalt lita till den utredning som föreligger.

En fråga som kommittén särskilt har diskuterat är om skattemyndigheten tidigare än för närvarande bör fästa den skattskyldiges uppmärksamhet på att skattetillägg kan komma att utgå. Kommittén anser att det i och för sig skulle vara önskvärt att den skattskyldige underrättas redan när en grundad misstanke har uppkommit om detta. För fall då en förundersökning i ett vanligt brottmål har kommit så långt att någon kan skäligen misstänkas för brottet gäller ju enligt 23 kap. 18 § rättegångsbalken ett ovillkorligt krav på att denne skall underrättas om misstanken; han behöver

dock inte ges en sådan underrättelse förrän han sedan sådan misstanke uppkommit blir föremål för förhör.

Att införa en motsvarande obligatorisk ordning i ärenden om skattetillägg skulle dock vara förenat med åtskilliga komplikationer och knappast kunna hanteras praktiskt. Som kommittén har konstaterat i kapitel 6 synes det inte finnas stöd för uppfattningen att en underrättelseskyldighet av aktuellt slag skulle påkallas av Europakonventionen. Kommittén har därför ansett sig böra avstå från att föreslå en sådan obligatorisk regel som nu diskuteras.

Enligt 2 kap. 4 § taxeringslagen avgörs ett taxeringsärende i skattenämnd, om ärendet avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis den skattskyldige åberopar, avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige eller av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden. I enlighet härmed avgörs ofta frågor om skattetillägg på inkomstskatteområdet i skattenämnd, en ordning som enligt kommitténs mening bör bestå.

Enligt 3 kap. 4 § taxeringslagen har den skattskyldige rätt att på begäran få lämna upplysningar muntligt inför skattenämnden, om inte särskilda omständigheter talar mot det. Kommittén har mötts av synpunkten att det också borde vara möjligt att höra vittnen under ed inför nämnden. Skälet är att det inte sällan förekommer att uppgifter från andra än den skattskyldige lämnas utan avseende med den uttryckliga motiveringen att uppgifterna inte har lämnats under sådant straffansvar som är förenat med edsavläggelse.

Kommittén har förståelse för det berörda önskemålet men har svårt att ställa sig bakom det. I princip anses det nämligen vara förbehållet domstolar att höra vittnen under straffansvar även om det finns några undantag, t.ex. såvitt gäller hyresnämnderna och kommissionen för granskning av de svenska säkerhetstjänsternas författningsskyddande verksamhet (jfr prop. 1998/99:140 vol. 1 s.15). Enligt kommitténs mening bör man emellertid från skattemyndigheternas sida i allmänhet undvika att låta bedömningen av en utomstående persons trovärdighet på ett avgörande sätt bli beroende av att denne inte har avlagt ed. En allmän domstol skulle knappast resonera på det sättet.

Om ett beskattningsärende som avses i skattebetalningslagen har ett nära samband med ett taxeringsärende som enligt taxeringslagen skall avgöras i en skattenämnd, får enligt 2 kap. 8 § skattebetalningslagen även ett sådant beskattningsärende avgöras i skattenämnden, om det är lämpligt att ärendena prövas i ett

sammanhang. I övrigt finns det inte, utanför det område som täcks av taxeringslagen, möjlighet att hänskjuta ett ärende till avgörande i skattenämnd. Särskilt vad avser mervärdesskatteområdet anser kommittén att detta är en brist när det gäller prövningen av frågor om skattetillägg. Frågan om införande av skattenämndsprövning utanför taxeringsområdet har dock en räckvidd som sträcker sig långt utöver området för det uppdrag som har anförtrotts åt kommittén. Till detta kommer att inom kommittén den åsikten finns företrädd att den omständigheten att ett ärende har behandlats i skattenämnd inte på ett avgörande sätt förbättrar besluts kvaliteten.

Slutligen vill kommittén som sin uppfattning framhålla att det är av stort värde om beslut angående skattetillägg i all den utsträckning som det är möjligt förbehålls en förhållandevis begränsad krets av personer. Det är här fråga om en ofta mycket grannliga prövning som kräver inte bara utbildning utan också erfarenhet och överblick av praxis.

7.8.2 Förvaltningsdomstolarna

Förslag: En uttrycklig föreskrift införs om att den skattskyldige eller ställföreträdare för denne har rätt att bli hörd personligen i mål om särskild avgift.

I mål om skattetillägg och andra särskilda avgifter vid länsrätt eller kammarrätt är muntlig förhandling obligatorisk, om den skattskyldige begär det, bortsett från fall då det inte finns anledning att anta att särskild avgift kommer att tas ut (se t.ex. 6 kap. 24 § taxeringslagen).

Som konstaterats i kapitel 6 anses rätten till muntlig förhandling i brottmål enligt artikel 6 i Europakonventionen principiellt inbegripa en rätt för den anklagade att personligen bli hörd vid domstolen. I de fall då domstolen har att pröva skuldfrågan skall detta kunna ske på grundval av en direkt värdering av vad han själv har att anföra. Detta belyses bl.a. av fallet Botten mot Norge, där det inte ansågs tillräckligt att den tilltalades försvarare hade varit närvarande vid förhandlingen när den tilltalade själv inte hade fått möjlighet att närvara och yttra sig.

I de fall då den skattskyldige för talan genom ombud i länsrätt eller kammarrätt i ett mål om skattetillägg kan det givetvis

förekomma att den skattskyldige önskar bli hörd personligen eller, om den skattskyldige är juridisk person, att förhör begärs med ställföreträdare för den skattskyldige. Kommittén har kännedom om att det förekommer att sådana framställningar avslås med motiveringen att förvaltningsprocesslagen inte tillåter förhör med part eller ställföreträdare för part i bevissyfte.

Denna rättstillämpning måste i belysning av det nyss anförda anses stå i strid med Europakonventionen. En sådan tillämpning torde inte heller vara förutsatt i förvaltningsprocesslagen. Det är visserligen riktigt att denna lag inte innehåller bestämmelser om förhör med part i bevissyfte (jfr 25 §). Enligt vedertagen terminologi brukar emellertid inte förhör med tilltalad i brottmål betecknas som ett bevismedel i egentlig mening – det är ju den tilltalades version som skall bevisas eller motbevisas – men ett sådant förhör kan givetvis ha betydelse för domstolens bedömning. Frånvaron av uttryckliga bestämmelser i ämnet synes alltså inte kunna tas till intäkt för att sådana förhör inte skulle få äga rum. Tvärtom måste utgångspunkten vara att ett sådant förhör normalt har förutsatts vara inbegripet i en muntlig förhandling.

Eftersom emellertid lagens avfattning visat sig kunna leda till missuppfattningar anser kommittén att den bör förtydligas genom en uttrycklig föreskrift om att den skattskyldige eller ställföreträdare för denne har rätt att bli hörd personligen i mål om särskild avgift.

7.8.3 Uppgift om skattetillägg i mål om skattebrott vid allmän domstol

<p>Förslag: I mål om straffansvar för skattebrott skall åklagaren sörja för att domstolen får kännedom om det skattetillägg som beslutats.</p>

När skattetilläggssystemet infördes förutsattes det att den omständigheten att den tilltalade ålagts eller skulle komma att åläggas skattetillägg skulle beaktas vid bestämmandet av påföljd för skattebrott (prop. 1971:10 s. 351 och 364).

Särskilt sedan skattebrott numera omkonstruerats till ett farebrott synes det emellertid långt ifrån alltid förekomma att uppgift om beslutat skattetillägg lämnas i brottmålet från åklagarens sida. Den tilltalade kan naturligtvis själv lämna denna

uppgift, men som kommittén ser saken skulle det naturliga vara att beslut om skattetillägg såsom en rutin tillfogas förundersökningsprotokollet, så att domstolen redan från början får kännedom om förhållandet. Detta är så mycket mera naturligt då även regleringen i 29 kap. 5 § första stycket brottsbalken bygger på tanken att s.k. sanktionskumulation regelmässigt skall beaktas. Eftersom skattetillägg i princip alltid tas ut i sådana fall då brottet går till åtal – undantag gäller bl.a. för medverkande – har domstolen visserligen anledning att utgå från att denna omständighet är beaktad inom ramen för rådande straffmättningspraxis. Detta förhållande utgör emellertid inte skäl att frångå den ordning som har förutsatts. Ibland ser man domar från allmänna domstolar där det av motiveringen att döma kan te sig tveksamt om domstolen har tänkt på att den tilltalade redan har bestraffats genom skattetillägg.

Kommittén anser av angivna skäl att det i mål om straffansvar för skattebrott bör ankomma på åklagaren att sörja för att domstolen får kännedom om det skattetillägg som beslutats. Enligt kommitténs mening behövs det inte någon bestämmelse i författning om detta, men kommittén vill föreslå att Riksåklagaren genom cirkulär eller på annat lämpligt sätt fäster åklagarmyndigheternas uppmärksamhet på förhållandet.

7.9 Verkställighet av skattetillägg

Förslag: Principen om omedelbar möjlighet att verkställa beslut om skattetillägg behålls. Om den skattskyldige erhåller avslag på en begäran hos skattemyndigheten om anstånd med skatteinbetalningen, skall han dock ha ett automatiskt anstånd med betalningen av skattetillägget fram till dess att avslagsbeslutet vinner laga kraft eller fastställs av kammarrätt.

I fråga om verkställighet av skattetillägg gäller för närvarande samma bestämmelser som beträffande skatt i allmänhet. Har beloppet inte betalats i tid, lämnas fordringen sålunda normalt för indrivning, och den får då verkställas i enlighet med utsökningsbalkens bestämmelser på samma sätt som en lagakraftvärd dom (20 kap. skattebetalningslagen). Detta gäller även om skattemyndighetens beslut har överklagats till domstol.

Denna ordning avviker från vad som normalt gäller beträffande de egentliga straffen böter och fängelse, vilka i princip inte får verkställas innan domen har vunnit laga kraft. Frågan kan mot denna bakgrund ställas om någon ändring är påkallad med hänsyn till det synsätt som kommittén har utvecklat i det föregående och som innebär att skattetillägg skall ses som en bestraffande sanktion.

Det finns dock inte någon överordnad princip enligt svensk rätt som innebär att påföljder för brott aldrig skulle få verkställas innan de har vunnit laga kraft mot den dömda. Så t.ex. går en dom på skyddstillsyn i omedelbar verkställighet, och när skyddstillsynen förenas med fängelse kan rätten förordna att även fängelsestraffet skall få verkställas omedelbart. Detsamma gällde tidigare bl.a. i fråga om ungdomsfängelse. Även ett bötesstraff kan i vissa fall verkställas innan domen vunnit laga kraft, nämligen om hovrätten vägrat prövningstillstånd och beslutet härom överklagats. I enlighet med vad som förut har konstaterats behöver dessutom inte skattetilläggen, även om de skall betraktas som bestraffande sanktioner, i alla avseenden följa samma principer som de egentliga straffen.

Av intresse är emellertid om några förpliktelser i nu aktuellt hänseende följer av Europakonventionen. Den regel som här i främsta rummet kommer i blickpunkten är artikel 6-2, där det föreskrivs att var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess att hans skuld lagligen har fastställts.

Den berörda regeln kan enligt kommitténs mening inte antas kräva att en domstols dom varigenom ett straff har fastställts måste ha vunnit laga kraft innan den får verkställas. Bestämmelser om omedelbar verkställighet av straff är så pass vanliga i olika rättssystem att det skulle vara nästan otänkbart att tillägga konventionen den innebörden att detta skulle innebära en överträdelse av artikel 6. Här kan också hänvisas till det i avsnitt 6.7 berörda fallet Källander mot Sverige, som visserligen inte gick vidare till Europadomstolen men där kommissionen uttryckligen godtog att ett länsrättsavgörande om skattetillägg fick verkställas utan hinder av att avgörandet hade överklagats.

Vad som kan vara mera tvivelaktigt är om verkställighet får ske av en administrativ myndighets beslut innan det har överprövats av domstol. Kommittén har inte lyckats finna något avgörande av Europarådsorganen där denna fråga ställts på sin spets. Det anses visserligen med stöd i en del rättsfall att artikel 6-2 rent allmänt

skall skydda medborgarna mot att av myndighetspersoner utpekas som brottslingar innan det finns grund för det genom ett domstolsavgörande (Danelius s. 201), men det är tveklaktigt om man kan dra någon slutsats av detta förhållande. Att straff i första instans får äläggas av administrativ myndighet är ju i sig förenligt med konventionen.

Enligt 17 kap. 2 § skattebetalningslagen kan den skattskyldige under vissa förutsättningar beviljas anstånd med inbetalning av skatt. Detta gäller bl.a. om det kan antas att den skattskyldige kommer att helt eller delvis få befrielse från skatten, om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om han kommer att bli skyldig att betala skatten, eller om den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

I Din Bil-målet från december 2000 har Regeringsrätten funnit att de i enlighet härmed föreliggande möjligheterna att få anstånd med skattebetalningen medför att det inte kan vara oförenligt med artikel 6-2 i Europakonventionen att kräva omedelbar verkställighet av skattemyndighetens beslut om skattetillägg. Kommittén anser att beaktansvärda skäl talar för denna uppfattning. Det bör dock framhållas att det i praktiken inte är så vanligt att det föreligger sådana omständigheter att en domstol redan på ett förberedande stadium anser sig kunna utgå från att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten. I den delen tar regleringen sikte på uppenbara fel som under alla förhållanden normalt rättas någorlunda snabbt. I andra fall gäller normalt som villkor för anstånd att den skattskyldige måste ställa säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen, så snart det kan antas att skatten annars inte kommer att betalas i rätt tid. I de fall ett sådant antagande kan göras – det gäller här främst fall av betalningssvårigheter – är det naturligtvis typiskt sett mycket svårt för den skattskyldige att åstadkomma en säkerhet. I de mest angelägna fallen framstår därför möjligheten att erhålla anstånd som tämligen illusorisk. Helt tillfredsställande är gällande ordning därför knappast.

Av det anförda följer att antagandet att gällande ordning klarar Europakonventionens krav är behäftat med viss osäkerhet särskilt för fall då principen om omedelbar verkställighet får mycket

ingripande följder. Europadomstolen har också beslutat att ta upp till prövning målet Janosevic mot Sverige (se avsnitt 6.3.5) som gäller bl.a. just den nu diskuterade frågan. Och oberoende av vad som krävs enligt Europakonventionen kan det finnas skäl att överväga om man inte beträffande skattetillägg borde tillskapa en ordning som mera liknar vad som enligt svensk rätt gäller beträffande straff i allmänhet.

Att överge nuvarande ordning i vad den innebär att skattetillägg i princip följer samma verkställighetsregler som dem som gäller i fråga om själva skattebeloppet väcker dock starka betänkligheter, eftersom det skulle leda till åtskilliga komplikationer av teknisk natur. En lösning enligt vilken verkställigheten skulle uppskjutas ända till dess att ett beslut om skattetillägg har vunnit laga kraft är också svår att tänka sig. Tiden för överklagande löper ju under så lång tid som fem år.

Nuvarande ordning framstår som särskilt inkonsekvent i de fall då den skattskyldige har en principiell rätt till anstånd enligt 17 kap. första stycket 3 skattebetalningslagen på den grunden att han har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut om skattetillägg och det skulle medföra betydande skadeverkningar för honom att betala skatten. Om den skattskyldige är företagare, består sådana skadeverkningar mycket ofta av att han hotas av konkurs eller i vart fall måste lägga ned sitt företag för det fall han tvingas betala skattetillägget omedelbart och således innan en domstolsprövning har kommit till stånd. I detta läge kan han naturligtvis omöjligen prestera någon säkerhet, men som reglerna är skrivna *måste* i princip säkerhet krävas just i ett sådant fall, eftersom det med hänsyn till den ansträngda ekonomiska situationen kan antas att skattetillägget inte kommer att betalas i rätt tid (17 kap. 3 §). Kravet på säkerhet kan visserligen efterges, om det föreligger särskilda skäl. Enligt lagmotiven (1989/90:74 s. 343) synes emellertid med särskilda skäl i detta sammanhang förstås endast fall då antingen anståndsbeloppet är litet eller också målet kan förväntas bli avgjort inom kort. Reglerna har också i rättspraxis ansetts ha denna innebörd, se RÅ 1993 ref. 89. Det är svårt att invända mot ett påstående att regelsystemet i denna del har en prägel av vad som brukar kallas Moment 22.

Enligt kommitténs mening kan denna ordning inte rimligen behållas. Kommittén föreslår att reglerna om skyldighet att ställa säkerhet helt tas bort när det är fråga om anstånd med betalningen av skattetillägg. Huruvida regelsystemet är godtagbart när det gäller

frågan om anstånd med att betala in själva skattebeloppet ligger utanför kommitténs uppdrag.

Genom denna förändring kommer man emellertid inte till rätta med det problem som består i att en framställning om anstånd kan avslås innan saken har granskats av domstol. Kommittén har övervägt en ordning som skulle innebära att den som har överklagat ett beslut om skattetillägg – vare sig hans talan avser endast det beslutet eller själva beskattningsbeslutet – skulle ha en ovillkorlig rätt att utverka anstånd fram till dess att frågan om skattetillägget har prövats av domstol. En sådan ordning skulle dock leda till vissa komplikationer med hänsyn till att överklagande som nyss berördes kan ske ända fram till fem år efter taxeringsbeslutet, låt vara att den skattskyldige naturligtvis inte kan utverka anstånd sedan skattetillägget betalats.

En mera ändamålsenlig ordning är enligt kommitténs mening att den skattskyldige, om han erhåller avslag på en begäran hos skattemyndigheten om anstånd, likväl skall ha ett automatiskt anstånd med betalningen av skattetillägget fram till dess att avslagsbeslutet vinner laga kraft eller fastställs av domstol. Även med en sådan ordning torde man med säkerhet kunna våga påståendet att verkställighet är förenlig med Europakonventionen utan hinder av att själva avgörandet inte har vunnit laga kraft. Eftersom anstånd kan sökas vid upprepade tillfällen bör ett sådant automatiskt anstånd dock gälla endast första gången den skattskyldige söker anstånd.

Från de här anförda synpunkterna skulle det vara tillräckligt att en rätt att utverka anstånd gäller fram till dess att ett avslagsbeslut fastställts av länsrätt. Kommittén har emellertid fäst sig vid att ändringsprocenten är förhållandevis hög (16 - 17 procent) i ledet länsrätt - kammarrätt i mål om skattetillägg. Med beaktande härav förordar kommittén att anståndet skall gälla fram till dess att ett beslut om avslag av länsrätt har vunnit laga kraft eller fastställts av kammarrätt.

8 Andra sanktionsavgifter på skatteområdet

Kommitténs ståndpunkt: Med hänsyn till att frågan om förseningsavgifter för närvarande övervägs i annan ordning avstår kommittén från att ta upp frågan.

Enligt sina direktiv är kommittén oförhindrad att ta upp även andra frågor med anknytning till sanktionssystemet på skatteområdet än sådana som gäller skattetillägg. Vad som i detta hänseende i främsta rummet kan förtjäna att övervägas är att gå in på frågor som gäller förseningsavgifter, dvs. sanktioner för att någon inte i tid lämnar in deklaration.

Förseningsavgifterna har emellertid som nämnts i det föregående nyligen behandlats i Skattekontrollutredningens betänkande SOU 1998:12 och därefter i departementspromemorian Ds 2000:70, där avgifterna föreslås bli kraftigt höjda. Promemorian remissbehandlas för närvarande.

I detta läge har kommittén ansett sig böra avstå från att ta upp frågan om förseningsavgifterna från saklig synpunkt. På grund av att dessa avgifter gäller så förhållandevis begränsade belopp väcker förseningsavgifterna inte samma problem som skattetilläggen när det t.ex. gäller Europakonventionens krav. Allt talar visserligen för att avgifterna i varje fall om höjning genomförs skall ses som ett slags straff vid tillämpningen av artikel 6, men detta kan knappast välla några problem utifrån den nuvarande regleringen.

Kommittén vill emellertid erinra om att kommittén i avsnitt 7.4.1 har konstaterat att det i och för sig kan anföras skäl för att ett slopande av skattetillägget vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration bör leda till en ytterligare höjning av förseningsavgifterna utöver dem som föreslås i departementspromemorian. Kommittén menar dock att de

höjningar som nu har föreslagits åtminstone tills vidare bör vara tillräckliga.

Frågan om den författningsmässiga inplaceringen av reglerna om förseningsavgifter behandlas i kapitel 10.

Några andra sanktionsavgifter på skatteområdet – såsom de kontroll- och dröjsmålsavgifter som kan utgå i vissa fall – har kommittén inte funnit anledning att ta upp i detta sammanhang.

9 Tulltillägg och transporttillägg

Förslag: De överväganden som kommittén har gjort i fråga om skattetillägg har i allt väsentligt giltighet även för tulltillägg och kommittén föreslår i stort samma ändringar på det området. Även på tullområdet bör man enligt kommitténs mening hålla fast vid grundsatsen att den som lämnat tillräckligt underlag för ett korrekt taxeringsbeslut inte skall anses ha lämnat någon oriktig uppgift. Denna princip skall gälla även för elektroniska deklarationer då kontrollmaterialet lämnas först efter anfordran.

Med hänsyn till de speciella förhållandena på tullområdet bör det finnas ett visst utrymme för att avstå från tulltillägg även i sådana fall då utan den tullskyldiges förvällande uppgifterna måste lämnas med stor brådska. Tulltillägget skall inte tas ut när det undandragna tullbeloppet understiger 5 000 kr för juridiska och 2 000 kr för fysiska personer.

När det inte i realiteten föreligger någon fara för undandragande av tull – såsom då EG:s efterlysningsförfarande inom transiteringsystemet leder till en senare förfrågan från avgångstullkontoret – skall tulltillägg enligt förslaget inte tas ut. Inte heller skall tulltillägg påföras i sådana fall då någon har förfogat över en förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tull, eftersom detta inte leder till fara för någon obehörig tullförmån.

När den oriktiga uppgiften avser mervärdesskatt, för vilken avdragsrätt föreligger, uppkommer ingen fara för undandragande utan företagen får i realiteten endast ett slags likviditetskredit under normalt någon månad. Tulltillägg bör då tas ut endast efter två procent. Detta bör dock gälla endast under förutsättning att avdragsrätten uppkommit eller kan antas uppkomma tidigare än sex månader från det att den oriktiga

uppgiften lämnats. För övriga fall föreslår kommittén att den nuvarande tjugoprocentssatsen behålls.

I fråga om transporttillägg föreslår kommittén inga ändringar av nuvarande regler.

9.1 Bakgrund

9.1.1 Inledning

Tulltillägg är en administrativ sanktion inom tullområdet som är uppbyggd på i princip samma sätt som skattetillägget. När sanktionen infördes den 1 april 1986 motiverades den liksom skattetillägget med hänvisning till effektivitets- och avlastningsskäl. Av förarbetena (prop. 1985/86:41 s. 17) framgår att sanktionssystemet ansågs vara ett effektivt sätt att understryka vikten av att uppgiftsskyldigheten iaktas med noggrannhet och omsorg och att det förväntades avlasta åklagare och domstolar mindre allvarliga mål om varusmuggling och liknande brott.

Till skillnad från vad som gäller i fråga om skatteområdet utgör EG-rättens omfattande regelverk kärnan i den svenska tullagstiftningen. Några av de viktigaste föreskrifterna finns i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (tullkodexen), kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (tillämpningskodexen) och i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen (publicerad i tabellverket Taric). EG-förordningarna är direkt tillämpliga som gällande svensk rätt. I vissa delar har de formen av ramlagstiftning och kan kompletteras av nationella bestämmelser. Inför Sveriges medlemskap i EU den 1 januari 1995 genomgick tullagstiftningen en genomgripande reform som bl.a. resulterade i tullagen (1994:1550), tullförordningen (1994:1558) och Tullverkets föreskrifter och allmänna råd (TFS 1994:45) för tillämpning av tullagen (1994:1550) och tullförordningen (1994:1558), den s.k. tullordningen. Andra lagar som kan nämnas är lagen (1994:1558) om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan m.m. och lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import.

I förarbetena till tullagen (prop. 1994/95:34 s. 106) konstaterades att frågor om sanktioner mot överträdelser av

tullagstiftningen hör till den nationella kompetensen och att de befintliga reglerna om tulltillägg – med vissa justeringar – därför kunde behållas. Det påpekades att enligt de gällande reglerna tulltillägg endast kunde komma i fråga för den som var skyldig att lämna tulldeklaration och endast i samband med tullklareringsformen förtullning. Enligt EG:s bestämmelser lämnas tulldeklaration inte bara vid överföring av en vara till fri omsättning (förtullning) utan vid varje tullförfarande. Tullförfarandena vid aktiv förädling, passiv förädling och bearbetning under tullkontroll enligt tullkodexen innesluter i sig att varor går över till fri omsättning, dvs. förtullas. Skyldighet att betala tull kan uppkomma även vid andra tullförfaranden såsom temporär import med partiell tullfrihet och export. Skyldighet att betala tull vid export förekommer mycket sällan. Det anfördes att det förefaller naturligt att tulltillägg skall kunna komma ifråga vid oriktigt uppgiftslämnande i varje sammanhang där tullskyldighet förekommer utan avseende på vad tullförfarandet kallas i EG-bestämmelserna.

9.1.2 Ny lagstiftning på tullområdet

Ny tullag m.m.

År 1997 tillsattes en utredning, Tullagsutredningen, som haft i uppdrag att göra en allmän översyn av huvuddelen av den svenska tullagstiftning som faller inom Finansdepartementets område bl.a. i syfte att undersöka om det fanns förutsättningar för förenklingar av regelsystemet. Tullagsutredningen lämnade i sitt slutbetänkande En ny tullag (SOU 1999:54) ett förslag till en ny tullag som i stort sett ligger till grund för regeringens proposition 1999/2000:126 En ny tullag. Den nya tullagen (2000:1285), som trätt i kraft den 1 januari 2001, har fått en annorlunda struktur än den tidigare. Den är kapitelindeldad och ger hänvisningar till de EG-regler som kompletteras genom lagen. Avsikten är att den med hänvisningarna till EG-rätten skall innehålla alla de materiella bestämmelser som den enskilde behöver känna till för att i tullhänseende kunna utföra sin verksamhet på ett korrekt sätt.

Varken Tullagsutredningen eller regeringen har – mot bakgrund av den beslutade översynen av skattetilläggsreglerna – ansett det vara rationellt att i sammanhanget överväga om det behövdes

ändringar i reglerna om tulltillägg. Inga större förslag till ändringar i bestämmelserna om tulltillägg lämnas i propositionen i avvaktan på att kommittén slutför sitt arbete. De tidigare gällande tulltilläggsbestämmelserna tillsammans med bestämmelserna om förseningsavgift har i så gott som oförändrat skick överförts till 8 kap. 1–15 §§ i den nya tullagen. Förutom att begreppet den tullskyldige har ersatts av gäldenären på vissa ställen har i 8 kap. 10 §, som motsvarar 88 § tullagen (1994:1450), den ändringen gjorts att även ombuds sjukdom kan beaktas vid befrielse från tulltillägg (och förseningsavgift).

Tullverkets utvärdering av de nuvarande tulltilläggsbestämmelserna

En arbetsgrupp inom Tullverket har under våren 2000 kartlagt och utvärderat tillämpningen av nuvarande bestämmelser om tulltillägg samt lämnat förslag till åtgärder i avsikt att åstadkomma en smidig och enhetlig tillämpning. Kommittén återkommer till en del av de förslag som arbetsgruppen har lämnat.

Ny smugglingslag

Inom Finansdepartementet har en arbetsgrupp sett över bestämmelserna om varusmuggling i avsikt att modernisera och förenkla lagstiftningen. Resultatet är redovisat i departementspromemorian Ny smugglingslag (Ds 1998:53). I promemorian föreslogs beträffande tillämpningsområdet för tulltillägg att detta skulle utvidgas till att omfatta alla typer av undandragandebrott i tredjelandstrafiken. Även den som inte var skyldig att lämna skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration skulle kunna påföras tulltillägg, om han under förfarandet till ledning för fastställande av tull lämnat en uppgift som befinns vara oriktig. Tulltillägget föreslogs bli femtio procent av den tull som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften godtagits. Vidare föreslogs att om den tullskyldige underlåtit att anmäla varan skulle han påföras tulltillägg med femtio procent av den tull som påförs honom.

Arbetsgruppens förslag i den del som gällde förslag till ny smugglingslag tillstyrktes eller lämnades utan erinran av flertalet remissinstanser. Däremot kritiserade ett flertal remissinstanser möjligheterna till dubbla sanktioner i form av straff och tulltillägg.

Regeringen föreslog i propositionen En ny smugglingslag m.m. (prop. 1999/2000:124) en lag med en helt annan struktur än den

dävarande varusmuggningslagen (1961:418). I propositionen anges att ett av syftena med den nya lagen är att bestämmelsernas innehåll och systematik skall framgå tydligare än i den dåvarande lagstiftningen. Den nya lagen innehåller separata bestämmelser för överträdelser av in- och utförselregleringar respektive överträdelser som innebär att tull, annan skatt eller avgift undandras det allmänna. Uppsåtliga brott som avser överträdelse av in- och utförselregleringar betecknas som smuggling. Oaktsamhetsbrott avseende dessa regleringar betecknas som olovlig införsel och olovlig utförsel. Uppsåtliga brott som avser undandragande av tull m.m. betecknas som tullbrott. Brotten är utformade – i likhet med vad som gäller i skattebrottslagen – som s.k. farebrott. Motsvarande oaktsamhetsbrott betecknas som värdslös tullredovisning. I propositionen anges också att ett annat syfte med den nya lagen är att dess bestämmelser skall stå i bättre samklang med tullregleringen. Förslaget har nyligen antagits av riksdagen och den nya lagen om straff för smuggling trädde i kraft den 1 januari 2001 (2000:1225).

9.1.3 Statistik

Inledning

Uppgifterna i detta avsnitt är i huvudsak hämtade från Tullverkets årsredovisning 1999 och från rapporten "Tulltillägg – lika för alla" av Tullverkets arbetsgrupp för tulltillägg som utarbetades våren 2000.

Tullverkets totala uppbörd år 1999 var drygt 40 miljarder kronor. Därav utgjorde drygt 90 procent mervärdesskatt och resterande del tullavgifter, införselavgifter och punktskatter som tas upp genom tulldeklaration. Tull utgår i genomsnitt med 2 – 3 procent av en varas värde.

Det finns drygt 40 000 företag som är tredjelandshandelsimportörer i Sverige. Cirka 17 000 av dessa har ett importvärde som årligen överstiger 100 000 kr eller fler än 10 deklarerade varuposter.

Företagens årliga kostnader för tullverksamheten uppgår till ca 2,5 miljarder kronor och statens kostnader till ca 600 miljoner kronor, dvs. totalt ca 3,1 miljarder kr.

Tulldeklarationer

Antalet deklarationer som klareras ökar på grund av ökad internationell handel. Avslutade transiteringar minskar, vilket bl.a. kan bero på att importformalitetserna i större utsträckning fullgörs i det första EU-landet.

Tabell. Klarerade import-, export- och transiteringsdokument

Tulldeklaration	1997	1998	1999
Förenklad deklaration, import	878 000	908 000	950 000
Normalföretull-ning, import	434 000	488 000	519 000
Kompletterande deklaration, import	853 000	882 000	917 000
Transitering, påbörjad	328 000	383 000	405 000
Transitering, avslutad	244 000	236 000	214 000
Exportdeklaration	1 825 000	1 960 000	2 021 000
Totalt	4 562 000	4 857 000	5 026 000

Knappt 70 procent av deklarationerna lämnas genom ombud. År 1999 fattades 1 472 000 tulltaxeringsbeslut. Antalet tulltaxeringsbeslut utgörs av tulldeklarationer enligt normalförfarandet, kompletterande tulldeklarationer och omprövningar.

Kvalitetsundersökning av kompletterande deklarationer

Under 1999 genomförde Tullverket en kvalitetsundersökning av kompletterande tulldeklarationer från december 1998. Undersökningen visar att 4,6 procent av deklarationerna innehöll fel av stor betydelse för avgifterna, dvs. avvikelserna var mer än 5 000 kr eller mer än 25 procent per deklaration. Ca 75 procent av dessa fel avsåg för lite debiterade avgifter och resten för mycket

debiterade avgifter. Den långsiktiga trenden är att kvaliteten i deklARATIONERNA sakta men säkert förbättras.

*Ifrågasatta och debiterade tulltillägg**Tabell. Ifrågasatta tulltillägg 1997–1999*

Antal ifrågasatta tulltillägg	Belopp tkr	Antal debiterade tulltillägg mars–dec 1999	Nettodebitering (deb. – återbet.) tkr	Antal normalf. + kompl. deklara-tioner	Total uppbörd
4 571	28 900		ca 13 200	1 287 000	42 670 000
6 324	66 819		ca 19 500	1 370 000	41 835 000
2 264	14 908	ca 1 685	ca 11 200	1 436 000	40 621 000

Tabellen ovan visar antalet ifrågasatta tulltillägg under åren 1997–1999 (översta raden avser 1997, andra raden 1998 osv.). Antalet överklaganden uppgick under 1997 till cirka 50 stycken och under 1998 till cirka 25 stycken. Under första halvåret 1999 var antalet överklaganden 14 stycken. Fr.o.m. 1 juli 1999 överklagas besluten hos allmän förvaltningsdomstol. Det bör observeras att ett överklagande kan omfatta flera tulltillägg. I Tullverkets lednings- och informationssystem rapporteras antal och belopp på ifrågasatta tulltillägg. Uppgiften om debiterade tulltillägg har tagits fram ur Tullverkets uppbördssystem. Skillnaden mellan ifrågasatta och debiterade tulltillägg under en period kan bero på att

- ?? ifrågasättandet och debiteringen inte har gjorts inom samma period,
- ?? vissa ifrågasatta tulltillägg aldrig debiteras,
- ?? uppgiften om debiterade tulltillägg är en "nettodebitering" som även omfattar återbetalningar av tulltillägg under perioden.

Tullverket debiterade år 1999 således drygt 11 miljoner kronor i tulltillägg. Vid jämförelse med skattetilläggen handlar det om förhållandevis små belopp. Enligt uppgift från Tullverket saknas statistik som visar hur stor del av tulltilläggen som avser felaktiga mervärdesskattebelopp men i betraktande av proportionerna för den totala uppbörden är det sannolikt att många debiterade tulltillägg avser enbart för lågt deklarerad mervärdesskatt.

Tabell. Debiterade tulltillägg i beloppsintervall 1999

Beloppsintervall	Fördelningen av de 1 685 tulltillägg som debiterades 1999	Fördelning i procent
< 10 000	1 406	83,4
10 000 - 20 000	139	8,2
20 000 - 30 000	46	2,7
30 000 - 50 000	47	2,8
50 000 - 100 000	32	1,9
100 000 - 500 000	11	0,6
500 000 - 1 000 000	2	0,1
1 000 000 - 3 000 000	2	0,1
> 3 000 000	0	0

Av de ca 1 685 tulltillägg som debiterades 1999 låg således det debiterade beloppet under 10 000 kr i över 83 procent av fallen.

Tabell. Ifrågasatta tulltillägg 1997-1999

Tulltillägg ifrågasatt efter:	1997		1998		1999	
	procent av antal belopp		procent av antal belopp		procent av antal belopp	
Initialgranskning	16	8	10,5	3	20	13
Transitering	8	59	3,7	6,6	14,9	26
Eftergranskning	7	5	4,6	1	9	3,6
Tullrevision	66	24	80	88	55	56

Tabell ifrågasatta tulltillägg, genomsnittsbelopp

Tulltillägg ifrågasatt a efter	Genomsnittsbelopp		
	1997	1998	1999
Initialgranskning	3 250	3 100	4 400
Transitering	46 000	18 870	11 150
Eftergranskning	4 955	2 650	2 680
Tullrevision	2 325	11 660	6 700

Det kan anmärkas att tabellerna ovan inte omfattar 100 procent av de ifrågasatta tulltilläggen. Tulltillägg som ifrågasatts efter inventering eller kvalitetsundersökningar är mindre vanliga och har utelämnats.

Vid en kontroll av på vilken grund debiterade tulltillägg år 1999 tagits ut visar det sig att tyngdpunkten, ca 75 procent av tulltilläggen, påförts enligt 82 § gamla tullagen och resterande del nästan uteslutande enligt 83 § gamla tullagen.

9.1.4 Tullagstiftningen

Tullbehandling

Tullagstiftningen gäller då en vara förs in i landet från ett område utanför EG:s tullområde eller då den förs ut ur landet till ett sådant område. Vidare gäller lagstiftningen då en icke-gemenskapsvara, som inte är underkastad ett tullförfarande, förs in till landet från en plats inom EG:s tullområde. Tullagen gäller också i tillämpliga delar då en vara förs in till Sverige från ett område som ligger inom EG:s tullområde men utanför EG:s skatteområde eller förs ut från Sverige till ett sådant område (se 3 kap. 3 § tullagen, ett sådant område är Åland).

Det finns fem slag av godkänd tullbehandling, nämligen att varorna hänförs till ett tullförfarande, överförs till frizon eller ett frilager, återexporteras från EG:s tullområde samt förstörs eller överläts till statskassan. Överföring till frizon eller frilager innebär att varan rent fysiskt förs in i zonen eller lagret. Återexport inleds genom att en anmälan om återexport lämnas till Tullverket. Som en sådan anmälan godtas i visst fall även en tulldeklaration för tullförfarandet transitering. Även förstöring och överlåtelse kräver en anmälan till Tullverket.

Bestämmelserna i tullagstiftningen innebär att den som för in varor i gemenskapens tullområde utan dröjsmål skall transportera dem till anvisat tullkontor eller annan anvisad eller godkänd plats för att visa upp varorna. Varorna skall från och med införseln vara underkastade tullövervakning till dess att varornas status som gemenskapvara eller icke-gemenskapsvara har bestämts och i det senare fallet de blivit föremål för godkänd tullbehandling.

Tullförfaranden

Det vanligaste av tullförfarandena är övergång till fri omsättning vilket motsvarar den tidigare klareringsformen förtullning. Det innebär att varornas status ändras från icke-gemenskapsvaror till gemenskapsvaror och att importören fritt får förfoga över de importerade varorna. Det är inte endast vid övergång till fri omsättning som en tulldeklaration behöver lämnas, utan vid varje hänförande av en vara till ett tullförfarande. Övriga tullförfaranden vid införsel är transitering, lagring i tullager, aktiv förädling, bearbetning under tullkontroll och temporär import samt, vid utförsel, passiv förädling och export. Framställningen nedan begränsar sig i princip till införsel. Alla varor som skall hänföras till ett tullförfarande skall deklarerars för förfarandet.

När en varusändning anländer till Sverige skall ofta tull, mervärdesskatt och avgifter betalas. En tulldeklaration skall lämnas för varje sändning som ankommer till landet. Deklarationsskyldigheten är utformad efter samma principer som gäller för skatte- och avgiftsområdet i övrigt. Tulldeklarationen eller motsvarande uppgifter ligger till grund för fastställandet av tull, tulltaxeringen.

Deklarationerna skall enligt normalförfarandet (direktförtullning) lämnas till Tullverket i samband med att varan förs in i landet, dvs. vid gränssorten. Det finns också ett mycket vanligt förenklat förfarande, en tvåstegsrutin, där en enkel ankomstanmälan lämnas vid gränssorten och senare, inom ett viss tid från varans ankomst, skall en kompletterande slutlig tulldeklaration lämnas in. I praktiken blir ofta den tid företaget har på sig att göra tulldeklarationen betydligt kortare på grund av att det kan ta några dagar innan tullunderlaget anländer från speditören.

Tulldeklarationer upprättas frekvent och det är inte ovanligt att företag har ett stort antal, ibland hundratals eller t.o.m. tusentals, sändningar per månad som var och en skall redovisas i en separat tulldeklaration. För vissa varuflöden som t.ex. pappersmassa förs samtliga sändningar under en dag ihop till en deklaration, under förutsättning att det är fråga om leverans från samma ursprungsland och leverantör.

I drygt 80 procent av ärendena lämnar företagen numera sina dokument elektroniskt. Övergången till elektronisk deklaration har medfört förändringar såtillvida att sådant kontrollmaterial, t.ex.

fakturor, som normalt bifogas en vanlig "pappersdeklaration" inte längre finns med.

Betalning och anstånd

För betalning av tullbeloppet kan Tullverket medge anstånd till vissa importörer och exportörer. Betalning sker då enligt särskild tullräkning som sänds ut en gång i veckan. Den tullskyldige skall betala senast på fredagen i fjärde veckan därefter. Enligt EG-rättsliga bestämmelser får betalningsanståndet inte vara längre än 30 dagar, räknat från varans ankomst.

Tullverkets kontrollverksamhet

Tullkodexen innehåller i huvudsak bara bestämmelser om ramarna för tullmyndigheternas kontrollverksamhet. Principen om proportionalitet som är grundläggande inom EG-rätten utgör grunden för de kontrollåtgärder som vidtas med stöd av tullkodexen. I kontrollsammanhang innebär den att kontrollåtgärderna måste stå i rimlig proportion till syftet med åtgärderna.

Kontrollverksamheten är uppdelad i initialkontroll, dvs. kontroll vid klareringstillfället, och efterkontroll. Efterkontroll sker dels genom eftergranskning, dels genom tullrevision. Skillnaden mellan eftergranskning och revision är att en revision utförs hos företaget och att ett beslut om revision måste fattas av myndigheten. Eftergranskning sker inom Tullverket, varvid kompletterande uppgifter och handlingar kan begäras in.

År 1994 infördes revisionsregler i den dåvarande tullagen (1987:1065). Dessa utformades efter förebild av taxeringslagens revisionsbestämmelser (3 kap. 10 § TL). Även bestämmelserna i den nuvarande tullagen betonar att tullrevision på motsvarande sätt som skatterevision skall bedrivas i samverkan med den som revideras och att tvångsåtgärder endast blir aktuella om man inte kan komma överens om hur revisionen skall göras samt att de skillnader som gäller mellan åtgärder som bygger på samverkan och tvångsåtgärder skall vara tydliga.

Tullverkets efterkontrollverksamhet resulterade i ett netto till statskassan om 213 miljoner kr år 1999. Cirka 90 procent av de ifrågasatta tulltilläggen, 192 miljoner kr, var ett utflöde av revisionsverksamheten.

Tullskyldig

I gamla tullagen (1994:1550) användes begreppet tullskyldig. Med detta avsågs enligt definitionen i 10 § tullagen den som var skyldig att betala import- eller exporttull för en vara, eller skulle ha varit det om varan varit tullbelagd. Ett ombud, speditören, kunde vara tullskyldig om denne saknat fullmakt vid anmälan till förtullning. Så kunde t.ex. vara fallet vid snabba kurirsändningar.

I enlighet med Tullagsutredningens förslag har begreppet tullskyldig tagits bort i den nya tullagen. Detta då det råder en viss förvirring på grund av att begreppet även används om den som är skyldig att lämna deklaration. Numera är den tullskyldige och deklaranten inte alltid samma person. Begreppen gäldenären och deklaranten, som båda används i tullkodexen och tillämpningskodexen, används i stället i den nya tullagen.

9.2 Gällande bestämmelser om tulltillägg i Sverige

9.2.1 Påförande av tulltillägg

Tulltillägget är en sanktion som riktar sig i huvudsak mot vissa brister vid fullgörandet av anmälnings- och uppgiftsskyldigheten i tullbehandlingen av den kommersiella importen. Tillämpningsområdet avgränsas mot privatimport genom att det endast omfattar sådan import för vilken skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration skall lämnas till ledning för tulltaxeringen.

Syftet med att införa sanktionen var (se prop. 1986/87:166 s. 58) dels att komma tillrätta med de frekventa felaktigheterna i tulldeklarationerna som beror på slarv, bristande noggrannhet och liknande förhållanden, dels att avlasta de judiciella myndigheterna ärenden av mindre allvarlig art.

Bestämmelserna om tulltillägg fanns i 82–86 §§ och 88–95 §§ gamla tullagen och motsvarande bestämmelser finns nu i 8 kap. 2–8 §§ och 10–15 §§ i den nya tullagen. Den som är gäldenär och skyldig att lämna deklaration skall påföras tulltillägg, om han i deklarationen eller annat dokument som lämnats under förfarandet lämnat oriktig uppgift för fastställande av tull. Denna bestämmelse om påförande av tulltillägg i 8 kap. 2 § första stycket nya tullagen motsvarar 5 kap. 1 § taxeringslagen.

Tulltillägget är 20 procent av den tull som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Om den oriktiga uppgiften har rättats eller kunde ha rättats med ledning av kontrollmaterial som bifogats deklARATIONEN är tulltillägget 10 procent. Samma procentsats gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Vidare finns i 8 kap. 2 § tredje stycket nya tullagen en bestämmelse om att tulltillägg skall påföras om avvikelse från deklARATIONEN har skett vid skönstulltaxering. Bestämmelsen motsvarar 5 kap. 2 § första stycket taxeringslagen. Tulltillägget är i detta fall 20 procent. Tullagen innehåller däremot inte någon bestämmelse om tulltillägg motsvarande den om vitesskattetillägg i 5 kap. 2 § andra stycket taxeringslagen.

Enligt 8 kap. 3 § första stycket skall tulltillägg påföras om tull skall tas ut på grund av olaga införsel, olaga undandragande av varor från tullövervakning eller förfogande i övrigt över en icke-gemenskapsvara i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten. Begreppen olaga införsel och olaga undandragande från tullövervakning är hämtade från artiklarna 202 och 203 i tullkodexen. Dessa artiklar tillhör dem som behandlar när en tullskuld uppkommer. En förutsättning för tulltillägg är att gäldenären rätteligen skulle ha lämnat en deklARATIONEN till ledning för fastställande av tull. Tulltillägget är 20 procent av den tull som påförs.

Tulltillägg kan enligt 8 kap. 4 § nya tullagen även påföras den som förfogat över en oförtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tull. Tulltillägget är 20 procent av den tullförmån som gäldenären går miste om.

I 8 kap. 6 § nya tullagen regleras i vilka fall tulltillägg inte påförs. Dessa bestämmelser överensstämmer i stort sett med motsvarande bestämmelser för skattetillägg. Så t.ex. påförs inte tulltillägg i samband med rättelse av felräkning eller felskrivning som uppenbart framgår av tulldeklARATIONEN eller annat dokument som lämnats till ledning för taxeringen. Inte heller påförs tulltillägg i den mån avvikelsen avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller uppgift i sak eller om gäldenären frivilligt har rättat en oriktig uppgift eller anmält ett förhållande som avses i 8 kap. 3 §.

9.2.2 Befrielse från tulltillägg

Grunderna för befrielse från tulltillägg i 8 kap. 10 § är desamma som för skattetillägg. Även bestämmelsen att hel befrielse från tulltillägget får ske när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt är densamma som i taxeringslagen. Vad som skall anses vara obetydligt belopp inom tullområdet framgår av 16 kap.1 § tullordningen. Enligt huvudregeln efterges tulltillägg helt om beloppet understiger 1 000 kr. Undantag är om gäldenären vid upprepade tillfällen gjort sig skyldig till felaktighet eller underlåtenhet eller om det på grund av omständigheterna finns starka misstankar om varusmuggningsbrott. I dessa fall bör tulltillägg enligt bestämmelsen komma ifråga även för mindre belopp än 1 000 kr.

Till skillnad från vad som gäller på skatteområdet kan tulltillägg efterges inte bara helt och hållet utan också delvis. Detta beror enligt förarbetena till bestämmelsen (prop.1986/87:166 s. 109) på att förhållandena på tullområdet när det gäller deklarationsskyldighetens fullgörande skiljer sig från motsvarande förhållanden på inrikesbeskattningens område. Det påpekades i propositionen att företag med en omfattande importverksamhet skall lämna ett stort antal deklarationer, ofta under stark tidspress och att varubeskrivningarna kan vara besvärliga, underlaget bristfälligt eller svårtolkat. Risken för att drabbas av sanktioner kunde därför sägas vara större på tullområdet. Regeln om nedsättning var främst avsedd att tillämpas i fall då ett helt tulltillägg framstår som en orimligt sträng sanktion med hänsyn till felets art och föreliggande ursäktande omständigheter, samtidigt som felaktigheten inte är tillräckligt ursäktlig för att sanktionen skall kunna efterges helt. Det framhölls att bestämmelsen bör tillämpas generöst i fråga om personer som är ovana vid tullsystemet medan det finns anledning att vara mer restriktiv när det gäller dem som yrkesmässigt importerar varor.

9.3 Jämförelse med motsvarande sanktioner utomlands

9.3.1 Danmark

Liksom på skatteområdet förekommer vid överträdelser av tullagstiftningen inte administrativa utan endast straffrättsliga sanktioner. Det skall påpekas att den danska tullagen inte reglerar överträdelser av införsel- och utförselbud utan endast undandragande av tull, skatt och andra avgifter och förseelser av ordningskaraktär. Av 73 och 76 §§ Toldloven framgår att den som med uppsåt eller av grov oaktsamhet, eller för vissa fall vid upprepade tillfällen inom två år, gör sig skyldig till brister vid fullgörandet av anmälnings- och uppgiftsskyldigheten, ungefärligen motsvarande de som tulltilläggen riktar sig emot i Sverige, straffas med böter. När en överträdelse inte förväntas medföra högre straff än böter kan den enligt 80 § Toldloven handläggas i administrativ ordning av tull- och skattemyndigheten om den anklagade erkänner sig skyldig till överträdelsen och förklarar sig beredd att inom en viss tid betala det föreskrivna bötesbeloppet.

I praxis anses förfarandet vara tillämpligt när det undandragna beloppet uppgår till högst 15 000 DKK vid yrkesmässig smuggling och 30 000 DKK i andra fall. De administrativt fastställda böterna kan i någon mån vara förhandlingsbara men enligt huvudregeln bestäms de till två gånger det undandragna beloppet (se Ds. 1998:53 s. 110).

9.3.2 Finland

Tullförhöjning

Den finska tullagen innehåller bestämmelser om administrativa sanktioner. Bestämmelser om tullförhöjning och felavgift finns i 31–33 §§ tullagen (29.12 1994/1466). Tull kan enligt 31 § höjas med

1) minst 50 och högst 15 000 FIM om tulldeklaration eller annan för tullbeskattningen behövlig uppgift eller handling har ingivits eller lämnats efter föreskriven tid och med högst 20 000 FIM när detta skett först efter anmaning,

2) högst 30 procent om en ofullständig eller felaktig tulldeklaration eller annan uppgift eller handling avgivits eller lämnats eller om deklARATIONSSKYLDIGHETEN helt eller delvis försumrats,

3) högst 50 procent om ofullständig eller felaktig tulldeklaration eller annan uppgift eller handling avgivits eller lämnats uppsåtligt

eller av grov vårdslöshet eller om deklARATIONSSKYLDIGHETEN annars inte fullgjorts och förfarandet varit ägnat att förorsaka att tull inte hade blivit fastställd, samt med

4) 100 procent om den som kommer till landet medvetet eller av grov vårdslöshet försummat sin deklARATIONSSKYLDIGHET genom att till landet införa eller försöka införa en större mängd varor tullfritt än vad som är tillåtet och om ärendet inte skall behandlas som tullbrott.

Bör förfarande enligt punkt 3 anses som grovt, med beaktande av omfattningen av den fördel som kan vinnas därav och andra inverkan omständigheter, skall tullen höjas med minst 50 procent och högst 100 procent. Om någon i punkterna 1–3 avsedd försening eller annan felaktighet gäller tullförfarande vid vilket tull inte fastställs eller vid vilket tullbeloppet är obetydligt och om tullförhöjning inte har fastställts, eller om ofullständig eller felaktig uppgift eller handling avgivits eller lämnats i avsikt att få tullåterbäring eller tullförmån kan felavgift bestämmas till minst 50 och högst 15 000 FIM.

I tullagen finns även bestämmelser om tullbrott, t.ex. skall enligt 42 § tredje stycket den som uppsåtligen eller av grovt vållande försummar deklARATIONSSKYLDIGHET eller annan skyldighet enligt tullkodexen, tullagen eller bestämmelser som utfärdats med stöd av dem eller som annars bryter mot nämnda bestämmelser dömas för tullförseelse till böter, om inte strängare straff för gärningen finns stadgat någon annanstans.

Förhållandet mellan administrativa sanktioner och straffrättsliga påföljder är inte klart reglerat. I princip torde det inte finns något hinder mot att påföra både administrativa och straffrättsliga sanktioner. I praktiken påförs inte administrativa sanktioner om tullmyndigheten överlämnar ärendet till åklagaren för åtalsprövning. Leder inte detta till en fällande dom kan tullmyndigheten ta upp frågan om tullförhöjning och felavgift på nytt.

9.3.3 Norge

Tilläggstull

Tilläggstull kan enligt 69 § tolloven påföras ägare av vara eller den som har haft hand om vara eller är ombud gentemot tullverket, om

denne uppsåtliga eller av oaktsamhet har överträtt lagen eller föreskrifter som meddelats med stöd av lagen, och därigenom har eller kunde ha undandragit det allmänna tull. Motsvarande gäller den som i samband med tullförfarande har underlåtit att lämna föreskriven uppgift eller har lämnat oriktig uppgift. Tilläggstull – kan på motsvarande sätt som tilläggsskatt – tas ut med högst 60 procent, av den tull som fastställs enligt lagen.

Förhållandet mellan det administrativa sanktionssystemet och det straffrättsliga förfarandet är inte formellt reglerat. Tilläggstull anses kunna påföras utan hinder av att straffansvar döms ut. Enbart tilläggstull anses vara en tillräcklig sanktion endast i mindre allvarliga fall där ett förhållandevis litet belopp har undandragits.

9.3.4 Några andra europeiska länder

Nederländerna

I Nederländerna används administrativa sanktioner vid överträdelser av tullagstiftningen. Är det fråga om överträdelser av mindre allvarlig art tas normalt ut en avgift om 200 NLG ut (ca 800 kr). Denna sanktion tillämpas t.ex. när vissa formaliteter inte är uppfyllda. I annat fall, t.ex. vid varusmuggling, påförs ett tilläggsbelopp utöver det undandragna beloppet för tull, skatt eller annan avgift. För tilläggsbeloppet finns ingen maximigräns. Om den tullskyldige godtar tilläggsbeloppet kan talan inte väckas vid domstol. Beslut om administrativa sanktioner fattas av tullmyndigheten.

Spanien

I Spanien finns två olika typer av sanktioner vid fel i tulldeklarationer. Det finns dels en sanktion som utgår för enklare fel av formell natur. Denna utgår med belopp motsvarande högst 7 500 kr. Dels finns en sanktion som tillämpas på större fel och den utgår med 50 till 150 procent på det undandragna beloppet.

Storbritannien

Administrativa sanktioner kan påföras vid överträdelse av bestämmelserna om mervärdesskatt och punktskatter, men inte om

tull. Enligt uppgift övervägs dock för närvarande möjligheten att använda administrativa sanktioner även avseende tull.

Avgifterna är 250 pund eller 5 procent av varuvärdet, om detta innebär en större avgift. Även vid överträdelser som rör stora belopp kan den administrativa sanktionen användas.

9.4 Synpunkter på lagstiftningen och den praktiska tillämpningen av bestämmelserna om tulltillägg

9.4.1 Allmänt

I stora delar är den kritik som framförs mot tulltilläggen av samma karaktär som den som riktar sig mot skattetilläggen. Det hävdas att den nuvarande lagstiftningen saknar proportionalitet mellan förseelse och straff genom att relativt enkla fel ofta leder till mycket höga tulltillägg.

Sveriges Industriförbund har i samband med Tullverkets utvärderingsarbete (se avsnitt 9.12) hävdad att tulltilläggen drabbar företagen med alltför stort inslag av automatik, närmast urskillningslöst, eftersom det inte tas någon hänsyn till företagets importvolym eller till felets art, bakomliggande omständigheter, hur ofta fel begås osv. Vidare hävdar Industriförbundet att tulltilläggen påförs på ett summariskt sätt.

De flesta företag har, enligt Industriförbundet, förståelse för att det kan behövas någon form av sanktion för att korrigera upprepade felaktigheter och fel som är resultat av oaktsamhet från deklarerandes sida eller då det är fråga om uppsåtliga försök till undanhållande av tullavgifter. De nuvarande nivåerna på tulltilläggen och det förhållandet att bestämmelserna är utformade på ett sådant sätt att de reella möjligheterna till nedsättning eller eftergift i praktiken är obefintliga gör sanktionen onödigt sträng. Ofta drabbar den skötsamma företag med frekvent import trots att man gjort allt vad som rimligen kan begäras för att felaktigheter skall undvikas.

Tullverket instämmer i att nedsättning av tulltilläggen utnyttjas sparsamt. (När det här och i det följande talas om Tullverkets inställning refereras synpunkter som har erhållits under hand eller i interna promemorior och som inte nödvändigtvis behöver vara förankrade hos verksledningen). Tullverket hävdar att en av förklaringarna till att nedsättning av tulltillägg sker så pass sällan är att myndigheten inte får in yttranden från de tullskyldiga med

uppgifter som skulle kunna ligga till grund för eventuella nedsättningar av tulltilläggen. I rapporten från Tullverkets arbetsgrupp anförs också att förarbetena till bestämmelserna om nedsättning inte ger vägledning för i vilka fall nedsättning skall ske. Arbetsgruppen konstaterar vidare att storleken på det sammanlagda tulltilläggsbeloppet enligt gällande ordning inte utgör grund för nedsättning.

Tullverkets arbetsgrupp tillbakavisar däremot den del av kritiken som går ut på att tulltilläggen påförs summariskt. Arbetsgruppen uppger att man i sin kartläggning inte funnit något som tyder på att tulltilläggen påförs summariskt utan att bedömningen sker från fall till fall mot bakgrund av gällande bestämmelser.

9.4.2 Olikheter i tillämpningen av tulltilläggsbestämmelserna

Industriförbundet anser att bestämmelserna om tulltillägg tillämpas olika av tullregionerna runt om i landet. I rapporten från Tullverkets arbetsgrupp tillbakavisas dock den kritiken. Man har inte funnit några väsentliga skillnader i tillämpningen utom i det avseendet att eftergiftsreglerna har tillämpats väl generöst på vissa platser.

Såväl Industriförbundet som Tullverket tar alltså upp olikheter i tillämpningen som grundar sig på olikheter ”i rummet”, dvs. att olika beslutsfattare tillämpar bestämmelserna på olika sätt.

Men det vill också synas som om praxis vid bestämmelsernas tillämpning varierat över tid utan att det finns något vägledande överrättsavgörande eller någon lagändring som förklarar förändringen.

Utän att göra anspråk på att ha gjort någon mer omfattande praxisgenomgång konstaterar kommittén att utredningsarbetet visar att det i huvudsak är två bestämmelser som i varje fall är föremål för uppfattningen att de tillämpas olika. För det första är det bestämmelsen om att tulltillägg endast skall påföras med 10 procent när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättats med ledning av kontrollmaterial som bifogats deklARATIONEN. Den dåvarande Kanslibyrån i Generaltullstyrelsen rekommenderade i ett allmänt meddelande att kontrollmaterialet vid elektronisk deklARATIONEN endast skall anses vara bifogat – och den lägre procentsatsen således tillämplig – vid initialkontroll. Denna rekommendation förefaller fortfarande att följas på vissa håll i landet medan man på andra håll anser att lagtexten inte ger

utrymme för en tolkning som gör denna distinktion och därför tillämpar bestämmelsen oavsett det är fråga om initialkontroll, efterkontroll eller revision.

För det andra är det bestämmelsen om jämkning som har varit föremål för en varierande tillämpning. Som redovisats i avsnitt 9.2.2 var möjligheten att sätta ned tulltillägg främst avsedd för sådana fall när ett helt tulltilläggsbelopp framstod som en orimligt sträng sanktion med hänsyn till felets art och föreliggande ursäktliga omständigheter. I rättsfallet RÅ 1987 ref. 134 lades fast vissa riktlinjer för nedsättning av tulltillägg. Misstag som hade karaktären av slarvfel kunde anses som ursäktliga. En praxis utvecklades som, under förutsättning att felet upptäcktes vid tulltaxeringen och inte långt i efterhand vid efterkontroll (se prop. 1993/94:56 s. 14) innebar att alla tulltillägg över 5 000 kr nedsattes till 5 000 kr om felet berodde på misstag avseende avgiftspliktigt värde eller kvantitet, om korrekta uppgifter för att bestämma värdet eller kvantiteten framgick av fakturor eller annat kontrollmaterial som lämnats med deklarationen och om felet gjorts i samband med hög arbetsbelastning eller liknande.

Den 1 januari 1992 kompletterades eftergiftsbestämmelserna på så sätt att eftergift även kan beviljas på den grunden att det framstår som oskäligt att ta ut tulltillägget. Av stor betydelse för tillämpningen av eftergiftsbestämmelsen var att uttagsprocenten sänktes från och med den 1 januari 1994 i fall när den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial. Detta innebar slutet för den praxis som begränsat tulltillägget till 5 000 kr för enklare slarvfel. Ett år senare trädde 1994 års tulllag (1994:1550) i kraft. Den innehöll ingen ändring av eftergiftsbestämmelserna.

9.4.3 Införelsmoms

Enligt Industriförbundet är det viktigt att förstå att inget företag kan tillskansa sig några mervärdesskattemedel från staten genom att ange för låga tullvärden. De mervärdesskattebelopp som deklarerats i tulldeklaration kommer alltid att debiteras ut av och betalas till Tullverket. Först därefter kommer den betalda tullräkningens mervärdesskattebelopp att utgöra ett av flera underliggande verifikat i företagets ingående moms när momsen redovisas via skattekotot. Industriförbundet anser därför att tulltillägg inte bör utgå för felaktiga mervärdesskattebelopp.

9.4.4 Ej avslutade transiteringar

Industriförbundet framhåller att ett särskilt problem med dagens bestämmelser om tulltillägg är att sanktionen utgår även i de fall när en felaktighet är hänförlig till ett tullförfarande där felet med automatik kommer att uppmärksammas av Tullverket i ett senare skede. Industriförbundet påpekar att trots att olika typer av försiktighetsåtgärder vidtas kan det inte uteslutas att det på företagen uppstår en situation där en transiterad vara införs på ett sådant sätt att det inte finns anledning att misstänka att det krävs att den deklarerar för övergång till fri omsättning. Industriförbundet anser att det i ett sådant fall inte handlar om någon direkt underlåtenhet att lämna deklaration utan snarare borde händelsen rubriceras som en försenad tulldeklaration. Därmed skulle förseningsavgift med en eventuell respitränta vara en lämpligare sanktion än tulltillägg.

9.4.5 Bristande anpassning till sanktionssystemen i andra EU-länder

Från Industriförbundets sida uppger man att även om det inte finns någon officiell studie som belyser exakt hur det förhåller sig med tullsanktionerna i övriga EU-länder finns det uppgifter från flera håll om att man vid icke uppsåtliga felaktigheter tillämpar fasta straffavgifter för normala administrativa felaktigheter och felräkningar. Industriförbundet uppger att dessa avgifter tycks utgå på nivåer som är i paritet med svenska förseningsavgifter.

Industriförbundet framhåller att Sverige för att undvika konkurrensnackdelar för svenska företag inte bör tillämpa andra och mer stränga principer för tullsanktioner än vad som är brukligt i andra EU-länder.

9.4.6 Ändrad inriktning på kontrollverksamheten

Industriförbundet hävdar att en ökande andel av Tullverkets kontrollverksamhet avser revision och att detta leder till att det tar lång tid innan eventuella fel upptäcks. Förbundet pekar på att genom initialkontroll och eftergranskning får företagen snabbare feedback och uppmärksammas på eventuella systemfel. Av Tullverkets årsredovisning framgår emellertid att antalet utförda

tullrevisioner har minskat från 468 år 1997 till 216 år 1999.
Nedgången beror bl.a. på organisatoriska förändringar.

9.5 Utgångspunkter och krav på tulltilläggsstrukturen

9.5.1 Speciella förhållanden

Det finns anledning att, liksom Tullagsutredningen tidigare gjort, notera de speciella förhållanden som gäller vid tullbehandling. Tullagsutredningen angav i sitt slutbetänkande (SOU 1999:54) att förhållandena på tullområdet är särpräglade. Arbetsförhållandena är svåra t.o.m. för dem som yrkesmässigt importerar varor. Det gäller att beakta bl.a. EG:s tullrättsnormer och tullpraxis hos de andra EU-staterna. Tillförlitlig information om EG-normernas rätta tolkning kan dock vara svåråtkomlig i Sverige och information om tullrättspraxis i andra EU-stater kan saknas helt. Vidare kan dokumentationen som följer med importsändningar vara bristfällig och det kan vara svårt att upptäcka brister eller avhjälpa dem, inte minst eftersom dokumentationen ofta är på främmande språk.

Från Industriförbundet har framförts synpunkter på att det underlag som ligger till grund för tulldeklarationer, dvs. fakturor, fraktbrev, certifikat m.m., ibland är både svårtolkade och bristfälliga. Det är tyvärr inte ovanligt att det saknas uppgifter om lastbärare, kvantitet, referens till ordernummer, klassificeringsupplysningar, dvs. sådan information som försvårar identifikation av varan och sändningen. Detta medför att det finns risk för sammanblandningar av olika varuslag och sändningar samt risk för förbiseenden avseende tidigare eller kommande delbetalningar, tullpliktiga provisioner och delsändningar.

När det gäller varuklassificering är det inte alltid självklart vilket varunummer ur EU-tulltaxan som är tillämpligt. Att rätt varunummer väljs är dock av avgörande betydelse då olika men närstående varunummer kan leda till diametralt olika införselvillkor och konsekvenser vad beträffar den tull, de avgifter och övriga villkor som är hänförliga till den aktuella varan.

Beträffande tullvärdet finns det inte alltid någon direkt koppling till de summor som anges i fakturor utan i många fall, beroende på leveransvillkoren, måste värdet beräknas med hänsyn till flera samverkande faktorer såsom fraktkostnader, försäkringar, terminalavgifter, containerhyror och andra ersättningar i utlandet som påverkar tullvärdet.

9.5.2 Den nya samarbetsmodellen mellan företagen och tullmyndigheterna

Tullverket bedriver ett utvecklingsarbete, inte minst inom processen effektiv handel och projektet Servicetrappan, som innebär att verket försöker etablera rutiner och ramar för en samverkan i ett partnerskap. Kortfattat innebär Servicetrappan att rutiner och olika procedurer struktureras och att det enskilda företaget får möjlighet att själv påverka tullhanteringen utifrån olika kvalitetssäkringsprogram, varav vissa är generella och andra är individuellt anpassade till det enskilda företaget.

Industriförbundet anser att tulltilläggen har haft en negativ påverkan på möjligheten att bygga upp ett långsiktigt och förtroendefullt samarbete mellan Tullverket och näringslivet. Förbundet menar att en radikal ändring av lagstiftningen avseende tulltillägg är absolut nödvändig om Tullverket skall kunna etablera ett verkligt partnerskap med näringslivet och därmed kunna nå sina mål och lyckas i den ambitiösa framtidssatsning man nyligen påbörjat. Det grundläggande elementet för att ytterligare förbättra kvaliteten i företagens tulldeklarationer bör enligt Industriförbundet vara en intensifierad och förbättrad information till näringslivet och sanktioner bör endast vara ett komplement i sammanhanget som kan tillgripas när oaktsamhet eller uppsåtlighet kan påvisas. Det är viktigt att inte regelverket skapar motsatsförhållanden mellan staten och näringslivet och därigenom förtar möjligheterna till ett konstruktivt samarbetsklimat.

En kommande tillämpning av den nya klareringsmodellen Servicetrappan förutsätter enligt Industriförbundet att Tullverket helt kan frångå sanktioner för de företag som valt att tillsammans med myndigheten kvalitetssäkra sina varuflöden. Korrigeringar av dessa flöden och/eller företag måste enligt Industriförbundet byggas på lösningar som baseras på samförstånd och preventiva åtgärder.

Från Tullverkets sida framhåller man emellertid att Servicetrappan inte bör ses som en möjlighet att i förväg avtala bort det allmänna sanktionsmöjligheter.

9.5.3 EG-rätten

Som nämnts i avsnitt 9.1 har regeringen gjort bedömningen att sanktioner mot överträdelser av tullagstiftningen hör till den nationella kompetensen. Tullområdet tillhör dock den första

pelaren inom EU och uppgiften att skapa enhetliga administrativa sanktioner mot undandragande av tull – i ordets snävare bemärkelse – finns dessutom på dagordningen i EU-kommissionen sedan ett par år tillbaka. Grunden för detta finns i artikel 13 i åtgärdsprogrammet Tull 2002. Arbetet syftar till att få fram ett förslag till regelverk som gör att överträdelser av tullkodexen sanktioneras på samma sätt i medlemsländerna. Något förslag har emellertid ännu inte presenterats.

En naturlig utgångspunkt är förstas att tulltilläggsstrukturen skall vara anpassad till EG:s regelverk och bör harmoniera med dess grundläggande principer. Proportionalitetsprincipen har en viktig ställning inom EG-rätten och det finns anledning att beakta denna. Den, låt vara översiktliga, genomgång som har gjorts i avsnitt 9.3 över sanktioner på tullområdet i andra EU-länder ger knappast generellt stöd för kritiken att sanktionsbestämmelserna på tullområdet är strängare i Sverige. Däremot är det svårt att uttala sig om hur gällande bestämmelser i praktiken tillämpas i andra länder.

9.5.4 Tulltilläggen och Europakonventionen

Kommittén har i det föregående uttalat att starka skäl talar för att artikel 6 ofta är tillämplig på skattetilläggssystemet (se avsnitt 6.5). Tulltilläggen är utformade efter förebild av skattetilläggen och det finns inte anledning till annan bedömning än att även de reglerna bör ha en sådan utformning att artikel 6 tillgodoses.

I stora delar uppfyller sanktionssystemet detta krav. Samma frågeställningar som kan resas beträffande nuvarande bestämmelser i skattetilläggsförfarandet, i huvudsak angående passivitetsrätten, oskuldspresumtionen och dubbelbestraffning, är emellertid aktuella även för tulltilläggs del.

9.5.5 Kopplingen mellan skattetillägg och tulltillägg

När tulltillägg infördes uttalades i förarbetena (prop. 1985/86:41 s. 17) att föreskrifterna om sanktionsavgifter på tullområdet bör utformas i så nära överensstämmelse som möjligt med bestämmelserna om skatte- och avgiftstillägg. Synsättet att det är angeläget att hålla ihop lagstiftningen om sanktioner på skatte- och tullområdet har kommit till uttryck vid flera tillfällen. Exempelvis i

förarbetena till 72 § gamla tullagen (prop. 1996/97:100 s. 489) betonades att det är en strävan att förfarandereglerna på skatte-, avgifts- och tullområdet skall vara så likformiga som möjligt. Detta synsätt präglar även kommitténs direktiv, som anger att kommittén skall undersöka om det är möjligt och lämpligt att samla de administrativa sanktionsreglerna i en lag.

Som kommittén återkommer till i kapitel 10 är det dess uppfattning att en ny lag om skattetillägg inte lämpligen bör innehålla bestämmelser även med avseende på tulltilläggen. Detta hindrar givetvis inte att även kommittén har som utgångspunkt att de båda systemen även fortsättningsvis bör vara så likformiga som är sakligt motiverat.

Kommittén har i avsnitt 7.2 gjort en genomgång av olika argument för och emot förändringar i skattetilläggsystemets grundläggande struktur, såsom att återgå till straffrättsliga sanktioner som hanteras av polis- och åklagarmyndigheter och domstolar eller införa att skattemyndigheterna förelägger de skattskyldiga om godkännande av skattetillägg.

På samma sätt som skattetilläggen infördes tulltilläggen mot bakgrund av en kritik mot rådande förhållanden som i korthet gick ut på att det straffrättsliga sanktionssystemet inte klarade av att komma till rätta med de problem som fanns med oriktigt uppgiftslämnande inom tullområdet. Dåvarande Generaltullstyrelsen ansåg att åklagare och domare var för restriktiva vid tillämpningen av 5 § i varusmuggningslagen (1960:418), vilken reglerade gärningar som begåtts av grov oaktsamhet, möjligen beroende på att endast skattetillägg påfördes inom skatteområdet. De flesta smugglingsbrotten gällde för övrigt ringa varusmuggling och avgjordes genom strafföreläggande som utfärdades av särskilt förordnande tjänstemän inom tullmyndigheten. Rättegångsförfarandet ansågs vara tidskrävande och kostsamt och kunde framstå som alltför ingripande åtgärder vid mindre allvarliga överträdelser av införselbestämmelserna. Den personliga chikan som kunde drabba den enskilde på skatteområdet betonades dock inte när det gällde tullöverträdelserna.

I stort kan ändå samma synpunkter anföras mot en återgång till tidigare gällande ordning. En påtaglig skillnad är visserligen att antalet tulltillägg utgör bara en bråkdel av antalet skattetillägg och därför inte skulle innebära en så stor belastning på domstolsväsendet. Dubbelarbete skulle dock inte kunna undvikas och samordningsproblemen skulle öka. Ett system där de tullskyldiga får tillfälle att godkänna ett föreläggande av Tullverket

torde inte ha större utsikter till framgång än motsvarande system skulle ha på skatteområdet. Företagen besvarar i dagens system sällan underrättelser om ifrågasatta tulltillägg och risken är uppenbar att det blir svårt att få in godkännande av tulltilläggen från företagen. På tullområdet är det inte lika vanligt att de tullskyldiga vänder sig mot själva tulltaxeringsbeslutet och tiden för överklagande är kortare än för inkomsttaxeringen. Enligt 9 kap. 3 § nya tullagen skall beslutet överklagas inom tre år från den dag då tullskulden uppkom. Även tre år ter sig dock som en alltför lång tid att invänta ett godkännande eller med att starta ett domstolsförfarande. Detta gör att det inte heller för tulltilläggens del framstår som motiverat att föreslå en ändring i gällande ordning. Kommitténs slutsats är att skatte- och tulltilläggen även fortsättningsvis bör behålla samma grundläggande struktur.

9.6 Bör de grundläggande förutsättningarna för att ta ut tulltillägg ändras ?

9.6.1 Inledning

Kommittén har i avsnitt 7.3 kommit fram till att det finns skäl att föreslå vissa ändringar i förutsättningarna för att ta ut skattetillägg. För det första har kommittén funnit att skattetillägg är en bestraffande sanktion av så ingripande natur att krav bör ställas på att den oriktiga uppgiften har lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet, som inte med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig. En hjälpregel för bedömningen av vad som skall anses vara ursäktligt har föreslagits. För det andra har kommittén bedömt att beviskravet att det är ställt utom rimligt tvivel att den lämnade uppgiften är oriktig måste iakttas.

Som redan tidigare har redovisats föreligger det särpräglade förhållanden inom tullområdet och det innebär därför en fara att med automatik utgå från att regleringen bör ske på samma sätt som inom skatteområdet. Den stora volymen, tidspressen och inte minst det svårtolkade underlaget innebär att det i praktiken är en stor skillnad mellan företagens hantering av tulldeklarationer och deras hantering av skattedeklarationer.

En tulldeklaration innebär krav på relativt komplicerade uppgifter kring varors klassificering, införselvillkor och en noggrann tullvärdeberäkning. Detta leder till att det föreligger en reell risk för oavsiktliga fel även om företagen har ambitionen att

göra rätt. En orsak till detta är att tullvärdeberäkningar och konsekvenser av tullregler inte utgör ett naturligt inslag i bokförings- och redovisningssystem på samma sätt som är fallet vid beräkning av många skatter.

När det gäller särskilda tullprocedurer och tullregelverk är dessa utformade på ett sådant sätt att de många gånger blir ytterligt svårtolkade, vilket såväl tullmyndigheter som enskilda företag vittnar om. Deklaranterna måste känna till inte bara interna svenska regler utan även EG:s komplexa regelverk.

Även när det gäller skatteområdet kan det ju hävdas att lagstiftningen ofta är komplicerad och svårtolkad. En påtaglig skillnad är dock att skattetillägg utgör en sanktion som används t.ex. i ett beskattningsförfarande med flera miljoner deklarationsskyldiga medan det på tullområdet rör sig endast om 40-50 000 företag. Frekvensen på avlämnade deklarationer i förhållande till de berörda (ca 1,4 miljoner om året) är emellertid avsevärt högre på tullområdet än på skatteområdet. En annan betydelsefull skillnad är att möjligheten till s.k. skatteplanering har förhållandevis obetydlig motsvarighet på tullområdet. Slutligen är skillnaderna i själva proceduren påtagliga.

I det följande koncentreras framställningen på de frågor där förhållandena på tullområdet medför behov av särskilda lösningar.

Det skall emellertid påpekas att det är möjligt att i förväg få bindande förhandsbesked av tullen om hur en vara skall klassificeras. Men på grund av att förhandsbeskedet förutsätter kontakter med EU-kommissionen i Bryssel kan det ta upp till 2-3 månader att få ett sådant besked vilket medför att företagen drar sig för att utnyttja denna möjlighet.

Av intresse i sammanhanget är också att Tullverket driver ett projekt "Taric-on-line" som kommer att innebära förenklingar för näringslivet. Syftena med projektet är att skapa dels ett system för automatisk distribution av ändringsfiler till Taric, dels ett frågesystem som ger gratis tillgång till den fullständiga tulltaxan på Internet. Därigenom kommer tillgängligheten till information om EU:s tulltaxa att öka för företagen.

9.6.2 Begreppet oriktig uppgift

En för tulltilläggsproblematiken betydelsefull fråga är om den tullskyldige skall anses ha lämnat en oriktig uppgift även i sådana fall då de uppgifter som han lämnar i det till tulldeklarationen

fogade kontrollmaterialet – t.ex. fakturor, tullvärdedeklarationer, frakt-handlingar och ursprungscertifikat – är tillräckliga för att ett riktigt tulltaxeringsbeslut skall kunna fattas.

Rörande motsvarande spörsmål i fråga om skattetillägg har kommittén i avsnitt 7.3.2 som sin principiella utgångspunkt angett att den skattskyldige i fall av det slaget inte skall anses ha lämnat någon oriktig uppgift. Visserligen är det tänkbart att en oriktighet av aktuellt slag undgår upptäckt, men den skattskyldige kan enligt kommitténs mening i ett sådant fall ändå inte anses ha gjort sig förtjänt av en bestraffande sanktion.

Medan den aktuella frågan enligt gällande ordning kan vara föremål för delade meningar på skatteområdet står det alldeles klart att utgångspunkten i gällande bestämmelser om tulltillägg är den motsatta. Det kommer till uttryck i 8 kap. 2 § andra stycket nya tullagen (82 § gamla tullagen), där det föreskrivs att tulltillägg skall påföras enligt en lägre procentsats (10 procent) när den oriktiga uppgiften har rättats eller kunde ha rättats med ledning av kontrollmaterial som bifogats deklARATIONEN. Kommittén anser att utgångspunkten även på tullområdet rimligen bör vara att den som självant lämnar uppgifter som är tillräckliga för ett korrekt taxeringsbeslut inte skall anses ha lämnat någon oriktig uppgift.

Har man denna utgångspunkt uppkommer frågan om bedömningen bör vara densamma om deklARATIONEN inges på elektronisk väg och några styrkande handlingar således inte kan bifogas. Vid elektronisk deklARATION behöver man nämligen inte lämna eller visa styrkande handlingar, såvida inte Tullverket begär det. DeklARATIONEN innehåller emellertid uttryckliga hänvisningar till de fakturor, frakthandlingar och andra dokument som är aktuella. Dessa handlingar begärs regelmässigt in när prisregistret i tulldatasystemet ger utfall i s.k. röd kanal eller vid spärrutfall p.g.a. riskbedömningar som görs regelbundet av analysenheten. Handlingarna begärs även in stickprovvis. När det elektroniska systemet infördes förutsattes uttryckligen i förarbetena att infordrade handlingar skulle betraktas på samma sätt som om de i ett pappersbaserat system hade bifogats deklARATIONEN.

Det nuvarande systemet med att de styrkande handlingarna sänds in först efter begäran anses både av Tullverket och näringslivet fungera bra. Tullverket arbetar aktivt för en papperslös uppgiftslämning. Systemet med elektroniska deklARATIONER är otvivelaktigt till fördel inte bara för gäldenärerna utan också och kanske framför allt för myndigheterna. Den utveckling som innebär att en allt större andel av deklARATIONERNA lämnas på detta

sätt – en utveckling som säkerligen så småningom vinner insteg även på skatteområdet – bör därför inte motverkas.

Det ter sig från denna synpunkt principiellt otillfredsställande om gäldenären skall erhålla en mer oförmånlig behandling i detta fall och om alltså systemet skall tillämpas på hans risk. I den mån ett fel på själva deklarationsblanketten framgår av en kontroll mot ett korrekt kontrollmaterial som begärs in från gäldenären under den initiala kontrollen och som skulle ha bifogats vid en pappersdeklaration bör därför enligt kommitténs mening någon oriktig uppgift inte anses ha lämnats och tulltillägg inte komma i fråga. Detta bör dock förutsätta dels att deklarationen uttryckligen hänvisar till det ifrågasvarande kontrollmaterialet, dels att detta klart utvisar hur tulltaxeringen skall ske och således inte lämnar utrymme för tvekan eller annars förutsätter fortsatta undersökningar.

Det kan naturligtvis ifrågasättas om ett motsvarande synsätt bör tillämpas vid efterkontroll. För detta kan anföras att vad som skall anses vara oriktig uppgift i princip inte bör växla över tiden eller vara beroende av vid vilken form av kontroll uppgiften utsätts för. Det kvalitetssäkringsprogram som Tullverket bedriver tillsammans med företagen går ut på att företagen skall använda sådana kontrollrutiner att jämförelse mellan fakturor och tulldeklarationer inte skall behöva göras av Tullverket. Eftersom de initiala kontrollerna därför i stor utsträckning ersätts av en riskbedömning, har den egentliga kontrollverksamheten kommit att förskjutas mot efterkontroll. Från den eventualiteten att gäldenären skulle ändra i kontrollmaterialet och således göra sig skyldig till urkundsförfalskning torde man i detta sammanhang kunna bortse, så mycket mera som det här i så fall typiskt sett skulle vara fråga om ändringar till hans nackdel i fråga om själva tulltaxeringen. Mycket ofta är det just på grund av att kontrollmaterialet innehåller korrekta uppgifter som felet upptäcks.

Sammanfattningsvis förordar kommittén att man även på tullområdet håller fast vid grundsatsen att den som lämnat tillräckligt underlag för ett korrekt taxeringsbeslut inte skall anses ha lämnat någon oriktig uppgift och att denna princip skall gälla även för elektroniska deklarationer. Praktisk betydelse får detta framför allt vid vissa särskilt vanligt förekommande fel i beräkningen av tullvärdet som t.ex. har samband med oriktig omräkning av valuta, fel varukod (statistiskt nummer) och decimalfel liksom fall då vissa kostnader som enligt art 32 i tullkodexen skall ingå i tullvärdet glöms bort, t.ex. kostnader för

transport och försäkring eller royalties och licensavgifter. Alla sådana fel framgår emellertid inte direkt av de styrkande handlingarna och i så fall skall givetvis i princip tulltillägg tas ut.

9.6.3 Beviskrav

Enligt den tillgängliga statistiken påförs majoriteten av de debiterade tulltilläggen på grund av att den tullskyldige har lämnat en uppgift som visar sig vara oriktig. I lika hög grad för tulltillägg som för skattetillägg gör sig synpunkten gällande att det vid bedömningen av om en viss uppgift är oriktig måste ställas samma beviskrav som i brottmål, dvs. att det är ställt utom rimligt tvivel att uppgiften är oriktig.

9.6.4 Subjektiva förutsättningar

Varusmugglingsutredningen föreslog i sitt betänkande (SOU 1976:37) Smugglingsbrott och tulltillägg att tulltillägg skulle tas ut så snart de föreskrivna objektiva förutsättningarna förelåg utan beaktande av uppsåt eller oaktsamhet. Utredningen gjorde emellertid ett betydelsefullt avsteg från den i fråga om skattetilläggen tillämpade principen att sådant tillägg tas ut utan att hänsyn tas till skuldfrågan, bortsett från de fall då oriktigheten anses ursäktlig. Utredningen föreslog nämligen att tulltilläggen skulle differentieras beroende på om den tullskyldige haft avsikt att undandra tull och andra avgifter eller inte. I det första fallet föreslogs tulltillägget tas ut med 100 procent, i annat fall ansågs 50 procent vara tillräckligt.

När tulltilläggen infördes 1986 hade den av Varusmugglingsutredningen föreslagna differentieringen tagits bort. I förarbetena gjordes inga närmare överväganden om skuldfrågan. Det uttalades mer allmänt att det subjektiva rekvisitet, uppsåt eller grov oaktsamhet, hos importörerna ofta är svårt att styrka och att flertalet kriminella importörer är juridiska personer och kan som sådana inte ådömas straff i egentlig bemärkelse (prop. 1985/86:41 s. 25).

Tulltillägg tas ut med en lägre procentsats än vad som är fallet enligt huvudregeln för skattetillägg. Trots detta måste också tulltillägg anses vara en sanktion som är så ingripande och så utpräglad bestraffande till sin natur att en förutsättning för att det

skall kunna tas ut är att gäldenärens handlande täcks av någon form av skuld. Kommittén anser att det bör vara en förutsättning för tulltillägg att den oriktiga uppgiften har lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte är ursäktlig. Det är alltså inte fråga om att göra en gränsdragning mellan vad man i det gamla straffrättsliga systemet kallade enkel oaktsamhet och grov oaktsamhet.

För närvarande är bestämmelserna om tulltillägg konstruerade på så sätt att tillägget skall tas ut så snart vissa objektiva förhållanden föreligger, men befrielse kan ske om vissa ursäktliga omständigheter finns eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tulltillägget eller om beloppet som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.

Kommittén föreslår även på tullområdet en ändrad lagteknisk lösning som innebär att det är en förutsättning för att tulltillägg skall kunna påföras att inte ursäktliga förhållanden föreligger. Detta innebär att Tullverket skall göra en samlad bedömning av de subjektiva förutsättningarna för att kunna ta ut tulltillägg. Redan enligt gällande ordning skall ju bestämmelserna om befrielse av tulltillägg beaktas även om inget yrkande om det har framställts av gäldenären, i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet. I praktiken måste det även fortsättningsvis vara så att det ankommer på gäldenären att förse Tullverket med uppgifter av det slag att myndigheten kan bedöma om det finns ursäktliga förhållanden som utgör hinder för att ta ut tulltillägg.

Kommittén har i avsnitt 7.3.3 funnit att gällande ordning och rättstillämpning ger starkt begränsade möjligheter att undvika att påföra skattetillägg i situationer där den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift beroende på att han haft en annan uppfattning än skattemyndigheten i fråga om skattereglernas innebörd eller haft att bedöma en svår skatterättslig fråga där rättsläget är oklart eller uppgiften är ovanlig. Kommittén föreslår att det skall anses som ursäktligt om oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sätt som inte kan anses oförsvarligt och det inte skäligen kan begäras att han skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett. Enligt kommitténs mening bör dessa principer gälla även med avseende på tulltillägg.

Som ursäktliga förhållanden skall i överensstämmelse med gällande ordning dessutom betraktas felaktighet eller underlåtenhet som kan antas ha haft ett samband med gäldenärens ålder, bristande erfarenhet, gäldenärens eller hans ombuds sjukdom eller liknande

förhållande som gäldenären inte kan lastas för. Det ligger i sakens natur att eftersom tulltillägg tas ut endast på kommersiell import är denna typ av ursäktliga förhållanden inte så betydelsefulla och frekvent förekommande på tullområdet som på skatteområdet.

Det bör även finnas utrymme för att beakta andra särskilda skäl som gör att gäldenären inte bör lastas för felaktigheten eller underlåtenheten. I synnerhet gäller detta i fall då utan gäldenärens förvällande uppgifterna måste lämnas med stor brådska. Kommittén anser i enlighet härmed också att utrymmet att överse med enstaka fel hos en importör med en omfattande verksamhet bör vara relativt stort.

Kommitténs förslag innebär alltså att Tullverket skall pröva dels om det föreligger antingen uppsåt eller oaktsamhet, dels om det föreligger ursäktliga förhållanden. Att tulldeklarationer till stor del lämnas in av ombud talar för att Tullverket mer sällan än beträffande skattetillägg kan räkna med att lämnande av en oriktig uppgift skett uppsåtligt. Uppsåt kan onekligen mer frekvent vara för handen när fråga är om att påföra tulltillägg på grund av olaga införsel. Det kommer därför normalt att handla om att göra en bedömning av oaktsamhetsfrågan. Kommittén anser att Tullverket har goda förutsättningar att göra dessa prövningar. Inom Tullverket finns dels en tullkriminalenhet som utreder ärenden där brottsmisstanke uppkommit vid tulltaxering eller i granskningsverksamheten, dels en särskild tullåklagarenhet som handlägger mindre allvarliga varusmugglingsbrott. Det finns således redan en vana att göra bedömningar som rör skuldfrågan inom myndigheten.

Särskilt karakteristiskt för den situation som föreligger är den stora brådska med vilken tulldeklarationer ofta måste lämnas till följd av regelverkets utformning. Kommittén anser att detta är en omständighet som måste beaktas särskilt när man bedömer om oaktsamhet har varit ursäktlig.

Förhållandet att de tullskyldiga för närvarande sällan yttrar sig över Tullverkets underrättelser om ifrågasatt tulltillägg torde närmast ha betydelse för frågan huruvida ursäktliga omständigheter föreligger och sådana bedömningar görs redan idag. Dessutom bör detta förhållande uppmärksammas i Tullverkets externa informationsverksamhet.

9.6.5 Ombud

Enligt 8 kap. 5 § tullagen ansvarar gäldenären i de fall som här är av intresse för handlingar och underlåtenhet av hans ombud. Tulldeklaration eller annat dokument som lämnas för juridisk person skall anses ha lämnats av gäldenären, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda gäldenären. Den gällande ordningen bygger alltså på att gäldenären själv har valt sitt ombud och svarar för sitt ombuds handlingar och underlåtenheter, vilket överensstämmer med de civilrättsliga principer som gäller när man anlitar ett ombud.

Kommittén har tagit ställning för att tulltillägg skall anses som ett straff ur konventionssynpunkt och föreslår att de subjektiva förutsättningarna uppsåt eller oaktsamhet skall kunna antas föreligga för att tulltillägg skall få tas ut. Som tidigare konstaterats beträffande skattetillägg får det anses vara godtagbart att man i detta sammanhang lägger ombudets uppsåt eller oaktsamhet till grund för prövningen om de subjektiva förutsättningarna för att ta ut tulltillägg föreligger, såvida den tullskyldige själv valt sitt ombud. Att på detta område införa en avgörande skillnad mellan ett företags ombud och dess ställföreträdare – för vars uppgifter den tullskyldige under alla förhållanden måste svara – skulle nämligen te sig helt orealistiskt.

9.6.6 Tulltillägg på mervärdesskatt vid införsel

Tullverkets uppbörd avser till största del mervärdesskatt och debiterade tulltillägg kan därför antas i huvudsak gälla för lågt redovisade mervärdesskattebelopp. Med hänsyn härtill har synen på om tulltillägg skall utgå i mervärdesskattefallen stor betydelse för hanteringen av tulltillägg i sin helhet.

En mycket omdiskuterad och återkommande fråga är om tulltillägg skall påföras när gäldenären lämnat oriktig uppgift som leder till för låg mervärdesskatt. Vid införandet av tulltillägg ifrågasattes i propositionen (prop. 1985/86:41 s. 26 f.) om undanhållen import eller för lågt angivna varuvärden i deklarerationer av importörer som är registrerade för mervärdesskatt och har rätt till avdrag för ingående moms borde föranleda tulltillägg eller inte. Mot tulltillägg framfördes synpunkten att förfarandet inte utan vidare medförde ett för lågt totalt uttag av mervärdesskatt. För tulltillägg anfördes att även om något slutligt skattebortfall inte uppkommer så kan de tull- och skattskyldiga uppnå vissa orätmätiga fördelar i likviditetshänseende. Vidare påpekades att

bristande skatteredovisning i ett led kan fortsättas genom de olika leden så att verksamheten krymper och utrymme skapas för skattefri konsumtion. Slutsatsen var att ett undantag för sådana undandraganden från tulltillägg skulle påtagligt förringa syftet med sanktionen och medföra att intresset från rättvisesynpunkt att behandla importörerna lika inte kunde upprätthållas.

Den 1 januari 1994 beslutade emellertid riksdagen att avskaffa tulltillägg på avdragsgill mervärdesskatt. Denna lättnad blev kortvarig. Tulltillägget återinfördes nämligen igen i samband med att gamla tullagen (1994:1550) trädde i kraft den 1 januari 1995. I förarbetena (prop. 1994/95:34 s. 109) anfördes på nytt som skäl för tulltillägg att även om den tullskyldige inte gör någon definitiv skattevinst till följd av att den mervärdesskatt som tas ut vid importtillfället vanligen får lyftas av i den följande mervärdesskattedeclarationen, kan han uppnå vissa fördelar i ränte- och likviditetshänseende. Detta medför att den som i tulldeklarationen redovisar korrekta uppgifter hamnar i ett sämre läge än den som uppsåtligt eller genom slarv deklarerar för låga belopp.

Det var således rättviseskäl som motiverade återinförandet av tulltillägg på avdragsgill mervärdesskatt. Rättviseskälet skulle sannolikt i tillräckligt stor utsträckning kunna tillgodoses genom att en kostnadsränta tas ut. Mot införandet av en sådan talar emellertid andra skäl, vilka har tagits upp i avsnitt 7.6 om periodiseringsfrågor på skatteområdet. I stort sett har dessa skäl relevans även för tullområdet. Enligt kommitténs mening är det av betydelse att man håller i minnet att tulltillägget i första hand bör ses som en sanktion avsedd att fylla en preventiv funktion för att allmänt främja att uppgiftsskyldigheten iakttas eller för att mer konkret förhindra att det allmänna undandras tull, annan skatt eller avgift.

Särskilt med beaktande av att frågan förhållandevis nyligen prövats av statsmakterna anser kommittén det inte tillräckligt motiverat att föreslå att tulltillägget skulle avskaffas i nu aktuella situationer. Man kommer inte ifrån risken att gäldenären annars kan uppnå obehöriga fördelar i likviditetshänseende. Det kan däremot finnas anledning att närmare diskutera om det nuvarande uttaget står i proportion till förseelsens karaktär. Kommittén återkommer till denna fråga i avsnitt 9.8.2.

9.6.7 Transitering och tulltillägg

Transitering innebär något förenklat att en varusändning oförtullad kan transporteras genom ett land under tullmyndigheternas övervakning och kontroll. Transitering kan ske enligt olika förfaranden, nämligen enligt gemenskapens transiteringsförfarande eller enligt konventionen den 20 maj 1987 om ett gemensamt transiteringsförfarande som omfattar 22 länder eller enligt TIR-konventionen som omfattar ett 80-tal länder. Bestämmelser om transitering finns i artiklarna 91–97 och 163–165 i tullkodexen, i artiklarna 309–462 i tillämpningskodexen och i konventionerna samt i föreskrifter som Tullverket meddelat med stöd av 27 § tullförordningen (2000:1306).

Gemenskapsvaror som har deklarerats för tullförfarandet transitering skall vara föremål för tullövervakning från det att transiteringsdeklarationen lämnas och transporten startat till dess att den avslutats på föreskrivet sätt och det avsändande tullkontoret fått bekräftelse på att varorna har ankommit till bestämmelseorten.

Det finns olika transiteringsprocedurer i EG-rätten. Den interna gemenskapstransiteringen medger att gemenskapsvaror befordras från en punkt till en annan inom gemenskapens tullområde genom ett tredje lands territorium om det finns ett internationellt avtal som tillåter detta.

Vid extern gemenskapstransitering medges befordran från en plats till en annan inom gemenskapens tullområde dels av icke-gemenskapsvaror utan att dessa varor beläggs med importtullar eller andra avgifter eller blir föremål för handelspolitiska åtgärder, dels av gemenskapsvaror som är föremål för en gemenskapsåtgärd som förutsätter export av varorna till tredje land och för vilka tullformaliteter har uppfyllts. Extern gemenskapstransitering förutsätter i fall varorna passerar genom tredje lands område att det finns ett internationellt avtal som tillåter detta.

Därtill kommer inrikes transitering, som innebär transitering av tullgods från ett avgångstullkontor till ett bestämmelsetullkontor inom det svenska tullområdet.

Den som skall transitera varor skall lämna en anmälan om transitering, en transiteringsdeklaration. I denna deklaration lämnas en mängd olika uppgifter om varusändningen som till stor del motsvarar dem som lämnas i en importdeklaration. Transiteringen startas av en tullmyndighet i avsändningslandet, det avsändande tullkontoret. Som villkor för transiteringen kan ställas krav på olika typer av säkerhet, att den skall ske inom en viss tid, att den avslutas vid ett visst bestämmelsetullkontor, att den skall

följa en viss transportväg och att varorna skall kunna identifieras t.ex. genom att transportmedlet förseglas. Ett transiteringsförfarande skall avslutas genom att en anmälan inom den utsatta tiden görs till tullmyndigheten på bestämmelsetullkontoret.

När transiteringen är avslutad skall en icke-gemenskapsvara antingen läggas upp på tillfälligt lager eller också deklarerar för övergång till fri omsättning eller anmälas till en annan godkänd tullbehandling. Ibland händer det att transiteringen inte avslutas på ett riktigt sätt och i rätt tid. Det kan exempelvis vara fråga om en transitering som i utlandet ställts ut till en ort i Sverige utan tullnärvaro eller att transportören försummat att meddela mottagaren att det handlar om en transiterad vara som måste deklarerar för övergång till fri omsättning. Det kan också vara fråga om en leverans som förefaller att vara en gemenskapsvara under fri omsättning. I praktiken händer det alltså att varor som är underkastade ett transiteringsförfarande transporteras direkt hem till mottagaren och att denne därmed förfogar över varor som inte är deklarerade för övergång till fri omsättning.

När en transitering väl har öppnats av avgångstullkontoret leder det förhållandet att den ej avslutats normalt till en formell begäran om ett avslutande, ett s.k. efterlysningsförfarande från den utländska tullmyndigheten. Avgångstullkontoret frågar den huvudansvarige för transiteringen och bestämmelsetullkontoret varför transiteringen inte har avslutats. Ett av huvudsyftena med efterlysningsförfarandet är att fastställa var undandragandet från tullövervakning ägde rum någonstans. Efterlysningsförfarandet medför i princip att Tullverket alltid uppmärksammas på bristen, vilket i sin tur leder till en begäran om att varorna skall deklarerar. Om det konstateras att undandragandet har skett i Sverige debiteras tull, mervärdesskatt och andra avgifter för varorna och tulltillägg tas enligt gällande ordning ut med stöd av 8 kap. 3 § första stycket 3 nya tullagen (83 § punkt 2 gamla tullagen).

Ca 250 av de ifrågasatta tulltilläggen år 1999 gällde transiteringsfel. Tullverket anser att det är fråga om ett växande problemområde, till stor del beroende på att vissa företag saknar eller i varje fall har dåliga system och rutiner för kontroll av om det är fråga om gemenskapsvaror eller inte.

Synen på fel som rör transiteringar förefaller ha skärpts i samband med Sveriges inträde i EU. Tidigare ifrågasattes aldrig tulltillägg vid transiteringar som började i Sverige. Detta framgår av ett allmänt råd (1990:19) som dåvarande Kanslibyrån, Juridiska

sektionen vid Generaltullstyrelsen gav ut i fråga om bl.a. tillämpningen av 82 § andra stycket i dåvarande tullagen (1987:1065). Där anfördes att även om ett olovligt förfogande i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten över en oförtullad vara förekommit borde regeln i 82 § andra stycket endast anses tillämplig om det samtidigt förelegat risk att varan definitivt skulle undgå förtullning. Vidare anfördes att någon sådan risk normalt inte torde föreligga om korrekta uppgifter om varan m.m. finns i de anmälningshandlingar som lämnats till svensk tullmyndighet för ifrågavarande tullklarering. En förutsättning var dock att varan anmäldes till förtullning eller annan tullklarering självmant eller efter anmaning.

Av ovan nämnda allmänna råd framgår också att om varor som sänts från en utländsk avgångstullanstalt enligt det gemensamma transiteringsförfarandet inte enligt gällande föreskrifter förts till bestämmelsetullanstalten skulle 82 § andra stycket tillämpas och tulltillägg påföras enligt 83 § tredje stycket i dåvarande tullagen (1987:1065), såvida inte den tullskyldige frivilligt anmält förhållandet. Det hade tidigare avgörande betydelse för om tulltillägg påfördes huruvida det var en svensk eller utländsk tullmyndighet som startade transiteringen. Det är i och för sig ganska naturligt att en sådan distinktion inte kan upprätthållas efter Sveriges inträde i EU. Det hindrar inte dock att den tidigare tillämpade principen, att inte påföra tulltillägg när transiteringen startades i Sverige, nu kan vara intressant på ett mera generellt sett.

För närvarande krävs det enligt EG:s regelverk inte att den som anmäler en vara till transitering anger t.ex. varukod, statistiskt värde, fakturanummer och ursprungsland. Däremot skall vissa andra uppgifter lämnas. Utöver dessa minimiuppgifter är det varje medlemslands ensak att bestämma vilka kompletterande uppgifter som enligt nationella bestämmelser skall krävas för att starta en transitering. Vissa EU-länder, t.ex. Spanien och Portugal, har bestämmelser som innebär en uppgiftsskyldighet som är mycket omfattande. Detta gör att i nuläget har avgångstullkontoren i vissa länder i princip tillgång till så gott som samtliga uppgifter som krävs för att ett riktigt tulltaxeringsbeslut skall kunna fattas i Sverige eller för bedömning av frågan om införselrestriktioner eller för upprättandet av handelsstatistik. I andra länder saknas dessa uppgifter på grund av att det inte ställs lika höga krav på uppgiftslämnandet vid anmälan om transitering.

Till en början måste konstateras att det är utländska tullmyndigheter och inte svenska som har tillgång till uppgifterna i

anmälan om transitering. Kommissionen har emellertid lagt fram ett förslag till reform som bl.a. innebär att varukod och statistiskt nummer måste anges i anmälan om transitering. En fullständig datorisering av kontrollen av det gemensamma transiteringsförfarandet för EU-länderna och de övriga länder som är anslutna till konventionen för gemensam transitering är dessutom planerad. Kommittén anser dock att man inte bör dra för stora växlar på dessa planer – all erfarenhet visar att det kommer att ta åtskillig tid innan erforderlig standardisering av gränssnitt m.m. avancerat på sådant sätt att det kan överblickas om datoriseringen kommer att bli en realitet.

Från praktisk synpunkt finns det emellertid anledning att skilja mellan sådana fall där det automatiska efterlysningssystemet inom transiteringssystemet leder till en senare förfrågan från avgångstullkontoret och andra former av oförtullad införsel. När efterlysningssystemet faktiskt fungerar och genererar en förfrågan med begäran om avslutande av öppnad transitering från ett annat EU-land föreligger i realiteten inte någon fara för oriktig tulltaxering. Sändningen har de facto noterats som avsänd vid avgångstullanstalten och gemenskapens regelverk träder med automatik i kraft.

Vad som nu har sagts skall ses mot bakgrund av att, när ett efterlysningssystemet påbörjas, det hos avgångstullkontoret finns uppgift om såväl mottagare, mottagande tullkontor som ekonomiskt ansvarig (oftast transportören). Den senare har dessutom när så krävs ställt säkerhet för den aktuella sändningen. I och med att det alltid finns uppgift om mottagare och mottagande tullkontor föreligger ingen risk eller fara för ett felaktigt tulltaxeringsbeslut. Det svenska Tullverket kommer i och med efterlysningen alltid i kontakt med den tullskyldige som i sin bokföring har det underlag som behövs för fastställande av ett korrekt tulltaxeringsbeslut.

Kommittén anser det därför motiverat att en ventil öppnas på detta område som gör det möjligt att avstå från tulltillägg när faran för ett felaktigt tulltaxeringsbeslut varit ringa. Kommittén återkommer till denna fråga i avsnitt 9.6.9. Vad som nu har sagts hindrar självfallet inte att tulltillägg skall utgå i de fall där ingen automatisk efterlysning skett och en oförtullad vara upptäckts på annat sätt, t.ex. vid revision eller annan kontroll.

9.6.8 Tulltillägg vid temporär import och aktiv förädling

Temporär import kallas ett tullförfarande som innebär att icke-gemenskapsvaror som används tillfälligt i gemenskapen helt eller delvis befrias från importtullar och inte blir föremål för handelspolitiska åtgärder, med hänsyn till att varorna skall återexporteras. Detta tillämpas för transportmedel, containrar och andra varor som förs in för tillfälligt bruk för att därefter föras ut i oförändrat skick. Varor som visas eller används på utställningar och mässor, räddningsmaterial som införs som gratislån till statliga eller statligt godkända organ för att motverka effekterna av katastrofer samt levande djur för dressyr och träning utgör några exempel i raden av sådana andra varor.

Aktiv förädling är ett annat tullförfarande som innebär att varor som förs in tillfälligt, för att först bearbetas och därefter återexporteras, inte belastas med importtullar. Tullförfarandet indelas i två system, suspensionssystemet och restitutionssystemet. Suspensionssystemet innebär att temporär befrielse från avgifter ges och att säkerhet kan krävas för detta. Restitutionssystemet innebär att avgifterna betalas vid importtillfället för att sedan betalas tillbaka då varorna återexporteras. Restitutionssystemet får inte användas för varor som omfattas av kvantitativa importrestriktioner eller som är belastade med någon importavgift enligt den ordning som gäller för jordbruksprodukter.

På grund av att båda dessa tullförfaranden är av ekonomisk betydelse krävs det tillstånd för att få använda dem. Tillstånd kan ges på två sätt, dels i förväg, dels vid själva importen i deklaration enligt normalförfarandet. När en vara förs in för aktiv förädling eller temporär import måste den anmälas till Tullverket. Vid återexport av icke-gemenskapsvaror skall en tulldeklaration lämnas och de regler som gäller för proceduren återexport tillämpas. Proceduren återexport är en godkänd tullbehandling som används då ett tullförfarande med ekonomisk verkan avslutas genom att den aktuella varan förs ut ur gemenskapen.

Det händer att en vara som varit föremål för något av dessa båda tullförfaranden visserligen återexporteras inom den i tillståndet angivna tidsgränsen, men att deklaranten underlåter att i fältet summarisk deklaration/tidigare handlingar i deklarationen ange att den vara som lämnar landet varit importerad under ett tullförfarande med ekonomisk verkan, t.ex. temporär import eller aktiv förädling, eller att i fältet för särskilda upplysningar ange tillståndets nummer. Det händer även att deklaranten anger fel procedurkod. Tulltillägg påförs då enligt 8 kap. 3 § första stycket

tullagen eller enligt 8 kap. 4 § tullagen om restitutionssystemet används.

De fel som det här gäller medför inte alltid risk för ett felaktigt beslut om tulltaxering eller om nedsättning eller återbetalning av tull. Genom att deklaranten i praktiken använder tullförfarandet export i stället för tullproceduren återexport uppkommer vissa andra olägenheter. Tullverket får ingen signal om att det är fråga om återexport och det kan leda till att vissa kontroller av varornas identitet och andra åtgärder uteblir. I princip skulle de olägenheter som uppkommer kunna läkas av att deklaranten ges tillfälle att bevisa att varorna har återexporterats. Detta kan ske genom handlingar som styrker återexporten, t.ex. betalningsfakturer och landningscertifikat.

Kommittén anser att förutsättningarna för tulltillägg här som eljest bör vara att gäldenärens förfarande är ägnat att undandra tull. I sådana fall då någon har förfogat över en förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tull är det tvärtom i de allra flesta fall så att gäldenären på grund av det felaktiga förfarandet går miste om den tullförmån, som han skulle ha varit berättigad till om han fyllt i formuläret korrekt och i övrigt följt föreskrifterna i tillståndet. Som kommittén ser saken innebär den mistade tullförmånen en tillräcklig sanktion, och kommittén kan inte se att tulltillägg i denna situation – en ordning som ter sig systemfrämmande – skall behöva utgå. Kommittén föreslår därför att bestämmelsen om tulltillägg för detta fall (8 kap. 4 § andra meningen tullagen) utgår.

Slutligen bör i detta sammanhang påpekas att inom EU-programmet Tull 2002 pågår en viss datorisering av tullförfaranden med ekonomisk verkan. En central databas har inrättats. Tanken är att den skall meddela medlemsstaterna när en ansökan om ett tullförfarande med ekonomisk verkan har lämnats in eller beviljats i något annat medlemsland. Än så länge är det endast tillstånd till aktiv förädling som har lagts in i systemet. Avsikten är att göra det möjligt med samråd inom hela gemenskapen. För närvarande finns inga planer på att utöka databasen med information huruvida de beviljade tillstånden har utnyttjats eller inte. Det innebär att användbarheten i de situationer som har beskrivits ovan är mycket begränsad. Kommittén vågar inte ha någon uppfattning om i vad mån detta system kommer att förbättra kontrollmöjligheterna.

9.6.9 Fara för ett felaktigt tulltaxeringsbeslut

I avsnitt 7.3.4 har diskuterats om det med tanke på skattetilläggens anpassning till allmänna straffrättsliga principer är rimligt att dessa skall kunna tas ut även om ingen beaktansvärd fara föreligger för att den oriktiga uppgiften skulle leda till någon obehörig fördel vid beskattningen. Kommittén föreslår att förutsättning för att ta ut skattetillägg inte skall anses föreligga när faran för ett felaktigt beskattningsbeslut varit ringa, med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller med hänsyn till det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten.

Beträffande kontrollmaterialfallen skiljer sig förhållandena på skatte- och tullområdet från varandra på ett påtagligt sätt. Någon regelrätt uppgiftsskyldighet för tredje man till ledning för deklarationsgranskningen som påminner om den kontrolluppgiftsskyldighet som gäller på skatteområdet existerar visserligen inte på tullområdet. Däremot kan i vissa fall de uppgifter i kontrollmaterial som bifogas tulldeklarationen eller som begärs in av gäldenären på Tullverkets begäran tillsammans med uppgifterna i deklarationen utgöra tillräckligt underlag för ett riktigt tulltaxeringsbeslut. Sist nämnda fråga har kommittén redan behandlat.

Ett exempel på fall där faran för ett felaktigt taxeringsbeslut är ringa på grund av uppgifter som lämnas från utomstående erbjuder emellertid de förut nämnda fall som rör ej avslutade transiteringar. Kommittén anser det motiverat att på tullområdet införa en generell bestämmelse som tar sikte på att tulltillägg inte skall tas ut om faran för ett felaktigt tulltaxeringsbeslut eller för en obehörig fördel för gäldenären varit ringa med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller till de uppgifter som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängliga för Tullverket.

9.6.10 Obetydligt belopp

Enligt 8 kap. 10 § andra stycket tullagen får gäldenären helt befrias från tulltillägget när det belopp som kunde ha undandragits är obetydligt. Som nämnts i avsnitt 9.2.2 framgår av 16 kap. 1 § tullordningen att med obetydligt avses i princip belopp under 1 000 kr. Beloppet bestämdes år 1986 och har inte ändrats sedan dess. Kommittén anser i likhet med Tullverkets arbetsgrupp för tulltillägg att det är skäligt med en höjning. Denna är motiverad redan med tanke på penningvärdessförändringen. En sådan ändring

kommer att minska de administrativa kostnaderna för både Tullverket och gäldenärerna beträffande ifrågasatta tulltillägg på småbelopp.

Kommittén föreslår att beloppet höjs till 5 000 kr för juridiska och 2 000 kr för fysiska personer.

9.7 Tulltillägg vid skönstulltaxering

Tulltillägg kan påföras i fall då avvikelse från deklaration har skett genom skönstulltaxering (se 8 kap. 2 § nya tullagen). Skönstulltaxering är avsedd att användas när tull inte kan beräknas tillförlitligt vid tulltaxering eller omprövning på grund av att gäldenären lämnat bristfälliga uppgifter. Skönstulltaxering och påföring av tulltillägg på denna grund förekommer enligt uppgift från Tullverket mycket sällan. Det förefaller förekomma någon enstaka gång när gäldenären lämnat en förenklad deklaration men glömt eller låtit bli att komma in med en kompletterande deklaration trots att han anmodats och förelagts med vite att göra detta. Detta torde emellertid i så fall kunna ifrågasättas, eftersom bestämmelsen förutsätter att en deklaration har lämnats, vilket inte anses vara fallet när endast en hemtagningsanmälan gjorts.

Kommittén har i avsnitt 7.3.2 föreslagit att det automatiska skattetillägget vid skönstaxering skall avskaffas. De skäl som därvid har anförts gör sig gällande även på tullområdet. Hela förfarandet vid skönstulltaxering bygger, liksom skönstaxering på skatteområdet, på att myndigheten inte kan bevisa att någon oriktig uppgift har lämnats. Trots detta kan tulltillägg påföras på samma sätt som om det vore bevisat att en oriktig uppgift lämnats. Det kan inte uteslutas att detta avviker från vad som anses vara en "fair trial" och utgör ett brott mot artikel 6 i Europakonventionen.

Samma lagtekniska hjälpmedel som föreslås vid skattetillägg, en bevislätnadsregel, torde knappast behövas för att beräkna tulltillägget i de fall det visserligen är styrkt att en oriktig uppgift har lämnats men gäldenärens uppgifter är för bristfälliga för att tullvärdet tillförlitligt skall kunna beräknas.

9.8 Principerna för beräkning av tulltillägg

9.8.1 Anknytningen till det undandragna tullbeloppet och den mistade tullförmånen

När tulltillägg tas ut för att en oriktig uppgift lämnats utgår man från att om den oriktiga uppgiften hade följts så hade den lett till att tull undandragits, dvs. till lägre tull för den tullskyldige. Tulltillägg tas ut i förhållande till det tullbelopp som undandragits eller kunnat undandras. De nordiska länder som har administrativa sanktioner på tullområdet har också knutit dessa till det undandragna tullbeloppet. Även bland övriga länder tycks detta vara den vanligaste lösningen. Mot bakgrund av det ställningstagande som kommittén har gjort beträffande skattetillägg finns det inte anledning att aktualisera någon ändring på denna punkt.

9.8.2 Procentsatser för tulltillägg

Tulltillägg tas enligt gällande ordning ut med 20 procent med undantag för två fall som anges i 8 kap. 2 § tullagen. Undantagen avser dels fall när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som bifogats deklARATIONEN, dels när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen. I dessa fall tas tulltillägg ut med endast 10 procent.

Kommittén konstaterar att det inte finns någon avsevärd kritik mot de procentsatser som tulltilläggen tas ut med. Det är istället tillämpningen av undantagsfallen samt eftergifts- och nedsättningsmöjligheterna som kritiseras.

När det gäller den lägre uttagsnivån i kontrollmaterialfallet har bestämmelsen i tullagen en annan utformning än motsvarande bestämmelse i taxeringslagen. I samband med att den lägre procentsatsen infördes konstaterades i propositionen (prop.1993/94:56 s.7) att kontrollmaterial som regel inte lämnas vid elektronisk överföring men vid behov kan infordras i efterhand och i sådana fall skall handlingarna behandlas som kontrollmaterial som bifogats utredningen.

Som tidigare har nämnts har Tullverket som regel tolkat bestämmelsen så att endast sådant kontrollmaterial som har infordrats vid initialkontroll har ansetts vara bifogat deklARATIONEN i den mening som avses i 8 kap. 2 § andra stycket tullagen. Det innebär att kontrollmaterial som tillhandahålls vid efterkontroll och revision av elektroniskt lämnad deklARATIONEN inte har ansetts utgöra förutsättning för att påföra tulltillägg med endast 10 procent.

I enlighet med vad som tidigare förordats skall tulltillägg över huvud taget inte tas ut i de nu diskuterade situationerna och därför föreslår kommittén att undantagsbestämmelsen för kontrollmaterialfallen tas bort.

Mot bakgrund av vad kommittén tidigare kommit fram till finns det också anledning att ifrågasätta om inte tulltillägg när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt bör tas ut med lägre procentsats än för närvarande. För detta talar också att när procentsatsen sänktes för skattetillägg som gäller mervärdesskatt gjordes inte någon motsvarande sänkning på tullområdet. I de allra flesta fall är den "kredit" som gäldenären kan sägas erhålla genom den oriktiga uppgiften endast av någon månads varaktighet, och tio procent blir då en oskäligt hög procentsats. På samma sätt som föreslagits när det gäller felperiodiseringar på skatteområdet bör huvudregeln i stället vara att tulltillägg tas ut efter två procent. Detta bör dock gälla endast under förutsättning att avdragsrätten uppkommit eller kan antas uppkomma tidigare än sex månader från det att den oriktiga uppgiften lämnats.

9.8.3 Maximibelopp

Liksom skattetillägg tas ju tulltillägg ut i proportion till det undandragna avgiftsbeloppet, vilket innebär att tulltillägget kan bli högt beroende på att tullvärdet är högt, och enbart storleken utgör inte grund för nedsättning enligt gällande praxis (RÅ 1995 ref. 5).

Maximiregler har inte tidigare diskuterats inom tullområdet i samma utsträckning som inom skatteområdet. Kommittén har i avsnitt 7.5.4 gjort ingående överväganden om maximibelopp med anledning av att skattetillägg kan ses som ett straff ur konventionssynpunkt och att straffmaximum finns vid i princip alla brott. I stort sett samma överväganden kan göras beträffande tulltilläggen. Vissa skillnader finns dock. Som framgår av avsnitt 9.1.3 låg emellertid de debiterade tulltilläggen i 83 procent av fallen under 10 000 kr, i mindre än en procent av fallen över 100 000 kr och endast i 0,1 procent av fallen över 500 000 kr år 1999. Det är alltså en mycket liten andel som påförs riktigt höga tulltillägg.

Kommittén har dock diskuterat möjligheten att införa ett maximibelopp för tulltillägg. Regler om maximibelopp kan konstrueras på olika sätt. Om maximibeloppet skulle gälla per varusändning skulle det förmodligen anses som orättvist sett ur de företags synvinkel som tar emot många varusändningar men med

relativt låga värden på respektive varusändning. Å andra sidan skulle ett mer aggregerat tänkande också kunna uppfattas som orättvist. Tulltillägg kan ju tas ut inte bara till följd av att en oriktig uppgift har lämnats utan på även på de grunder som framgår av 8 kap. 3 och 4 §§ tullagen.

Kommitténs slutsats är att det inte heller för tulltilläggs del framstår som en framkomlig väg att införa en ovillkorlig regel om ett maximibelopp. Det mesta talar istället för att man även för tulltilläggen försöker tillgodose tankarna bakom en regel om maximibelopp inom ramen för nedsättningsmöjligheten.

9.9 Jämkning av tulltillägg

Kommittén har i avsnitten 9.4.1 och 9.4.2 redovisat att det finns vissa svårigheter och brister förknippade med bestämmelsen och tillämpningen av bestämmelsen om befrielse i 8 kap. 10 § tullagen, särskilt beträffande delvis befrielse från tulltillägg. Att nedsättningsmöjligheten i praxis har använts förhållandevis sparsamt har stöd i förarbetsuttalanden. I specialmotiveringen till den bestämmelse som angav grunderna för befrielse i en tidigare tulllag (prop. 1985/86:42 s. 41) anfördes att föreskrifterna om befrielse bör användas generöst i fråga om personer som är ovana vid tullsystemet och att när det gäller dem som yrkesmässigt importerar varor finns det anledning att vara mer restriktiv med möjligheten till befrielse från tulltillägg.

Såväl Sveriges Industriförbund som Tullverket anser att det finns behov av ett regelverk som ger klarare vägledning när jämkning kan ske och i vilken omfattning det kan göras.

Tullverkets arbetsgrupp har föreslagit ett system för hur tulltillägg skulle kunna jämkas schablonmässigt genom en avtrappningsmetod. Förslaget bygger på att de förutsättningar beträffande ursäktlighet eller oskälighet som framgår av 8 kap. 10 § tullagen är för handen och att fel som har olika grund skall nedsättas var för sig. Förslaget lämnar det öppet vilka procentsatser och hur många trappsteg som bör finnas. Följande exempel på hur en sådan "tulltilläggsstrappa" kan se ut finns presenterat i rapporten "Tulltillägg i intervall"

Nedsättning i intervallet

– 10 000

ingen nedsättning

10 001 – 50 000	25 procent
50 001 – 100 000	50 procent
100 001 –	75 procent

Kommittén anser emellertid att det finns principiella olägenheter med denna typ av fasta intervall.

I avsnitt 7.5.5 har kommittén föreslagit att skattetilläggen skall kunna jämkas i fall då en beräkning av skattetillägg enligt vanliga regler skulle leda till ett resultat som står i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens art och omständigheterna kring dess lämnande eller den skattskyldiges vinning för det fall att uppgiften hade godtagits. Detsamma skall enligt kommitténs förslag gälla, om utan den skattskyldiges förvällande en osedvanligt lång tid har förflutit innan skattetillägget bestäms. Kommittén föreslår att motsvarande jämningsregler införs även på tullområdet.

Enligt kommitténs förslag skall skattetillägg normalt kunna jämkas endast till vissa kvotdelar, hälften eller en fjärdedel av vad som annars skulle ha tagits ut. De främst tekniska skäl som motiverat detta förslag synes inte ha någon motsvarighet på tullområdet. Några sådana regler föreslås därför inte.

9.10 Skyldigheten att lämna uppgifter

Tullverket har med stöd av 10 kap. 4 § tullagen möjlighet att förelägga gäldenär eller annan vid vite att vidta åtgärd som behövs för förtullning eller annan tullklarering eller för kontrollverksamheten. Vitesföreläggande kan t.ex. även ske om någon underlåtit att lämna uppgift eller inge handling enligt föreskrift i tullagstiftningen. Som en anpassning till Europakonventionens krav att den enskilde inte får tvingas lämna uppgifter som kan vara belastande för honom själv har paragrafen på motsvarande sätt som i bl.a. taxeringslagen ändrats så att om det finns anledning anta att gäldenären eller om denne är en juridisk person, ställföreträdaren har begått brott får han inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.

Kommittén föreslår i överensstämmelse med vad som tidigare har förordats beträffande skattetilläggen (avsnitt 7.7) att en regel tas in i tullagen med innebörd att gäldenären inte är skyldig att själv lämna uppgifter som röjer att han begått brott eller lämnat en

oriktig uppgift eller i övrigt förfarit på ett sätt som kan innebära att han påförs tulltillägg.

9.11 Verkställighet av tulltillägg

Till följd av hänvisning i 8 kap. 15 § nya tullagen tillämpas samma bestämmelser om betalning, anstånd med betalning, säkerhet, dröjsmålsränta och indrivning som gäller för tull även på tulltillägg. Enligt 5 kap. 23 § tullagen skall tull – och således också tulltillägg – som har förfallit till betalning lämnas till indrivning. Vid indrivning får verkställighet ske i enlighet med utskönningsbalkens bestämmelser. 9 kap. 8 § tullagen hänvisar till artiklarna 7 och 244 i förordningen (EEG) nr 2913/92, som innehåller bestämmelser om verkställighet av beslut som överklagas. Enligt artikel 7 skall beslut enligt tullkodexen verkställas omedelbart om inte tullmyndigheterna fattat beslut om inhibition enligt artikel 244 andra stycket. I 9 kap. 8 § tullagen står uttryckligen att bl.a. beslut om tulltillägg skall gälla omedelbart. I samband med att ett beslut om tulltillägg överklagas kan inhibitionsbeslut fattas med stöd av 29 § förvaltningslagen, men det torde i praktiken vara mycket ovanligt.

I avsnitt 7.9 har kommittén konstaterat att omedelbar verkställighet avviker från vad som normalt gäller beträffande verkställighet av straff såsom böter och fängelse. Kommittén har funnit att oskuldspresumtionen i artikel 6–2 i Europakonventionen knappast kan antas kräva att en domstols dom måste vinna laga kraft innan beslutet verkställs men att det däremot är något tveksamt om det är förenligt med konventionen i detta avseende att en administrativ myndighets beslut verkställs innan beslutet vunnit laga kraft eller det vid överklagande har prövats av domstol.

Kommittén anser att det i och för sig inte skulle vara lika komplicerat att ha olika verkställighetsregler för tull och tulltillägg, som motsvarade lösning skulle innebära på skatteområdet. Ändock skulle det inte vara rimligt att invänta att beslutet om tulltillägg har vunnit laga kraft; överklagandetiden är enligt huvudregeln tre år, räknat från den dag då tullskulden uppkom. Av stor betydelse är att verkställighet av beslut om tulltillägg inte alls i samma utsträckning som för skattetillägg kan anses få särskilt ingripande följder för gäldenären. Kommitténs förslag till jämningsregel torde dessutom bidra till att minska den risken.

Kommitténs bedömning är därför att gällande ordning bör kunna bestå i vad den innebär att beslut om tulltillägg som fattas av Tullverket får verkställas utan hinder av att beslutet inte har vunnit laga kraft.

9.12 Transporttillägg

Transporttillägg infördes genom den provisoriska lagen (1996:598) om kontroll av yrkesmässiga vägtransporter av mineraloljeprodukter, alkohol och tobak. Bestämmelserna har numera utvidgats och tagits in i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (transportkontrollagen).

Bestämmelserna har tillkommit som en anpassning till EG:s regelverk och har huvudsakligen följande bakgrund. Den inre marknadens funktion kräver fria varurörelser även för punktskattepliktiga varor. Detta uppnås genom att varorna får transporteras under skatteuppskov till dess att de släpps för konsumtion. Skatten skall tas ut i den medlemsstat där varorna släpps för konsumtion. Transporteras varor, som släppts för konsumtion, från ett land till ett annat i kommersiellt syfte skall dock punktskatt tas ut i destinationsmedlemsstaten. I sådana fall skall återbetalning ske av den skatt som påförts i avsändarmedlemsstaten.

Transportkontrollagen har anpassats till EG:s s.k. cirkulationsdirektiv, vilket har tillkommit för att befrämja den inre marknadens funktion. I lagen finns bestämmelser om ledsagardokument, som har tillkommit för att det skall gå att kontrollera transporter av punktskattepliktiga varor, samt bestämmelser om säkerhet för betalning av skatt. EG:s kontrollsystem förutsätter nämligen att ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet medföljer transporten. Detta skall ses mot bakgrund av de risker som har ansetts vara förknippade med transporter mellan medlemsländer.

Bestämmelserna om ledsagardokument och säkerhet är alltså av grundläggande betydelse för att det system som tillskapats genom cirkulationsdirektivet skall fungera. Det har därför ansetts vara viktigt att varje medlemsland genom olika åtgärder försöker upprätthålla respekten för kraven på ledsagardokument och säkerhet i samband med transport av punktskattepliktiga varor. För

att säkerställa att bestämmelserna om ledsagardokument och säkerhet efterlevs har en sanktion ansetts behövlig.

I detta hänseende innebär bestämmelserna att transporttillägg skall påföras den avsändande upplagshavaren, om ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet inte medföljer transporten i den utsträckning som följer av cirkulationsdirektivets bestämmelser. Detsamma skall gälla om transporten inte omfattas av säkerhet för betalning av skatt i den utsträckning som följer av cirkulationsdirektivets bestämmelser. Även underlåtenhet att anmäla att varor som redan släppts för konsumtion i ett medlemsland flyttas till Sverige för kommersiella ändamål skall kunna föranleda transporttillägg. Transporttillägg skall också påföras, om säkerhet inte ställts vid distansförsäljning. I dessa två fall skall dock transporttillägget påföras den skattskyldige. Transporttillägget skall vara 20 procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på varorna.

I 4 kap. 2 § transportkontrollagen föreskrivs att om en avsändande upplagshavare kommer in med ett i föreskriven ordning upprättat ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet till Tullverket inom en månad från dagen för beslutet om transporttillägg, sådant transporttillägg som påförts på grund av avsaknad av dessa dokument skall undanröjas. Enligt 4 kap. 3 § kan avsändande upplagshavare och skattskyldig dessutom befrias från transporttillägg, om det är uppenbart oskäligt att ta ut tillägget. Någon andra begränsningar har inte föreskrivits.

Transporttillägg har tillämpats förhållandevis sparsamt. Från det att den äldre transportkontrollagen trädde i kraft fram till den sista december 1997 genomfördes 4 463 transportkontroller, varvid endast 47 beslut om transporttillägg meddelades. Förutsättningarna för transporttillägg har dock utvidgats genom den nya lagen på det sättet att tillägg kan utgå inte bara när transporten avgår från Sverige utan också vid transporter av punktskattepliktiga varor på svenskt territorium. Dessutom innebär den nya lagen till skillnad från den tidigare bl.a. att transporttillägg kan påföras även när en transport under skatteuppskov inte omfattas av säkerhet för betalning av skatt.

I yttranden över det utredningsförslag som låg till grund för den nya lagen uttalade åtskilliga remissinstanser att förfarandet för uttag av transporttillägg kunde komma att omfattas av artikel 6 i Europakonventionen och att förfarandet därför borde anpassas till kraven i nämnda artikel. I prop. 1997/98:100 (s. 125 f.) instämde regeringen i bedömningen att det var osäkert om

transporttilläggsförfarandet skulle falla in under nämnda artikel. Med hänsyn bl.a. till att beslut om transporttillägg skulle få överklagas hos allmän förvaltningsdomstol och att muntlig förhandling skulle vara i princip obligatorisk på enskild parts begäran ansågs förfarandet för transporttillägg emellertid uppfylla kraven i artikel 6 i Europakonventionen.

Av det anförda framgår att transporttillägg utgör en sanktion med ett mycket speciellt syfte och snävt tillämpningsområde som närmast får anses rikta sig mot ett särskilt slags ordningsföreseelser. Till största delen fyller den också en närmast vitesliknande funktion så till vida att tillägget skall undanröjas om de handlingar som saknats företes inom viss tid. Flertalet av de synpunkter som kommittén förut har anlagt på skattetilläggssystemet gör sig här inte gällande.

I avsnitt 7.3.3 har kommittén konstaterat att det är oklart och omstritt hur man från Europakonventionens utgångspunkter skall se på bestämmelser som innebär att straff åläggs enligt principen om strikt ansvar. Mot den bakgrunden skulle man kunna diskutera om inte en förutsättning för transporttillägg borde vara att förseelsen begåtts med uppsåt eller av oaktsamhet.

Kommittén anser dock inte att bestämmelser av denna innebörd lämpligen bör föras in i den nu aktuella lagen, eftersom de säkerligen skulle vara ägnade att komplicera tillämpningen inte minst med hänsyn till att sanktionen ofta riktar sig mot utländska juridiska personer. Som nyss konstaterats är det här fråga om ordningsföreseelser och tillägget fyller delvis en vitesliknande funktion. En viss jämförelse kan också göras med de svenska principerna om företagaransvar, som innebär att straffansvar i vissa fall kan komma i fråga för personer tillhörande ett företags ledning för ordningsföreseelser och andra mindre allvarliga brott som begåtts i företagets verksamhet oberoende av vanliga principer om subjektiv täckning.

Med beaktande av det anförda och av den aktuella lagens mycket speciella karaktär anser kommittén att några ändringar inte nödvändigtvis behöver göras i lagen från de synpunkter som kommittén har att företräda. Bestämmelsen om befrielse från transporttillägg när det skulle vara uppenbart oskäligt att ta ut tillägget får anses vara tillräcklig för att på detta område förebygga eventuella orättvisor eller obilliga resultat.

10 Bör vissa administrativa sanktionsregler samlas i en lag ?

Förslag: Kommittén föreslår att de grundläggande reglerna i ämnet samlas i en ny lag om skattetillägg. Denna bör dock begränsas till att ersätta merparten av de regler om skattetillägg som nu finns i taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Bestämmelserna om skattetillägg i fordonsskattelagen samt reglerna om tulltillägg och transporttillägg bör finnas kvar i respektive författningar. Beträffande förseningsavgifter och andra sanktionsavgifter på skatteområdet föreslår kommittén ingen ändring.

I direktiven påpekas att skattebrottslagen numera i princip innehåller alla straffbestämmelser på skatteområdet men att det administrativa sanktionssystemet, även om det genom skattebetalningslagen blivit mer sammanhållet, alltjämt kännetecknas av en splittring på olika skattelagar. Kommittén skall enligt direktiven undersöka om det är möjligt och lämpligt att samla de administrativa sanktionsreglerna i en lag.

Likartade bestämmelser om skattetillägg finns nu i taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Skattetillägg med en mera speciell konstruktion finns i fordonsskattelagen (1988:327). Bestämmelser om tulltillägg med en utformning som påminner om skattetillägg finns i tullagen (1994:1550) och lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen. Slutligen bör nämnas att det i lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter finns bestämmelser om transporttillägg.

Det skulle medföra vissa fördelar att sammanföra skattetilläggsbestämmelserna i taxeringslagen,

skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter till en gemensam lag, eftersom bestämmelserna i dessa lagar är likartade och man på det sättet undgår att behöva reglera samma frågor på flera ställen. Däremot kan det från praktisk synpunkt inte vara meningsfullt att låta en sådan lag omfatta även bestämmelser om tull- och transporttillägg, särskilt som de bestämmelserna riktar sig till andra myndigheter än reglerna om skattetillägg. Skattetillägg enligt fordonsskattelagen har en i förhållande till skattetillägg i övrigt så avvikande konstruktion att inte heller sanktionsbestämmelserna i den lagen lämpligen bör inarbetas i en särskild lag.

Fråga uppkommer emellertid också om en särskild lag bör omfatta även andra ekonomiska sanktioner på skatteområdet än skattetillägg. Vad som i synnerhet skulle kunna övervägas i detta hänseende är att låta lagen omfatta förseningsavgifter.

På skatteområdet finns förseningsavgifter för närvarande i taxeringslagen, skattebetalningslagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt fastighetstaxeringslagen. Avgifterna har i flera hänseenden olika konstruktion och syften, vilket är naturligt eftersom de materiella förhållandena skiljer sig åt. Det är svårt att se att ett sammanförande av reglerna om dessa avgifter skulle medföra ökad överskådlighet – snarare torde motsatsen bli fallet. Såvitt gäller de tre sist nämnda lagarna synes bestämmelserna om förseningsavgift höra naturligt hemma där de står. De förseningsavgifter som nu regleras i taxeringslagen skulle med större fördel kunna sammanföras med reglerna om skattetillägg i en ny lag, men regleringen skulle då bli oenhetlig.

Till detta kommer även andra svårigheter att åstadkomma att en ny lag blir heltäckande vad avser sanktionsavgifter. Som sanktionsavgifter måste nog betraktas sådana kontrollavgifter som kan utgå bl.a. enligt skattebetalningslagen och lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. Bestämmelser om dröjsmålsavgifter finns i flertalet olika författningar på skatteområdet vid sidan av den generella lagen i ämnet (SFS 1997:484), och åtminstone en del av dessa har prägel inte bara av räntegottgörelse utan också av straff. De avgifter som nu berörs kan inte rimligen föras över till en sammanhållen lag.

Det anförda har lett kommittén till den slutsatsen att en ny lag om skattetillägg åtminstone i nuvarande läge bör begränsas till att ersätta de regler i ämnet som nu finns i taxeringslagen, skattebetalningslagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Med denna utgångspunkt har kommittén

efter viss tvekan stannat för att sådana bestämmelser som är gemensamma för skattetillägg och förseningsavgifter i huvudsak bör stå kvar i nuvarande författningar eftersom en annan ordning skulle leda till en förhållandevis omfattande dubbelreglering. Detta innebär visserligen att den som t.ex. vill tillämpa reglerna om skattetillägg på taxeringsområdet blir hänvisad till regler både i en ny lag om skattetillägg och i taxeringslagen, men denna olägenhet synes inte vara så framträdande. I praktiken måste ju under alla omständigheter båda lagarna beaktas.

Kommitténs förslag innebär att skattetillägg liksom för närvarande normalt skall fastställas och debiteras i samma ordning som den som gäller för skatter. Som kommittén ser saken innebär det då en anpassning till den systematik som i övrigt tillämpas på skatteområdet att den nya lagen begränsas till de materiella bestämmelserna medan procedurbestämmelserna behålls i taxeringslagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och skattebetalningslagen.

Reglerna om tulltillägg och transporttillägg bör som redan har berörts i kapitel 9 finnas kvar i respektive författningar. I fråga om bestämmelserna om skattetillägg i fordonsskattelagen föreslår kommittén inte någon ändring. Detsamma gäller beträffande förseningsavgifter och andra sanktionsavgifter på skatteområdet. Kommittén vill emellertid ifrågasätta om inte de regler om förseningsavgift som nu finns i taxeringslagen mera naturligt hör hemma i lagen om självdeklaration och kontrollavgifter. I sist nämnda fråga har kommittén dock inte ansett sig böra lägga fram något förslag.

11 Förhållandet till den straffrättsliga regleringen

Förslag: För att dubbelbestraffning inte skall kunna förekomma vid fall av värdslös skatteuppgift bör enligt kommitténs mening den åtalsprövningsregel som nu gäller vid skatteförseelse utvidgas till att även omfatta värdslös skatteuppgift. Åtalsprövningsregeln bör dessutom förtydligas på det sättet att det uttryckligen föreskrivs att åtal inte vare sig för värdslös skatteuppgift eller skatteförseelse får väckas mot den som påförts skattetillägg för den oriktiga uppgift eller underlåtenhet som är i fråga.

Enligt gällande ordning utgör den omständigheten att skattetillägg påförts inte något hinder mot att den skattskyldige åtalas vid allmän domstol för skattebrott, skatteförseelse eller värdslös skatteuppgift med anledning av den oriktiga uppgift som föranlett skattetillägget. Inte heller innebär det förhållandet att den skattskyldige fällts eller frikänts för brott mot skattebrottslagen något hinder mot att skattetillägg åläggs eller fastställs av högre instans efter överklagande.

Det har förutsatts att den omständigheten att den tilltalade har ålagts eller kommer att åläggas skattetillägg skall beaktas vid bestämmandet av påföljd för skattebrott (prop. 1971:10 s. 351 och 364) och detta följer numera uttryckligen av 29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken. Kommittén har i avsnitt 7.8.3 föreslagit att åklagaren alltid skall sörja för att domstolen får kännedom om det skattetillägg som beslutats. Som har påvisats av 1993 års skattebrottsutredning (SOU 1995:10 s. 293) förekommer det likväl knappast att en allmän domstol som dömer till ansvar för skattebrott i domskälen åberopar den omständigheten att skattetillägg har ålagts. Som utredningen uttalade är detta i och för sig naturligt. Eftersom skattetillägg i princip alltid tas ut i sådana

fall då brottet går till åtal - undantag gäller bl.a. för medverkande - har ju domstolen anledning att utgå från att denna omständighet är beaktad inom ramen för rådande straffmättingspraxis. Ett förhållande som alltid föreligger behöver ju knappast nämnas särskilt. Ibland kan dock säkerligen skattetillägget ha betydelse t.ex. för valet mellan fängelse och kriminalvård i frihet eller vid bedömningen om skyddstillsyn eller villkorlig dom skall förenas med böter.

I och med att kommittén stannat för att betrakta skattetillägget som en bestraffande sanktion uppkommer emellertid frågan om det över huvud taget är lämpligt att ett straff för vad som kan synas vara samma sak åläggs både av administrativ myndighet och av allmän domstol.

1993 års skattebrottsutredning konstaterade i det nyssnämnda betänkandet att det inte är någon självklarhet att administrativa sanktioner skall åläggas och, om de redan är ålagda, bestå utan hinder av att åtal enligt skattebrottslagen väcks för samma förseelse. Att på skatteområdet övergå till ett system enligt vilket de administrativa sanktionerna inte skall åläggas i det fall att den oriktiga uppgiften föranleder åtal skulle emellertid enligt skattebrottsutredningen dra med sig åtskilliga praktiska komplikationer. För en konsekvent tillämpning av ett sådant system skulle fordras att skattemyndigheten fortlöpande bevakar huruvida åtal kommer till stånd omfattande samtliga oriktigheter för vilka skattetillägg annars skulle åläggas liksom domstolarnas prövning av ett sådant åtal. Om åtal inte väcks eller ej helt täcker förekommande oriktigheter, skulle frågan om skattetillägg få tas upp på nytt. Och i det fall skattetillägg redan har beslutats när åtal sker, skulle för konsekvensens skull detta få undanröjas på ett eller annat sätt. En sådan ordning skulle enligt utredningen vara mycket svårtillämpad och dessutom innebära en uppenbar risk för irrationella tröskeeffekter. Skattebrottsutredningen anförde även andra argument mot att överge gällande ordning, trots att den enskilde enligt vad utredningen konstaterade kunde sägas bli föremål för ett slags dubbelbestraffning.

Frågan kommer emellertid delvis i ett nytt läge med kommitténs utgångspunkt att skattetillägg är att betrakta som straff enligt Europakonventionen. Att det innebär en form av dubbelbestraffning, om den skattskyldige både påförs skattetillägg och ådöms straffansvar för samma oriktiga uppgift, blir då än mera påtagligt. Något hinder mot en sådan ordning föreligger visserligen inte enligt svensk rätt, eftersom det i det ena fallet rör sig om en

administrativ sanktion och i det andra om en straffrättslig påföljd. I sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 finns emellertid ett förbud mot dubbelbestraffning. Även om den svenska ordningen sannolikt inte står i strid med detta förbud i varje fall när skattetillägget åläggs före en brottmålsprocess (se avsnitt 6.9), står det klart att den är långt ifrån idealisk från de synpunkter som ligger till grund för konventionsregleringen.

Det finns även helt oberoende av våra konventionsåtaganden anledning att överväga om man kan eliminera det moment av dubbelbestraffning som ligger i det nuvarande systemet. I allmänhet anses det ju vara en fördel om alla bestraffande reaktioner bestäms i ett sammanhang, låt vara att det finns många undantag från denna princip. Kommittén övergår nu till att diskutera denna fråga.

11.1 Vårdslös skatteuppgift och skatteförseelse m.m.

Enligt vad kommittén i det föregående föreslagit skall skattetillägg förutsätta att den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig. Rekvisiten för skattetillägg kommer då ännu mer än nu att likna dem som gäller för vårdslös skatteuppgift enligt 5 § skattebrottslagen. I den paragrafen förutsätts för straffansvar att den skattskyldige av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan.

Med tanke på att Europadomstolen i målet Ponsetti och Chesnel mot Frankrike lade särskild vikt vid att det enligt fransk lag gällde olika subjektiva rekvisit för administrativa och straffrättsliga skattesanktioner kan det från konventionssynpunkt vara vanskligt att behålla en dubbelsanktion i dessa fall. Även från andra synpunkter synes det obefogat att den skattskyldige på grund av samma oriktiga uppgift skall kunna drabbas av både skattetillägg och straffansvar för vårdslös skatteuppgift, i synnerhet som det i praktiken blir fråga om en ekonomisk sanktion i båda fallen. Detta förekommer inte heller särskilt ofta, eftersom bestämmelsen om vårdslös skatteuppgift tillämpas förhållandevis sparsamt. År 1998 förekom sålunda endast 24 fall av godkända strafförelägganden och fällande domar med nämnda brott som huvudbrott. Av statistiken kan inte utläsas i vilken utsträckning de lagförda personerna

dessutom hade ålagts skattetillägg, men man har anledning att utgå från att detta regelmässigt var fallet.

Nu angivna förhållanden skulle kunna synas tala för att bestämmelsen om värdslös skatteuppgift upphävs. Bestämmelsen synes dock i så fall inte kunna slopas helt och hållet. Till en början förekommer ju skattetillägg inte på alla områden inom skattelagstiftningen. Exempel erbjuder fastighetstaxerings- samt arvs- och gåvoskattelagstiftningen. Även om det praktiskt taget aldrig förekommer åtal enligt skattebrottslagen på sådana områden synes det vara befogat att behålla en sanktion, låt vara att bestämmelsen om straff för värdslös försäkran i vissa fall skulle kunna tillämpas. Till detta kommer att straff för värdslös skatteuppgift kan vara påkallat för den som visat grov oaktamhet vid lämnande av uppgift för annan som han företräder - t ex ett aktiebolag - oavsett att skattetillägg kan drabba bolaget. Även fall av medverkan till värdslös skatteuppgift måste uppmärksammas. Den medverkande kan ju inte drabbas av skattetillägg.

Vad som har sagts nu gäller också i fråga om brottet skatteförseelse enligt 3 § skattebrottslagen, dvs. ringa fall av uppsåtligt skattebrott, som bara har böter i straffskalan. Den straffbestämmelsen tillämpas i ännu mindre utsträckning än bestämmelsen om värdslös skatteuppgift. Det rör sig om ett par enstaka fall om året (sex fall 1997 och ett enda fall 1998), och för vissa år finns över huvud taget inte någon lagföring registrerad. Skälet är naturligtvis att skattetillägget i dessa fall anses vara tillräckligt som sanktion. Ytterst få anmälningar från skattemyndigheterna om skattebrott som i händelse av fällande dom skulle vara att bedöma som skatteförseelse torde förekomma i praktiken. Och för det fall att ett sådant brott undantagsvis skulle anmälas, gäller enligt 13 § skattebrottslagen en åtalsprövningsregel; åtal får väckas endast om det föreligger särskilda skäl. Därvid har lagstiftaren tänkt sig att åtal skall kunna förekomma i första hand när det gäller sådana nyss angivna fall då den skattskyldige inte kan bli föremål för ett beslut om skattetillägg.

Kommittén har mot den angivna bakgrunden övervägt om inte bestämmelserna om värdslös skatteuppgift och skatteförseelse skulle kunna upphävas för sådana fall då skattetillägg har ålagts eller skulle ha kunnat åläggas den skattskyldige. Detta vållar vissa komplikationer bl.a. för det fall att man vill behålla ett medverkansansvar för den som inte själv kan drabbas av skattetillägg. Till detta kommer att tanken på att avkriminalisera skatteförseelse och värdslös skatteuppgift så sent som i samband

med 1996 års ändringar i skattebrottslagen har avvisats av lagstiftaren. Kommittén har med hänsyn till det anförda stannat för att det lämpligaste är att behålla straffbestämmelserna.

I samband med 1996 års översyn av skattebrottslagen uttalades emellertid uttryckligen att motivet för en kriminalisering av de oaktsamma skattebrotten syntes tvivelaktigt i de fall då en administrativ sanktion kan utgå (NJA II 1996 s 286). Kommittén instämmer i denna uppfattning. Oavsett hur man från Europadomstolens sida skulle resonera beträffande de dubbelbestraffningsproblem som här har behandlats synes risken stor att vi skulle få svårt att försvara en ordning som innebär att en form av bötesstraff systematiskt utgår för samma brott i två skilda procedurer. Detta kan inte heller från våra egna utgångspunkter vara tillräckligt sakligt motiverat.

För att dubbelbestraffning inte skall kunna förekomma vid fall av vårdslös skatteuppgift bör enligt kommitténs mening den åtalsprövningsregel som nu gäller vid skatteförseelse utvidgas till att även omfatta vårdslös skatteuppgift. Även med avseende på det brottet bör således gälla att den som har ålagts skattetillägg inte därefter skall kunna åtalas för samma oriktiga uppgift.

Åtalsprövningsregeln bör dessutom förtydligas på det sättet att det uttryckligen föreskrivs att åtal inte får väckas mot den som ålagts skattetillägg för den oriktiga uppgift eller den underlåtenhet som är i fråga. Detta innebär en viss saklig ändring beträffande skatteförseelse, eftersom man har tänkt sig att det någon gång kan vara motiverat att den skattskyldige erhåller både skattetillägg och böter för samma förseelse, något som dock inte synes förekomma i praktiken.

Med den nu föreslagna ordningen säkerställer man att någon dubbelbestraffning inte kommer till stånd i här aktuella fall. Åtal bör normalt inte heller väckas i det fallet att ett skattetillägg ålagts ett enmans- eller fåmansbolag under sådana förhållanden att skattetillägget direkt drabbat företrädarens egen ekonomi. Har åtal väckts, bör naturligtvis inte frågan om skattetillägg få tas upp därefter. Kommittén återkommer till denna fråga.

Vad härefter gäller smugglingsbrott är förhållandet likartat. Den nya lag om straff för smuggling som genom prop. 1999/2000:128 har förelagts riksdagen är utformad så att dubbla ekonomiska sanktioner som regel inte skall förekomma. Så kan likväl ske i speciella fall.

Enligt författningskommentaren till 31 § i den nya lagen (a. prop. s. 178) kan det således undantagsvis anses finnas särskilda

skäl för åtal fastän det är fråga om bötesbrott för vilket en administrativ avgift utgår. Så anges kunna vara fallet då någon begått flera införselbrott som vart och ett föranleder endast en måttlig sanktionsavgift. Den sammanlagda brottsligheten kan då bedömas vara av sådant allvar att den bör föranleda straff även om detta stannar vid böter. Särskilda skäl kan också finnas när det rör sig om en sammansatt brottslighet. Som exempel anges när införsel av en vara medför ansvar för både smuggling (eller olovlig införsel) och tullbrott (eller värdslös tullredovisning), och enbart det ena brottet föranleder en administrativ sanktion. Kommittén anser inte att det är befogat att vi skall dra på oss risken för konventionsbrott med tanke på sådana specialfall och föreslår att även den nu nämnda paragrafen ändras på sådant sätt att straff för brott med endast böter i straffskalan inte skall få ådömas den som redan har ålagts tulltillägg eller motsvarande för samma gärning.

11.2 Uppsåtliga brott

Frågan kvarstår emellertid hur sådana uppsåtliga fall som gäller större belopp skall behandlas, dvs. fall då enligt gällande ordning både skattetillägg och straffansvar för skattebrott kommer i fråga. Det är uppenbart att skattetillägget i sådana fall inte är tillräckligt som sanktion. Skattetillägget är avpassat för de fall då oriktig uppgift lämnas av värdslöshet liksom ringa fall av uppsåtligt uppgiftslämnande. I de uppsåtliga fall som gäller stora belopp rör det sig ju ofta om allvarlig brottslighet, som oftast föranleder fängelse och ibland långvariga fängelsestraff. Det finns inte underlag för kommittén att göra någon bedömning i fråga om straffvärdet av sådana brott som avviker från den som ligger till grund för gällande ordning.

Under senare år har antalet personer som årligen dömts för skattebrott eller grovt skattebrott – respektive skattebedrägeri eller grovt skattebedrägeri som var den tidigare brottsbeteckningen – som huvudbrott uppgått till 200 - 250 personer. Av dessa har drygt hälften dömts till fängelse. År 1998 fälldes 229 personer till ansvar för skattebrott eller grovt skattebrott som huvudbrott, och av dessa dömdes 135 till fängelse.

Kommittén har övervägt frågan om för dessa fall den sanktion som kan utdömas av allmän domstol skulle vara tillräcklig. Det finns då anledning att skilja mellan å ena sidan fall då den som bär det straffrättsliga ansvaret har lämnat den oriktiga uppgiften som

företrädare för annan och å andra sidan situationer då han lämnat den oriktiga uppgiften för egen räkning.

I det förra fallet - det gäller här framför allt situationer då någon lämnat en oriktig uppgift som företrädare för ett aktiebolag - blir det ju inte fråga om någon dubbelbestraffning i egentlig mening eftersom sanktionerna riktar sig mot olika rättssubjekt, något som förekommer i många andra fall, exempelvis när det gäller sanktioner enligt miljöbalken. En ordning enligt vilken en juridisk person generellt skulle undgå skattetillägg på den grunden att den som var ansvarig företrädare vid det oriktiga uppgiftslämnandet döms till straffrättsligt ansvar ter sig främmande och irrationell från flera synpunkter. Den skulle till en början på ett betänkligt sätt strida mot principen om likhet inför lagen. Om två bolag lämnat samma slags oriktiga uppgift och det i det ena men inte det andra fallet förelegat uppsåt hos den ansvarige företrädaren, kan ju inte rätt gärna regelsystemet få innebära att det förra bolaget skall undgå den sanktion som drabbar det andra bolaget. Dessutom skulle en sådan ordning strida mot den strävan som generellt gör sig gällande att låta företagen själva bära en ekonomisk risk för överträdelser som leder eller kan leda till ekonomisk vinning för dem.

Det är därför svårt att generellt tänka sig någon annan ordning i nu avsedda fall än att skattetillägget som för närvarande drabbar bolaget medan företrädaren får bära det straffrättsliga ansvaret. I vart fall gäller detta i den mån det inte rör sig om sådana enmans- eller fåmansbolag där skattetillägget direkt drabbar företrädarens egen ekonomi.

Kommittén vill framhålla att frågan kan komma i ett annat läge om Företagsbetsutredningens betänkande Straffansvar för juridiska personer (SOU 1997:127) leder till lagstiftning. Förslaget i det betänkandet innebär att allmän domstol skall kunna döma även aktiebolag och andra juridiska personer till straff, och det skulle med en sådan ordning vara möjligt att avstå från att besluta om skattetillägg i de fall som överlämnas till åklagare och låta ådömandet av en ekonomisk sanktion för den juridiska personen ankomma på den allmänna domstolen i brottmålet. Kommittén har emellertid som redan nämnts hos Justitiedepartementet inhämtat att det under den tid som står till kommitténs förfogande för utredningsuppdraget sannolikt inte går att bedöma om Företagsbetsutredningens betänkande kommer att leda till lagstiftning och än mindre vilken utformning en lagstiftning i ämnet i så fall kan komma att få. Kommittén vill också hänvisa till

att den i det föregående (avsnitt 7.2) på anförda skäl ställt sig skeptisk till tanken att en nyordning enligt vilken juridiska personer kan dömas till straffansvar av allmän domstol skulle innebära en lösning på skattetilläggsproblematiken.

För de fall åter då den som har det straffrättsliga ansvaret för en oriktig uppgift har lämnat den för egen räkning skulle man kanske med större fog kunna överväga en ordning enligt vilken den straffrättsliga påföljd som kan förekomma enligt nuvarande lagstiftning blir tillräcklig. Detsamma gäller i fall då det rör sig om sådana enmans- eller fåmansbolag där skattetillägget direkt drabbar företrädarens egen ekonomi. Man kommer emellertid inte ifrån att resultatet i praktiken ofta skulle bli egendomligt med hänsyn till att de sanktioner som står den allmänna domstolen till buds normalt är begränsade till antingen fängelse eller också villkorlig dom eller skyddstillsyn med eller utan förening av böter.

Antag återigen att två personer lämnat samma slags oriktiga uppgift och att den ene men inte den andre kan överbevisas om att ha haft uppsåt till det oriktiga uppgiftslämnandet. Med den nu senast diskuterade ordningen undgår den förre helt ekonomiska sanktioner men döms kanske till fängelsestraff, och den andre åläggs skattetillägg på kanske mycket betydande belopp. Frågan kommer inte sällan att kunna ställas vem som får den allvarligaste påföljden. Än egendomligare blir relationen mellan sanktionerna för det allvarligare och det mindre allvarliga fallet, om påföljden i det förra fallet med hänsyn exempelvis till gärningsmannens personliga förhållanden skulle bestämmas till villkorlig dom eller skyddstillsyn, något som inte är helt ovanligt. Dessa påföljder kan visserligen kombineras med böter. Skattetillägg utgår dock för närvarande - och avses även enligt kommitténs förslag komma att utgå - i relation till det undandragna beloppet och kan därmed högst betydligt överstiga de bötesbelopp som för närvarande kan utdömas av allmän domstol.

En ordning som kan få sådana konsekvenser skulle inte kunna accepteras som rimlig och rättvis. Man skulle bygga in ett systemfel i regleringen.

Kommittén kommer alltså till den slutsatsen att det inte skulle vara välbetänkt med en systemförändring som innebär att man i de fall av uppsåtliga skattebrott som går vidare till åtal begränsar sanktionen till de påföljder som enligt gällande lagstiftning kan ådömas av allmän domstol.

Men skulle man inte kunna tänka sig att i dessa fall låta det ankomma på den allmänna domstolen att, vid sidan av det straff

som kan ådömas enligt brottsbalken, även fastställa skattetillägget med följd att de bestraffande sanktionerna bestäms i ett sammanhang? Inte heller detta är emellertid någon riktigt lyckad lösning. Den allmänna domstolen skulle i så fall behöva ta prejudiciell ställning i själva taxeringsfrågan. Detta måste visserligen i skattebrottsmål till en del ske även inom ramen för nuvarande ordning, men för skattetilläggets fastställande kan behöva göras detaljberäkningar i fråga om det undandragna beloppets storlek som skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna är bättre skickade att göra äntingsrätterna. Och om med den nu diskuterade ordningen talan förs mot skattetillägg som ådömts av tingsrätt, skulle ju frågan om skattetillägg just i dessa fall komma att prövas av de allmänna domstolarna och inte av förvaltningsdomstolarna, något som ter sig omotiverat, i synnerhet som talan i själva beskattningsfrågan ofta skulle komma att föras i en parallell procedur.

En alternativ lösning skulle vara att den allmänna domstolen tilläggs befogenhet att i nu aktuella fall vid sidan av straffet ålägga ett utvidgat bötesstraff eller någon annan sorts ekonomisk påföljd som inte utgör skattetillägg men som naturligtvis skulle bestämmas i viss relation till det skattetillägg som skulle ha utgått om inte åtal hade väckts. Före skattebrottslagens tid kunde ju allmän domstol ålägga den tilltalade att betala straffskatt. För de fall då fråga är om en näringsidkare kanske företagsbot enligt 36 kap. brottsbalken skulle kunna utvecklas till en användbar sanktion i nu aktuella fall. Men härmed kommer man inte till rätta med de fall då den tilltalade inte är näringsidkare. Påföljden företagsbot föreslås dessutom avskaffad i Företagsbotsutredningens betänkande.

En ordning av nu antytt slag skulle dock innebära en ganska betydande risk för splittring av praxis, om den införs isolerat i ett sammanhang som det förevarande. Därtill kommer de mycket besvärande hanteringssvårigheter som 1993 års skattebrottsutredning pekade på.

De svårigheter som detta skulle dra med sig skulle naturligtvis få accepteras, om det skulle innebära en påtaglig fördel för den skattskyldige att alla reaktioner med anledning av en oriktig uppgift bestäms i ett sammanhang. Det bör emellertid hållas i minnet att det från den skattskyldiges synpunkt under alla förhållanden blir fråga om en tvåstegsreaktion av myndigheterna. Den grundläggande reaktionen är att skattemyndigheten underkänner hans uppgifter och vägrar lägga dem till grund för beskattningsbeslutet – eller ändras ett redan fattat

beskattningsbeslut till hans nackdel – vilket givetvis inte i någon mening utgör ett straff men ofta från hans synpunkt får ingripande konsekvenser. Det kan inte ha någon avgörande betydelse för den enskilde om han i detta sammanhang eller först senare i samband med lagföringen drabbas av en ekonomisk sanktion vid sidan av själva skattekonsekvenserna.

Kommittén har stannat för att en nyordning av nyss skisserat slag för närvarande skulle vara förenad med åtskilliga vanskligheter, inte minst från rättssäkerhetssynpunkt, utan att vare sig de skattskyldiga eller myndigheterna skulle göra någon egentlig vinst.

Det enda skälet för att övergå till en ändrad ordning skulle i så fall vara risken att gällande ordning inte betraktas som förenlig med art. 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.

Som framgått i det föregående (avsnitt 6.9) ansluter sig emellertid kommittén till Högsta domstolens uppfattning att det inte kan betraktas som stridande mot förbudet mot dubbelbestraffning enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet, om någon efter att i administrativ ordning ha ålagts skattetillägg döms till straffansvar för samma oriktiga uppgift som den som har legat till grund för skattetillägget. Samtidigt har kommittén konstaterat att det sannolikt också förhåller sig så att tidigare påfört skattetillägg inte hindrar ett åtal för uppsåtligt brott men att man här är inne på något mera osäker mark. Osäkerheten beträffande den senare bedömningen förstärks något, om i enlighet med kommitténs förslag skattetillägg skall få påföras endast vid uppsåt eller oaktsamhet.

Till detta kommer att den allmänna domstol som skall bestämma påföljd för skattebrott skulle komma att sakna möjlighet att på sätt som förutsatts beakta den administrativa sanktionen vid påföljdsbestämningen, om skattetillägget kan åläggas i efterhand. En sådan ordning är inte tillfredsställande.

Enligt kommitténs mening talar således både intresset av att vi inte skall vara i riskzonen för konventionsbrott och andra skäl för att skattetillägg inte bör få åläggas, om åtal redan har väckts för den oriktiga uppgift eller underlåtenhet som är i fråga. En uttrycklig regel bör införas om detta. Det skulle kunna övervägas att begränsa förbudet mot att ålägga skattetillägg till det fallet att den tilltalade dömts för skattebrott, men en sådan ordning synes något oegentlig. Här kan också hänvisas till den ordning som gäller i fråga om disciplinansvar enligt lagen (1976:600) om offentlig anställning, som innebär att disciplinärt förfarande inte får inledas eller fortsättas, om åtgärder vidtas för att anställa åtal.

Några andra ändringar bör enligt kommitténs uppfattning inte göras i det sammanhang som nu är aktuellt. Sålunda bör det förhållandet att skattetillägg har ålagts inte medföra något hinder mot att åtal väcks för samma oriktiga uppgift och ett redan ålagt skattetillägg bör inte undanröjas av det skälet att den skattskyldige sedermera döms till straff. Även detta överensstämmer med bl.a. regleringen när det gäller disciplinsstraff. Givetvis bör något hinder inte heller möta mot att ett skattetillägg, som ålagts före åtalet, efter överklagande prövas av högre instans, även om en sådan prövning skulle ske efter det att den skattskyldige dömts för skattebrott. Inte heller bör det föreligga hinder mot att ålägga en juridisk person skattetillägg efter det att dess företrädare dömts till straffansvar.

Kommittén kan inte se att den sålunda föreslagna ordningen leder till några mera betydande tillämpningssvårigheter.

Kommittén anser sig emellertid böra uttala sig även för det fall att dess tolkning av artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll – trots att Högsta domstolen numera godtagit tolkningen – skulle underkännas vid en eventuell prövning i Europadomstolen och att alltså en ordning bedöms böra införas som säkerställer att straffansvar för skattebrott aldrig någonsin kommer i fråga för den som tidigare ålagts skattetillägg för samma oriktiga uppgift som den som föranlett tillägget. Man måste då hålla i minnet att antalet fall av lagföringar för skattebrott och grovt skattebrott uppgår endast till 200–300 årligen medan antalet skattetillägg under de senaste åren uppgått till ca 100 000 per år. Kommitténs förslag i övrigt är visserligen ägnade att inte oväsentligt nedbringa antalet skattetillägg, men detta antal kommer ändå säkerligen att vara åtminstone ett par hundra gånger större än antalet lagföringar för skattebrott.

Det ter sig mot den angivna bakgrunden som opåkallat att låta det förhållandevis begränsade antalet skattebrott styra hela skattetilläggssystemet. En tolkning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet motsatt den som kommittén förordat bör därför inte föranleda några grundläggande förändringar i fråga om skattetilläggen utöver dem som kommittén har föreslagit i det föregående. I stället måste under angivna förutsättning en speciell lösning skapas för de fall som går till åtal. Den minst dåliga utvägen är i så fall enligt kommitténs mening att det får ankomma på tingsrätt att besluta om skattetillägg samtidigt som påföljd enligt brottsbalken bestäms för skattebrottet och att överklagande även när det gäller skattetillägget görs till hovrätt.

En konsekvens av en sådan ordning blir att skattemyndigheten på ett tidigt stadium måste ta ställning till frågan om åtalsanmälan och skall inte ålägga skattetillägg, om en sådan anmälan görs. Ärendet får sedan bevakas så att frågan om skattetillägg kan tas upp på nytt, för det fall åtal inte väcks eller inte helt täcker de oriktiga uppgifter som har lämnats. Det kan nämligen inte vara försvarligt att i sådana fall lämna den oriktiga uppgiften utan sanktion - det skulle ju innebära att vissa av de fall som anmäls till åtal undgår reaktion till skillnad från sådana mindre allvarliga överträdelse som bestraffas med skattetillägg och inte ens anmäls till åtal.

Som redan har sagts bedömer kommittén emellertid att olägenheterna med en ordning av det slag som nu i all korthet har skisserats blir ganska stora. Dels föranleder den nyss berörda bevakningen från skattemyndighetens sida ökat bestyr, och i det ganska betydande antal fall då åtal inte väcks trots åtalsanmälan kommer den skattskyldige att få vänta förhållandevis länge på en reaktion och hans fall blir bollat fram och tillbaka mellan myndigheterna. Dessutom är det som förut har utvecklats ingen särskilt tilltalande ordning om frågan om skattetillägg i ett, låt vara ganska begränsat, antal fall skall prövas av de allmänna domstolarna i stället för förvaltningsdomstolarna. En lösning efter dessa linjer är således inte något som kommittén föreslår utan en reservutväg för det fall kommitténs tolkning av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte godtas. Som reservutväg betraktad är den dock bättre än någon lösning som innebär att hela systemet måste göras om från grunden.

12 Ikraftträdande m.m.

Förslag: De ändringar som kommittén föreslår bör kunna träda i kraft den 1 januari 2002. De nya reglerna bör inte bli retroaktivt tillämpliga i fråga om oriktiga uppgifter som lämnats före ikraftträdandet eller underlåtenhet som ägt rum dessförinnan.

När ändringar görs i fråga om straff blir de som huvudregel tillämpliga även i fråga om gärningar som begåtts före ikraftträdandet i den mån de innebär lindringar (5 § lagen om införande av brottsbalken). Denna princip tillämpas dock inte alltid. Genom särskilda ikraftträdandebestämmelser kan man behålla tidigare gällande ordning i fråga om äldre lagöverträdelser.

Till den del kommitténs förslag innebär skärpningar bör de uppenbarligen inte kunna få tillämpning på oriktiga uppgifter som lämnats före ikraftträdandet. I de flesta avseenden innebär kommittéförslaget dock ändringar i den gällande ordningen till den skattskyldiges fördel. Eftersom kommittén har uppfattningen att de leder till ett mera rättvist och rimligt system, skulle det i och för sig kunna synas vara en fördel, om den ändrade ordningen får omedelbart genomslag. Det är dock uppenbart att stora praktiska problem skulle uppkomma, om de nya reglerna görs tillämpliga även på skattetillägg som redan har ålagts. Dessa beslut - det rör sig om bortåt 500 000 fall under en period om fem år - skulle naturligtvis i så fall i mycket stor utsträckning överklagas och eventuellt därvid återförvisas för en prövning enligt de nya reglerna. De olägenheter som detta skulle föra med sig är så påtagliga att kommittén inte anser detta innebära en lämplig ordning.

En del av kommitténs förslag syftar till att undanröja risken för att skattetillägssystemet skulle betraktas som stridande mot Europakonventionen. I den delen finns naturligtvis särskilt starka

skäl för ett så tidigt ikraftträdande som möjligt. Å andra sidan får man hålla i minnet att, i den mån nuvarande ordning skulle strida mot konventionen, så har detta varit fallet sedan skattetilläggs införande den 1 januari 1972. Det kan mot den bakgrunden inte vara nödvändigt att den nuvarande ordningen träder i kraft även med avseende på oriktiga uppgifter som lämnats före ikraftträdandet med de olägenheter som detta skulle föra med sig.

Kommittén föreslår med hänvisning till det anförda att de nya reglerna inte i något avseende blir retroaktivt tillämpliga på oriktiga uppgifter som lämnats före ikraftträdandet.

De ändringar som kommittén föreslår bör kunna träda i kraft den 1 januari 2002.

13 Kostnads- och intäktskonsekvenser m.m.

13.1 Kostnader för skatteförvaltningen m.m.

Kommitténs förslag innebär att i vissa avseenden större anspråk ställs på skattemyndigheternas prövning. Framst gäller detta med hänsyn till att det enligt förslaget skall krävas att den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig.

Å andra sidan innebär förslaget att skattetillägg inte skall utgå i en del fall då så skall ske enligt nuvarande ordning, något som i motsvarande mån är ägnat att minska arbetet för myndigheterna. Dessutom syftar flera av förslagen till att underlätta myndigheternas arbete.

Kommittén gör sammanfattningsvis den bedömningen att förslaget som helhet sannolikt i ett inledningsskede medför en del ökat bestyr för skatteförvaltningen men att detta är ganska marginellt i förhållande till det merarbete som orsakas av sådana förändringar i själva skattesystemet som fortlöpande beslutas. Sedan myndigheterna fått erfarenhet av de nya reglerna finns det fog för att anta att arbetsbördan blir oförändrad eller t.o.m. minskad med hänsyn till att ärendemängden reduceras.

Förslaget kan således enligt kommitténs mening genomföras utan resursförstärkning. Detta gäller även i fråga om den utbildningsinsats som givetvis erfordras.

Vad som nu har sagts gäller också för förvaltningsdomstolarnas del.

13.2 Intäkter

Genom skattetilläggen tillförs staten betydande belopp. Efter en ökning under en följd av år uppgick det sammanlagda beloppet av de påförda skattetilläggen år 1996 till över 2 miljarder kr. Därefter har beloppet sjunkit kraftigt, till drygt 1,5 miljarder kr år 1997 och till drygt 1,3 miljarder kr år 1998. Tidigare översteg ofta intäkterna från skattetillägg med anknytning till mervärdesskatt de intäkter som togs ut av inkomstskatteskyldiga. Under senare år har emellertid den dominerande delen varit hänförlig till inkomstskatten (drygt 1 miljard år 1998).

Flera av kommitténs förslag är ägnade att minska statens intäkter av skattetilläggen. Som nyss anfördes innebär kommitténs förslag att skattetillägg skall utgå endast i fall då den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig. Enligt kommitténs förslag gäller vidare att skattetillägg inte skall tas ut när faran för ett felaktigt beskattningsbeslut varit ringa med hänsyn till antingen uppgiftens beskaffenhet eller också det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten. Inte heller skall skattetillägg såsom i dag automatiskt tas ut vid skönstaxering eller annan liknande skönmässig uppskattning. I felperiodiseringsfallen innebär förslaget för de flesta fall en lindring (vissa fall skall dock inte längre hänföras till periodiseringsfel, och för dessa innebär förslaget en skärpning). Kommittén föreslår också att en möjlighet till jämkning av skattetillägg införs. Slutligen innebär kommitténs förslag genom den schablonisering som föreslås vid underskott i näringsverksamhet en minskning av skattetilläggen för vissa fall.

Även om dessa förslag sammantagna är ägnade att innebära en påtaglig minskning av skattetilläggsintäkterna, får man hålla i minnet att minskningen i flera fall är endast skenbar.

När det t.ex. gäller sloandet av skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration visar statistiken att sådana tillägg i regel undanröjs på grund av att deklarationen senare kommer in. I de återstående fallen har man fog för att anta att skattetilläggen oftast i praktiken inte kan drivas in, och i den mån så är fallet minskar inte statens intäkter. Förslaget att skattetillägg inte heller skall tas ut vid skönstaxering på grund av bristfällig deklaration är närmast att betrakta som en ändring i regleringens struktur och

torde i realiteten inte i någon mera betydande utsträckning innebära någon intäktsminskning, eftersom det ofta genom sådan utredning som åberopas vid skönstaxeringarna får anses styrkt att en oriktig uppgift har lämnats med följd att skattetillägg kan utgå.

Även om förslaget om införande av en möjlighet till jämkning säkerligen leder till en sammantagen intäktsminskning, blir denna knappast så stor som man kanske skulle kunna tro. I en hel del fall gäller nämligen för närvarande att reglerna får så uppenbart orimliga konsekvenser att skattemyndigheterna avstår från att tillämpa dem efter bokstaven, och jämningsreglerna kan därför tänkas leda till att skattetillägg i åtskilliga fall tas ut när så inte sker i dag.

Den statistik som för närvarande förs över skattetilläggen medger inte några mera exakta beräkningar, och sådana skulle av flera skäl ändå bli mycket osäkra. En realistiskt antagande torde emellertid vara att de nu berörda förslagen är ägnade att minska statens intäkter av skattetilläggen med en tredjedel.

Av de förslag från kommitténs sida som är ägnade att höja intäkterna bör främst nämnas förslaget att skattetillägg skall tas ut med 40 procent av den undandragna skatten även på andra områden än sådana som regleras av taxeringslagen, vilket innebär en fördubbling av uttagsprocenten på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena. För förslaget i den delen talar vissa sakliga skäl, men avgörande för kommittén har varit åliggandet att beakta de statsfinansiella konsekvenserna av förslaget. Som tidigare nämnts är det vidare kommitténs utgångspunkt att skattetillägget skall beräknas på grundval av alla obligatoriska avgifter och skatter som direkt föranleds av den oriktiga uppgiften, således även egenavgifter, allmän löneavgift samt allmän pensionsavgift som idag inte läggs till grund för beräkningen. Denna utvidgning innebär ganska väsentliga ökningarna av skattetilläggsinflödet. Kommittén föreslår också att skattetillägg skall tas ut i en del fall då detta inte kan ske i dag, såsom då en oriktig uppgift påverkar skatten först för en annan taxerings- eller redovisningsperiod än den till vilken uppgiften är hänförlig.

De nu senast nämnda förslagen kan från intäktssynpunkt sannolikt inte helt och hållet uppväga effekterna av de andra förslagen. Differensen torde dock inte bli större än de skillnader i fråga om det sammanlagda intäktsbeloppet som av olika skäl – främst beroende på tillgängliga personalresurser – under alla förhållanden uppträder från det ena året till det andra. Några

särskilda åtgärder för att finansiera reformen kan därför inte vara påkallade.

I denna del bör slutligen hänvisas till att det, som kommittén har anfört under 7.5.2, måste vara i grunden alldeles felaktigt att över huvud taget anlägga statsfinansiella synpunkter på ett system för bestraffning. Detta måste åtminstone tidigare också ha varit statsmakternas uppfattning. Inte i ett enda av de sammanhang då förändringar har gjorts i skattetilläggssystemet efter dess införande synes nämligen i regeringens propositioner eller riksdagens beslut den statsfinansiella effekten av olika föreslagna och genomförda förändringar ha berörts ens antydningvis. Kommittén anser att detta synsätt ger uttryck för en riktig princip.

För övrigt måste det ju förhålla sig så att den ideala situationen är den då inga skattetillägg behöver tas ut, och då uppkommer inga intäkter alls av detta system.

13.3 Andra konsekvenser av förslaget

Det åligger också en kommitté att redovisa samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt av sitt förslag liksom eventuella konsekvenser för den kommunala självstyrelsen. Detsamma gäller när ett förslag har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

De i dag ofta orättvisa och svärförutsebara skattetilläggen kan ibland drabba särskilt mindre företag mycket hårt. Det finns en hel del exempel på särskilt nystartade företag som slagits ut på grund av opåräknade skattetillägg. Detta kan bero på brister i redovisningsrutinerna eller ovana vid reglerna om företagsbeskattning, men det kan också sammanhånga med att företaget i god tro har utgått från en tolkning av skattereglerna som i och för sig inte har varit obefogad men som skattemyndigheterna underkänt.

Kommitténs förhoppning är att de nu föreslagna reglerna skall leda till en klar förbättring i detta avseende, så att inte företag – liksom givetvis inte heller enskilda personer – som handlat i god tro skall drabbas av de ekonomiska sanktionerna. I denna riktning verkar framför allt förslaget att skattetillägg inte skall drabba den

som felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften, när det inte skäligen kan begäras att han med denna utgångspunkt skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett. Så till vida kan förslagen sägas ha intresse för små företags arbetsförutsättningar och kanske också viss samhällsekonomisk betydelse. Från nu berörda synpunkter skulle ett bibehållande av den nuvarande lägre procentsatsen för mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena ha varit en ytterligare fördel.

Reglerna om skattetillägg har naturligtvis en nära koppling till bestämmelserna om skattebrott. Detta förhållande påverkas inte av kommitténs förslag. För brottsligheten eller det brottsförebyggande arbetet medför förslaget således inga förändringar. Förslaget att åtal i vissa fall inte skall väckas för skatteförseelse och vårdslös skatteuppgift har mycket begränsad praktisk betydelse eftersom sådana åtal redan i dag är sällsynta.

Inte heller har förslaget betydelse för den kommunala självstyrelsen, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

14 Författningskommentar

14.1 Förslaget till lag om skattetillägg

1 §

I paragrafen anges den nya lagens tillämpningsområde. Avsikten är att lagen skall ersätta merparten av de bestämmelser om skattetillägg som nu finns i taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Detta kommer till uttryck genom hänvisning till 1 kap. 1 § första stycket 1 sist nämnda lag (punkt 2 har undantagits då skattetillägg inte tas ut på sådana avgifter, jfr. 7 kap. 10 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter) och till 1 kap.1 § första stycket 1-3, 5 och 6 skattebetalningslagen (punkt 8 som gäller just skattetillägg har undantagits liksom punkt 9 som gäller ränta). De bestämmelser om skattetillägg som för närvarande finns i fordonsskattelagen (1988:327), är i vissa avseenden mera speciella och avses fortfarande finnas kvar i den lagen. Inte heller reglerar lagen sanktionsavgifter på det område som täcks av tullagen (2000:1281) och lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen. Det sålunda avsedda tillämpningsområdet har ansetts enklast komma till uttryck genom en hänvisning till 1 kap. 1 § skattebetalningslagen och 1 kap. 1 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Det bör särskilt anmärkas att förslaget innebär att egenavgifter, allmän löneavgift samt allmän pensionsavgift kommer att omfattas av skattetilläggssystemet, vilket inte är fallet enligt dagens ordning.

2 §

Enligt paragrafen skall på samma sätt som i åtskillig annan lagstiftning på skatteområdet termer och uttryck som används i lagen ha samma innebörd som enligt 1 kap. 3 och 4 §§ skattebetalningslagen. Det innebär bl.a. att vad som i lagen sägs om skatt och skattskyldig gäller även avgift och avgiftsskyldig i den mån det är fråga om sådana avgifter som täcks av lagens tillämpningsområde (t.ex. socialavgifter och allmän löneavgift) och att begreppet skatt tar sikte även på avdragen preliminär skatt. Ett undantag har dock gjort såvitt avser 1 kap. 4 § första stycket 3 skattebetalningslagen, eftersom begreppet skatt i förevarande lag inte skall omfatta skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift eller ränta. Begreppet undandragen skatt definieras särskilt i 6 §.

3 §

I *första stycket* anges som en grundläggande förutsättning för skattetillägg liksom för närvarande att en skattskyldig har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Någon definition av begreppet oriktig uppgift har inte lämnats, men på samma sätt som i nuvarande bestämmelser om skattetillägg och i skattebrottslagen avses med oriktig uppgift varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för ett riktigt fastställande av skatte- eller avgiftsskyldigheten.

Även förtigande av en omständighet kan givetvis vara att betrakta som en oriktig uppgift. Så snart en uppgiftslämnare i en deklARATION eller en annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utlämnats, skall i överensstämmelse med nuvarande ordning en oriktig uppgift anses ha lämnats. En löntagare som lämnar korrekta uppgifter om sina löneinkomster men underlåter att ange att han gjort en realisationsvinst har naturligtvis lämnat en oriktig uppgift, eftersom hans deklARATION i avsaknad av annan upplysning måste anses innefatta uppgiften att någon sådan inkomst inte förekommit.

Om däremot den skattskyldige uttryckligen lämnar en viss fråga öppen kan han inte redan därigenom anses ha lämnat en oriktig uppgift, även om han hade varit skyldig att lämna fullständiga uppgifter. Detsamma gäller andra fall då den skattskyldiges uppgifter inte kan uppfattas så att han ger intryck av att ha lämnat

fullständiga uppgifter. Ett exempel erbjuder rättsfallet RÅ78 I:77, där en kvinna hade underlåtit att fylla i en kryssmarkering, genom vilken det skulle anges huruvida hon vid årsskiftet varit gift och sammanbodde med sin man eller ej. Hon hade således inte lämnat vare sig den ena eller andra uppgiften i berört hänseende, och med den definition av begreppet oriktig uppgift som här har lämnats – och som torde överensstämma med den som tillämpas av allmänna domstolar i skattebrottsmål – skulle hon inte, såsom skedde i rättsfallet, ha kunnat åläggas skattetillägg.

På motsvarande sätt gäller att om den skattskyldige gjort en klar och tydlig reservation för någon specifik uppgift som han har lämnat, han som regel inte kan åläggas skattetillägg även om uppgiften skulle ha varit felaktig. Däremot kan givetvis inte den skattskyldige göra reservation för samtliga sina uppgifter i deklarationen.

Oriktiga uppgifter som lämnats i en skatteprocess är också avsedda att omfattas av bestämmelsen. Detta överensstämmer med vad som gäller enligt gällande bestämmelser om skattetillägg – se t.ex. 5 kap. 1 § första stycket sista meningen taxeringslagen – och 2 § skattebrottslagen. I sist nämnda bestämmelse anges inte detta uttryckligen i lagtexten, och inte heller i förevarande bestämmelse har det ansetts nödvändigt att ta in en särskild regel i ämnet. Tillämpningsområdet avses emellertid i detta avseende vara oförändrat i förhållande till nuvarande ordning.

För att skattetillägg skall utgå förutsätts att det är ställt utom rimligt tvivel att uppgiften är oriktig. Beviskravet, som överensstämmer med vad som både i Sverige och internationellt krävs för en fällande dom i brottmål, torde skilja sig något från de olika beviskrav som för närvarande tillämpas inom skatteprocessen. Skillnaden i förhållande till dagens – låt vara sannolikt något oenhetliga – praxis skall dock inte överdrivas. Vad som krävs är att myndigheten eller domstolen är övertygad i aktuellt hänseende och har fog för att bedöma det utrymme för tvivel som kan finnas som så obetydligt att det i betraktande av den fråga som saken gäller inte behöver tas i beräkning. Kommittén har övervägt om det nämnda beviskravet bör komma till uttryck i lagtexten men funnit sig böra avstå från att föreslå detta, eftersom det alltför mycket skulle avvika från vedertagen lagstiftningsteknik.

Något hinder föreligger inte mot att den oriktiga uppgiften styrks genom indiciebevisning. Det har ansetts att enbart kontant- eller bruttovinstberäkningar inte kan godtas som tillräcklig bevisning i eftertaxeringsmål (Leidhammar, Bevisprövning i

taxeringsmål s. 389) men sådan utredning torde, om underlaget är tillförlitligt, i kombination med att den skattskyldiges bokföring varit bristfällig och andra omständigheter likväl beroende på omständigheterna vara tillräcklig för att eftertaxering skall få ske. En samlad utredning av det slaget kan också vara tillräcklig för att det utan rimligt tvivel skall kunna konstateras att en oriktig uppgift har lämnats och att alltså skattetillägg skall utgå. När bevisningen har sådan styrka att den kan läggas till grund för eftertaxering på grund av att oriktig uppgift har lämnats, får den åtminstone som regel anses vara tillräcklig även för att skattetillägg skall utgå på samma grund. Visserligen förutsätts beviskravet vara något högre för skattetillägg än för eftertaxering, men skillnaden är inte större än att bevisningen i de allra flesta eftertaxeringsfall torde vara tillräcklig även för skattetillägg.

Enbart den omständigheten att förutsättningar föreligger för skönstaxering eller motsvarande på grund av brister i underlaget för deklarationen är däremot inte tillräcklig. Avsikten är att skattetillägg inte skall tas ut i annat fall än när utredningen klart ger vid handen att den skattskyldiges uppgifter inte kan vara riktiga.

En skillnad av snarast redaktionell natur i förhållande till dagens bestämmelser är att det uttryckligen anges att den oriktiga uppgiften skall ha varit till den skattskyldiges egen (eller i vissa fall närståendes) förmån. Härmed avses att uppgiften, om den hade följts, skulle ha lett till eller varit ägnad att leda till lägre skatt. Detta krävs i princip även i dag, men det är för närvarande endast underförstått i lagtexten.

Enligt *andra stycket* skall en oriktig uppgift aldrig anses ha lämnats, om uppgiften ensam eller i förening med den skattskyldiges uppgifter i övrigt utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Termen beskattningsbeslut avses givetvis här som i andra sammanhang inbegripa taxeringsbeslut. Denna regel är inte avsedd att utgöra en allmän definition på begreppet oriktig uppgift utan endast att tjäna till ledning för ett i praktiken ofta förekommande fall.

Liksom för närvarande (5 kap. 4 § 1 taxeringslagen) gäller således att skattetillägg inte skall utgå när det är fråga om en felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av deklarationen eller till denna fogade bilagor. Även när det inte är fråga om ett fel av det slaget utan det kan antas föreligga ett tankefel, en missuppfattning av formuläret eller liknande skall skattetillägg inte utgå i denna situation, under förutsättning att det klart framgår av den skattskyldiges uppgifter vad som skall läggas till grund för

taxeringen. Visserligen är det tänkbart att en oriktighet av aktuellt slag undgår upptäckt om granskning inte sker av deklarationen, men regeln bygger på tanken att den skattskyldige i ett sådant fall ändå inte har gjort sig förtjänt av en bestraffande sanktion.

Vidare innebär regeln att, om den skattskyldige gör ett oriktigt avdrag, det aldrig föreligger någon oriktig uppgift i lagens mening, när de uppgifter som i övrigt lämnas är sådana att rätten till avdrag kan bedömas korrekt med ledning av uppgifterna.

Ett oriktigt yrkande kan visserligen vara av det slaget att det typiskt sett implicerar ett påstående i sak, och om ett sådant påstående saknar verklighetsunderlag, bör yrkandet i många fall kunna hänföras till kategorien oriktig uppgift i sak (jfr. RÅ81 1:25). Förhåller det sig emellertid så att den skattskyldiges uppgifter utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut skall han inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift. Går det inte av deklaration eller motsvarande att utläsa att avdraget är oriktigt, kan däremot beroende på omständigheterna en oriktig uppgift föreligga. Regeln kan således sägas lagfästa den distinktion som för närvarande upprätthålls mellan oriktiga uppgifter och oriktiga yrkanden, en distinktion som är något oegentlig, eftersom alla den skattskyldiges uppgifter i princip kan sägas innefatta ett yrkande att han skall beskattas i enlighet med dessa.

Någon principiell ändring av nuvarande ordning är i denna del inte avsedd. Alltjämt gäller således som huvudregel att, för att den skattskyldiges uppgift skall ses som ett oriktigt yrkande, detta måste kunna bedömas med ledning av lämnade uppgifter, dvs. att relevanta sakomständigheter redovisas öppet. Är den skattskyldige medveten om att den ståndpunkt som ligger till grund för hans deklaration är felaktig eller diskutabel, har han en principiell skyldighet att redovisa de förhållanden som är av betydelse för bedömningen.

Problematiken kan illustreras genom ett exempel som använts i betänkandet SOU 1982:54 (s. 173). En skattskyldig har yrkat avdrag med 10 000 kr för semesterresa till Grekland. Yrkandet kan givetvis inte bifallas, men något skattetillägg kan det inte bli fråga om. Den skattskyldiges uppgifter har nämligen utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Han skall därmed inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift, trots att själva avdragsyrkandet skulle kunna betraktas som ett felaktigt påstående att resekostnaderna varit av den beskaffenheten att de varit

avdragsgilla i förvärvskällan. Skattemyndigheten kan redan på grundval av den skattskyldiges egna uppgifter underkänna avdraget.

Om emellertid den skattskyldige betecknat avdraget som resekostnader utan att lämna ytterligare upplysningar, kan skattetillägg komma i fråga. Uppgiften får nämligen som nyss har konstaterats betraktas som ett påstående att resekostnaderna haft sådant samband med förvärvskällan att avdragsrätt föreligger, och den skattskyldiges uppgifter har i detta fall inte utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Som framgår av 4 och 5 §§ är det därmed emellertid inte utan vidare givet att skattetillägg skall tas ut.

Ofta kan det emellertid förhålla sig så att den skattskyldiges uppgifter visserligen inte är vare sig riktiga eller tillräckliga för att ett korrekt beskattningsbeslut skall kunna fattas men är så anmärkningsvärda att de får anses ge upphov till en klar utredningsskyldighet för skattemyndigheten. Praxis synes något vacklande när det gäller frågan om den skattskyldige i ett sådant fall skall anses ha lämnat en oriktig uppgift eller ej. Här kan t.ex. hänvisas till det s.k. Grönlandsfallet (RÅ 1966 Fi 1606; se härom SOU 1982:54 s.176 f), andra exempel är RÅ81 1:25 och RÅ 1987 ref. 171, som båda gällde avsättning av medel till investeringsfonder.

Enligt förslaget avses den omständigheten att den skattskyldiges uppgifter är anmärkningsvärda eller osannolika inte i sig hindra att han skall anses ha lämnat en oriktig uppgift. Frågan om skattetillägg skall utgå eller ej blir emellertid i sådana fall att bedöma på grundval av 5 § 3.

4 §

En från principiella synpunkter betydelsefull förändring i förhållande till dagens ordning är att det för att skattetillägg skall få åläggas enligt förslaget måste kunna antas att den oriktiga uppgiften har lämnats av uppsåt eller av oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig. Det är således inte fråga om ett strikt ansvar för felaktigheter i uppgiftslämnandet.

Det krävs inte i alla lägen att det är den skattskyldige själv som skall ha gjort sig skyldig till uppsåt eller oaktsamhet i sådana fall då deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgörs av annan. Naturligtvis är det när deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgörs för juridisk person företrädarens uppsåt eller oaktsamhet som blir avgörande. Däremot är det inte

avsett att skattetillägget skall kunna drabba den som är omyndig eller ställd under förvaltare som påföljd för att förmyndaren eller förvaltaren har lämnat oriktig uppgift. I fall av detta slag följer av punkt 3 att skattetillägg inte skall tas ut. Åtal kan naturligtvis dock väckas mot förmyndaren eller förvaltaren. Kommittén återkommer till frågan under punkt 3.

Avsikten är inte att skattemyndigheten skall ingå i någon bedömning av frågan huruvida uppsåt förelegat på den skattskyldiges sida, låt vara att en sådan bedömning kan behöva göras när det gäller att ta ställning till om ett fall skall vidarebefordras till åklagare. Att uppsåt likväl nämns i lagtexten sammanhänger med att ett fel som gjorts uppsåtligt enligt vedertaget betraktelsesätt inte kan anses ha tillkommit genom oaktsamhet men självfallet likväl bör kunna läggas till grund för skattetillägg. Normalt behöver dock endast prövas om felet kan antas vara att tillskriva oaktsamhet och om denna i så fall är ursäktlig. Något krav på att oaktsamheten skall ha varit grov ställs däremot inte upp.

I sakens natur ligger att oaktsamhetsbedömningen får göras i viss mån schablonmässigt. I de allra flesta fall föreligger naturligtvis åtminstone i någon mening oaktsamhet på den skattskyldiges sida, om det väl står klart att en uppgift har blivit oriktig. Beslutsmyndigheten har normalt inte anledning att självmant komplettera utredningen för att efterforska om det finns någon särskild grund för att anse att den skattskyldige inte har gjort sig skyldig till oaktsamhet eller för att visad oaktsamhet skall anses ursäktlig. På samma sätt som i praktiken är fallet för en allmän domstol i ett brottmål blir myndigheten i detta avseende som regel hänvisad till de uppgifter som den skattskyldige själv lämnar, låt vara att dessa ibland kan ge myndigheten anledning att ställa följdfrågor.

Vissa hjälpregler har emellertid lämnats i punkterna 1–3. Om sådana omständigheter som där anges föreligger skall skattetillägg alltså inte utgå, varvid beslutsmyndigheten inte behöver ta ställning till frågan om det skall anses att den skattskyldige över huvud taget inte visat prov på oaktsamhet eller om den oaktsamhet som han har gjort sig skyldig till kan anses vara ursäktlig. Dessa punkter kommenteras närmare i det följande.

Punkt 1. Särskilt i företagsbeskattningsssammanhang är det med de komplicerade regler som gäller inte alltid möjligt för den skattskyldige att avgöra när den ståndpunkt som ligger till grund för deklarationen kan vara föremål för diskussion. För att gardera

sig mot risken för skattetillägg skulle företaget teoretiskt sett kunna låta skattemyndigheten få ta del av redovisningen och underlaget för denna i dess helhet, men en sådan ordning skulle inte kunna hanteras vare sig av myndigheterna eller av de skattskyldiga. Inte desto mindre kan skattetillägg för närvarande utgå även i tveksamma och svarbedömda fall, varvid det som läggs den skattskyldige till last inte är felbedömningen i sig utan det förhållandet att han bort förstå att han just på en speciell punkt borde ha försett myndigheten med fullständigt underlag. Självfallet är det anförda inte sällan tillämpligt även när det gäller fysiska personers deklARATIONER.

Förslaget i punkt 1 syftar till att åstadkomma en nyansering i dessa fall. Den skattskyldige skall enligt punkten kunna undgå skattetillägg i sådana fall då oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sätt som inte kan anses oförsvarligt. Är felbedömningen inte försvarlig skall alltså skattetillägg åläggas.

Vid prövningen av frågan om en felbedömning av skattereglerna skall anses ha varit försvarlig bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer vägas in i bedömningen, även om givetvis som nyss har konstaterats en betydande schablonisering av prövningen måste ske i praktiken. Om skattemyndigheten eller domstolen själv anser skattefrågan svarbedömd, får som regel den bedömning som den skattskyldige gjort anses vara försvarlig. Men normalt bör man inte - som otvivelaktigt i viss utsträckning förekommer i dag - ställa samma krav på den skattskyldige som på en specialist. Även om det för en expert - med överblick över lagmotiv och praxis - framstår som klart hur den aktuella frågan skall bedömas kan således den skattskyldiges felbedömning framstå som försvarlig.

Naturligtvis kan den skattskyldige inte undgå skattetillägg endast på grund av ett allmänt påstående att han funnit deklarerationsbestyren krävande. Skattemyndigheten eller domstolen saknar också för det mesta möjlighet att bilda sig någon närmare uppfattning om vilka kvalifikationer den aktuella skattskyldige har för att förstå regleringen, och utgångspunkten får då vara vad man allmänt sett rimligen kan begära av en skattskyldig i motsvarande situation. Det måste sålunda som regel krävas av den skattskyldige att han tillgodogjort sig exempelvis de av Riksskatteverket publicerade deklarerations-upplysningarna, såvida inte dessa i det

särskilda fallet bedöms som oklara, missvisande eller särskilt svårtillgängliga.

För att punkten skall vara tillämplig krävs emellertid ytterligare att det inte skäligen kan begäras att den skattskyldige från sin utgångspunkt skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett. Kan den skattskyldige antas ha varit eller borde han ha varit medveten om att exempelvis den tolkning av skattereglerna som ligger till grund för hans uppgift är diskutabel, åligger det honom, i enlighet med vad som förut har sagts, att sörja för att skattemyndigheten får underlag för en prövning eller åtminstone anledning att infordra kompletterande uppgifter. Om han emellertid kan bedömas ha handlat helt i god tro – han har utgått från den uppfattning som ligger till grund för den lämnade uppgiften och kanske inte ens reflekterat över att den kunde bli föremål för diskussion – har han som regel inte haft anledning att lämna några ytterligare uppgifter. Avgörande för frågan om förevarande punkts tillämplighet blir då om hans uppfattning kan hänföras till en försvarlig felbedömning även till den del den innebär att han ansett sig sakna anledning att ifrågasätta riktigheten av den ståndpunkt som ligger till grund för hans uppgiftslämnande och förse myndigheten med de kompletterande uppgifter som skulle ha behövts. Även här gäller att kraven på den skattskyldige inte bör vara lika stränga som på en specialist på skattefrågor utan principiellt sett är att betrakta utifrån den skattskyldiges egna förutsättningar men att en schabloniserad bedömning i enlighet med vad som förut har sagts givetvis måste tillämpas i praktiken.

Felbedömningen kan också tänkas avse faktiska förhållanden. I denna del bör framhållas att förslaget inte syftar till att åstadkomma någon förändring i den i 4 kap. 1 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter föreskrivna skyldigheten för de skattskyldiga att genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra och kontrollera deklara- eller uppgiftsskyldigheten. Den omständigheten att den skattskyldige kan ha förlitat sig på en felaktig uppgift som framkommit genom redovisningen eller, såvitt avser fysiska personer, en kontrolluppgift medför inte utan vidare att han skall anses ha haft skäligen ursäkt för att ha lämnat en felaktig uppgift. I detta avseende gällde redan under skattestrafflagens tid en sträng praxis. För att felet i sådant fall skulle betraktas som ursäktligt fordrades att den uppgift som legat till grund för felet var av det slaget att den skattskyldige inte hade rimlig anledning att betvivla dess riktighet eller att det var fråga om svarbedömbara eller

komplicerade förhållanden. Samma synsätt bör ligga till grund för tillämpningen av den nu ifrågavarande bestämmelsen.

Punkt 2 har förebild i 5 kap. 6 § punkt 1 taxeringslagen. Kommitténs uppfattning är att en viss liberalisering av tillämpningen i förhållande till vad som ofta förekommer inom ramen för gällande ordning är befogad. Kommittén vill särskilt fästa uppmärksamheten på fall då den skattskyldige eller ställföreträdaren för skattskyldig juridisk person är invandrare och felet kan antas sammanhånga med bristfälliga kunskaper i svenska språket eller om svenska förhållanden. Ett annat exempel erbjuder det fallet att vid ett mindre eller medelstort företag den befattningshavare som har ansvaret för deklarationsbestyren insjuknat under den kritiska tiden och fått ersättas av en vikarie med mindre erfarenhet. Fel som uppkommer under sådana omständigheter måste ofta kunna hänföras till sådana fall då skattetillägg inte behöver tas ut.

Punkt 3 tar sikte på andra fall då den skattskyldige inte bör lastas för att en uppgift har blivit oriktig. Huvudsakligen avses därvid situationer då det över huvud taget inte kan anses att den skattskyldige visat prov på oaktsamhet. Så t.ex. kan den skattskyldige ha haft fog för att förlita sig på en uppgift som har lämnats av en myndighet eller i publicerad skatteinformation men som visat sig vara felaktig. Med hänsyn till risken för kringgående är det mera tvivelaktigt om den omständigheten att den skattskyldige följt anvisningar som lämnats av en professionell skatterådgivare bör beaktas i detta sammanhang, men även detta bör kunna vara möjligt i särskilda fall. Ett exempel erbjuder det fallet att den skattskyldige gör troligt att han inte haft förutsättningar för att på egen hand fullgöra deklarationsbestyren och därför vänt sig till en etablerad expert som lämnat ett felaktigt besked, vilket den skattskyldige följt utan något medvetet risktagande. Så snart det ligger i sakens natur att den skattskyldige bort förstå att han varit inne på vanskliga vägar skall emellertid skattetillägg kunna utgå. Så kallade köpta avdrag kan regelmässigt inte godtas som ursäkt.

Ett annat exempel – som kan sägas innebära ett gränsfall till punkt 1 – är om oriktigheten kan tillskrivas fel i ett dataprogram som har legat till grund för uppgiftslämnandet och som den skattskyldige inte hade kunnat förutse. I fall av det slag som nu har antytts måste man dock alltid ställa det kravet på den skattskyldige att han själv kontrollerar att de uppgifter som han lämnat är rimliga.

I det föregående har redan nämnts det fallet att deklarationen har avgetts av förmyndare, förvaltare eller god man eller eljest av en företrädare som den skattskyldige inte själv har valt. Då kan naturligtvis som regel den skattskyldige inte lastas för att uppgiften har blivit oriktig. Skattetillägg skall därför inte påföras. Sannolikt sker detta inte heller för närvarande med hänsyn till regeln i bl.a. 5 kap. 6 § taxeringslagen om att befrielse från skattetillägg skall äga rum om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig, låt vara att det kan diskuteras om denna befrielsegrund är tillämplig när det inte är den skattskyldige själv som lämnat uppgifterna.

I analogi härmed synes skattetillägg normalt inte böra påföras ett konkursbo som påföljd för att förvaltaren lämnat en oriktig uppgift i fråga om t.ex. mervärdesskatt. Straffet skulle ju i så fall drabba borgenärerna, vilka som regel inte kan lastas för det inträffade.

Vissa gränsfall kan tänkas förekomma. Om t.ex. den oriktiga uppgiften har lämnats av en boutredningsman som deklarerat för ett dödsbo, kan skäl anföras för att dödsboet inte bör drabbas av skattetillägg om boutredningsmannen är en utomstående advokat men väl om det är en av delägarna som har förordnats att vara boutredningsman. De säkerligen mycket sällsynta fall av detta slag som kan uppkomma torde få lösas i rättstillämpningen.

5 §

I förevarande paragraf anges i sju punkter vissa fall när skattetillägg inte skall tas ut trots att det inte skulle föreligga något hinder mot detta enligt 4 §. I överensstämmelse med den distinktion som brukar göras vid strafflagstiftning (se t.ex. 29 kap. 3 och 5 §§ brottsbalken) har den systematiken valts att 4 § tar sikte på sådana omständigheter som har anknytning till straffvärdet av själva gärningen medan 5 § omfattar hinder som av andra skäl bör föreligga mot att ta ut skattetillägg.

I *punkt 1* behandlas det fallet att en oriktig uppgift har lämnats endast muntligen, något som inte heller för närvarande kan leda till skattetillägg. Motsvarande ordning gäller enligt skattebrottslagen, och den har även förebild inom den allmänna straffrätten (se t.ex. de s.k. sanningsbrotten i 15 kap. 10 och 11 §§ brottsbalken). Kommittén har funnit övervägande skäl tala för att denna begränsning av tillämpningsområdet bör behållas. Muntliga uppgifter kan typiskt sett vara mera oöverlagda än sådana som

lämnas i skriftlig eller därmed jämförbar form. Därtill kommer de framträdande bevissvårigheter som skulle uppkomma, om även yttranden i muntlig form skulle kunna leda till sådana ingripande ekonomiska påföljder som det här är fråga om.

I betänkandet SOU 1998:12 har visserligen Skattekontrollutredningen – med sin utgångspunkt att självdeklaration inte skall behöva lämnas av den vars inkomstförhållanden överensstämmer med den förtryckta deklarationsblanketten – föreslagit att skattetillägg skall utgå även för den som underlåter att rätta en felaktig eller ofullständig deklarationsblankett. Blir detta förslag verklighet, skulle det kanske kunna hävdas att gränsen till muntliga uppgifter inte är långt borta. Det föreligger dock en grundläggande skillnad mellan sådan passivitet som den av Skattekontrollutredningen föreslagna bestämmelsen tar sikte på och oriktiga uppgifter som lämnas endast muntligen. Dessutom har Skattekontrollutredningens förslag om att självdeklaration inte skall behöva lämnas av den vars inkomstförhållanden överensstämmer med den förtryckta deklarationsblanketten mötts av en betydande tvekan vid remissbehandlingen, och förslaget förs inte vidare i den på grundval av betänkandet upprättade departementspromemorian Ds 2000:70. Men även om tanken skulle realiseras i en framtid anser kommittén att man bör behålla gällande ordning i vad den innebär att muntliga uppgifter inte kan leda till en administrativ straffsanktion. Av redaktionella skäl har en bestämmelse i ämnet lämnats här i stället för i huvudbestämmelsen om skattetillägg.

Punkt 2, som också överensstämmer med dagens reglering, behandlar det fallet att den oriktiga uppgiften har lämnats i ett mål om taxering eller skatt och inte har prövats i sak. Skattetillägg skall då inte utgå. Punkten är tillämplig dels när den skattskyldige har återkallat sin talan, dels när domstolen har avvisat överklagandet exempelvis på grund av res judicata eller otillåten ändring av talan. Tidigare kunde skattetillägg utgå även i dessa fall, men de undantogs från det sanktionerade området 1992, eftersom det inte ansågs föreligga något intresse av att kunna påföra skattetillägg i dessa speciella situationer (prop. 1991/92:43).

Kommittén har mötts av synpunkten att denna ordning är inkonsekvent, eftersom något motsvarande undantag inte gäller i omprövningsituationer eller vid taxeringsrevision och att undantaget innebär att den skattskyldige själv förfogar över möjligheten att påföra skattetillägg i fall då skattemyndigheten vid domstolen överbevisar den skattskyldige om att hans uppgifter är

oriktiga. Genom att återkalla sin talan kan han då undgå skattetillägg.

Kommittén anser likväl att undantaget vilar på en riktig tanke. Man måste nämligen hålla i minnet den grundläggande principiella skillnad som råder mellan ett förfarande inför en myndighet och en rättegång inför domstol. För att domstolsförfarandet skall framstå som en verklig rättegång krävs bl. a. att man iakttar principen om "equality of arms". Det är inte väl förenligt med denna princip, om den ene av parterna men inte den andre måste utföra sin talan under ett ovillkorligt straffhot som kan sägas rikta sig mot själva processföringen. Kommittén föreslår därför att gällande ordning behålls i nu aktuellt avseende.

Punkt 3 innebär emellertid en betydelsefull nyhet. Om faran för ett felaktigt beskattningsbeslut vid en granskning av uppgiften varit ringa med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten, gäller enligt förslaget att skattetillägg inte skall tas ut. Som framgår av regelns avfattning förutsätts det att deklARATIONEN blir föremål för åtminstone en översiktlig granskning.

Med att faran för ett felaktigt beskattningsbeslut varit ringa med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet åsyftas det inte sällan föreliggande förhållandet att den skattskyldiges uppgifter visserligen är oriktiga men samtidigt så anmärkningsvärda att de får anses ge upphov till en klar utredningsskyldighet för skattemyndigheten. Som redan berörts under 3 § är praxis något vacklande när det gäller frågan om den skattskyldige i ett sådant fall skall anses ha lämnat en riktig uppgift eller ej, och det är inte uteslutet att olika kriterier har ansetts böra gälla beroende på om frågan gällt eftertaxering eller skattetillägg (jfr. de under 3 § berörda rättsfallen RÅ 1966 Fi 1606 samt RÅ81 1:25 och RÅ 1987 ref. 171). Förslaget, som är i enlighet med gällande praxis, avses innebära att den omständigheten att en felaktig uppgift är anmärkningsvärd inte i och för sig hindrar att den skall betraktas som riktig. För bedömningen av om skattetillägg skall utgå blir därmed avgörande om faran för ett felaktigt beskattningsbeslut varit ringa.

Skattetillägg skall enligt förslaget inte heller tas ut, om faran för ett felaktigt beskattningsbeslut varit ringa med hänsyn till det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten. Med orden "normalt är tillgängligt" markeras kravet på att det skall vara fråga om

kontrollmaterial som är tillgängligt utan särskild begäran eller eljest speciella åtgärder från skattemyndighetens sida. Men materialet skall också ha varit tillgängligt för skattemyndigheten i det särskilda fallet.

För närvarande gäller enligt 5 kap. 1 § tredje stycket taxeringslagen och liknande bestämmelser i andra författningar att avgiftsberäkning sker enligt en lägre procentsats, "när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november taxeringsåret". Den föreslagna bestämmelsen går längre så till vida att den innebär att något skattetillägg över huvud taget inte skall utgå, men rekvisiten skiljer sig i två betydelsefulla hänseenden från dem som har kommit till uttryck i nyssnämnda bestämmelse.

För det första uppställs ett uttryckligt krav på att faran för ett felaktigt beskattningsbeslut skall ha varit ringa. I detta ligger att det inte är tillräckligt att det korrekta förhållandet framgått av kontrollmaterial som varit tillgängligt för skattemyndigheten. Myndigheten har ju tillgång till ett utomordentligt omfattande kontrollmaterial, och faran för ett felaktigt beskattningsbeslut kan mycket väl vara påtaglig även om upplysning om det rätta förhållandet skulle ha kunnat hämtas från sådant material. För att faran skall ha varit ringa krävs att det funnits ett naturligt incitament för skattemyndigheten att även göra en kontroll i det särskilda fallet.

För det andra krävs det, som framgår av punktens avfattning, att materialet skall ha varit tillgängligt redan vid skattemyndighetens granskning av den deklaration eller handling som är i fråga. Regleringen innebär således att den som ertappas med att ha lämnat en oriktig uppgift inte som i dag kan påverka skattetillägget genom att sörja för att felet på ett eller annat sätt rättas i efterhand före november månads utgång, något som i dag inte är ovanligt när det gäller fåmansbolag eller näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person. Råder tvekan om när materialet har kommit in till skattemyndigheten – kontrolluppgifter inkomststämplas regelmässigt ej – får naturligtvis här som i andra sammanhang osäkerheten räknas den skattskyldige till godo.

Förslaget syftar inte till någon förändring i förhållande till dagens ordning när det gäller att bedöma om visst material skall anses ha varit tillgängligt för skattemyndigheten. I detta avseende kan nuvarande ordning sägas gå ganska långt till den skattskyldiges

fördel. Av förarbetena till nuvarande bestämmelser (se särskilt prop. 1991/92:43 s. 65) följer sålunda att materialet inte behöver ha någon anknytning till den skattskyldige. Även kontrollmaterial av mera allmän karaktär inbegrips.

Självfallet omfattas emellertid även uppgifter med anknytning till den skattskyldige såsom t.ex. kontrolluppgifter. Ett annat exempel erbjuder fall då s.k. utrullat underskott från föregående taxeringsår korrigerats av skattemyndigheten men den skattskyldige förbiser korrigeringen vid inrullningen nästa år.

Det är inte någon förutsättning för befrielse från skattetillägg på den nu berörda grunden att skattemyndigheten av det tillgängliga materialet omedelbart kan göra en riktig beräkning av skatten. Det är således tillräckligt att detta material vid en avstämning mot de uppgifter som den skattskyldige har lämnat genererar en klar utredningsskyldighet. Ett exempel erbjuder det fallet att skattemyndigheten har uppgift om att den skattskyldige sålt aktier och till följd därav har anledning att utgå från att denne gjort en realisationsvinst men inte utan uppgifter om anskaffningsvärden kan bedöma hur vinsten skall beräknas. I ett sådant fall tas enligt refererad praxis skattetillägg ut i dag, men det är inte avsett att så skall ske enligt den föreslagna regeln.

Punkt 4 överensstämmer med dagens reglering.

I *punkt 5* föreskrivs att skattetillägg inte får åläggas, om den oriktiga uppgiften har lagts till grund för allmänt åtal och åtalet inte har nedlagts eller avvisats. Punkten, som av flera skäl inte kan antas få särskilt stor praktisk betydelse, har motiverats i kapitel 11. Punkten avses inte innebära något hinder mot att domstol fastställer skattemyndighets eller lägre rätts beslut om skattetillägg. Om däremot länsrätten undanröjt ett av skattemyndigheten beslutat skattetillägg och åtal har väckts, synes inte kammarrätten på talan av skattemyndighet eller Riksskatteverket kunna på nytt ålägga skattetillägg.

Punkterna 6, 7 och 8 överensstämmer med dagens reglering. Vad avser punkt 7 innebär förslaget att skattetillägg inte får tas ut när den skattskyldige har avlidit men att, om den skattskyldige avlidit efter det att skattetillägg påförts av skattemyndigheten, dödsboet blir skyldigt att betala tillägget. Om dödsfallet inträffar innan skattemyndighetens beslut om skattetillägg vunnit laga kraft och beslutet överklagas av dödsboet, skall det inte undanröjas redan på den grunden att den skattskyldige har avlidit. Detta torde överensstämma med nuvarande ordning. Kommittén vill anmärka att den tolkat det i avsnitt 6.3.5 nämnda avgörandet av

Europadomstolen i målet *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz* på det sättet att ett straff eller en straffliknande påföljd för en avlidens handlande visserligen inte får påföras arvingarna men att avgörandet inte går in på frågan i vad mån redan påförda ekonomiska sanktioner blir bestående efter den berördes död.

När det gäller punkt 8, som tar sikte på det fallet att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget, finns en koppling till 11 § som ger utrymme för jämkning av skattetillägg bl.a. i fall då en beräkning av skattetillägg enligt vanliga regler skulle leda till ett resultat som står i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens art och omständigheterna kring dess lämnande. Är de skäl som talar för jämkning så starka att det skulle vara uppenbart oskäligt att över huvud taget ta ut skattetillägg, bör förevarande punkt i stället för 11 § tillämpas. Detta kan bli aktuellt i synnerhet när det gäller sådana fall då den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, över huvud taget inte skulle leda till någon slutlig skattelättnad för den skattskyldige.

6 §

Skattetillägg skall enligt *första stycket* såsom i dag tas ut med viss procentsats av ett underlag som i förslaget betecknas som den undandragna skatten. Som framgår av 11 § gäller dock enligt förslaget till skillnad från för närvarande att skattetillägget kan jämkas.

Termen den undandragna skatten definieras i *andra stycket*. Som huvudregel gäller liksom för närvarande att den undandragna skatten skall anses motsvara den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den hade godtagits. Som framgår av 3 § första stycket avses inte bara skattelättnad för den skattskyldige utan också för hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom. Skattelättnaden kan bestå antingen i att skatt inte påförts eller i att skatt felaktigt tillgodoräknats.

Rekvisitet att den oriktiga uppgiften skall ha medfört den skattelättnad som skall bilda underlag för skattetillägget innefattar ett kausalitetskrav. Detta bör emellertid inte drivas så långt att den obehöriga skattelättnaden nödvändigtvis måste uppkomma inom det inkomstslag eller motsvarande till vilket den oriktiga uppgiften är att hänföra. Den skattskyldige har ju ibland möjligheter att företa vissa omdispositioner efter upptäckten av att en oriktig

uppgift har lämnats och han bör principiellt sett inte på sådant sätt kunna disponera över frågan om skattetillägg skall utgå eller ej.

Antag exempelvis att en fysisk person som är näringsidkare har utelämnat en intäkt hänförlig till näringsverksamheten. När detta upptäcks påkallar han tillämpning av lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Detta innebär inte att skatten bortfaller eller uppskjuts, men den tas i detta fall ut såsom på inkomst av kapital. Det har varit föremål för diskussion om skattetillägg i denna situation får tas ut, eftersom den oriktiga uppgiften är att hänföra till näringsverksamhet. Enligt förslaget avses det inte råda någon tvekan om att skattetillägg kan påföras i ett sådant fall. En annan sak är att tillägget i detta fall måste beräknas efter den skattesats som gäller i fråga om inkomst av kapital och som normalt är förmånligare för den skattskyldige.

Tredje stycket tar sikte på fall då den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha medfört sådant underskott i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret. Den oriktiga uppgiften skulle då inte ha medfört någon omedelbar skatteförmån under taxeringsåret men däremot lett till ett sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som kan användas vid kommande taxeringsår. Man vet emellertid när skattetillägget skall fastställas normalt inte exakt hur stor den obehöriga skatteförmånen kommer att bli.

För närvarande gäller i detta fall enligt 5 kap. 1 § andra stycket andra meningen taxeringslagen att skattetillägget skall tas ut på ett underlag som motsvarar en fjärdedel av det belopp med vilket rättelse skett. Denna regel har visat sig leda till praktiska problem med hänsyn till att den innebär att en godtyckligt vald procentsats - 25 procent - skall användas just i detta speciella men mycket vanliga fall med beräkningsvärigheter som följd, i synnerhet när flera oriktiga uppgifter föreligger.

Enligt förslaget skall i stället den undandragna skatten, när den oriktiga uppgiften är att hänföra till något av inkomstslagen näringsverksamhet eller tjänst vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt för en fysisk person (eller ett dödsbo), anses motsvara den kommunala inkomstskatt, som skulle ha påförts en beskattningsbar inkomst motsvarande det undanhållna beloppet. Självfallet avses därvid kommunalskatten enligt den uttagsprocent som gäller det taxeringsår till vilket uppgiften är hänförlig - hur stort det kommunala skatteuttaget är när skatten i en framtid påverkas av den oriktiga uppgiften kan man ju inte alltid

veta. För en annan juridisk person än ett dödsbo skall den undandragna skatten anses utgöra den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, dvs. normalt 28 procent.

7 §

I paragrafen ges vissa särskilda regler för beräkningen av skattetillägg.

Enligt *första stycket första meningen* skall det belopp som undanhållits från beskattning beräknas utan hänsyn till yrkanden av den skattskyldige som rör någon annan fråga än den som föranleder skattetillägget. Detta innebär att s.k. nettokvittning inte heller i fortsättningen skall vara tillåten, något som överensstämmer med nuvarande regler. Principen att nettokvittning inte skall vara tillåten vid beräkningen av skattetillägg infördes genom lagstiftning år 1991 (SFS 1991:1902) efter en utförlig diskussion och står i visst samband med övergången från beloppsprocess till sakprocess. Därefter har således gällt att endast invändningar som är direkt hänförliga till den oriktiga uppgiften får beaktas vid skattetilläggets bestämmande.

Kommittén har tvekat om principen bör behållas fullt ut med hänsyn till att den otvivelaktigt kan medföra resultat som framstår som obilliga och t.o.m. stötande. Eftersom beaktansvärda skäl talar för den berörda principen och statsmakterna stannat för den efter en ingående diskussion har kommittén emellertid ansett det opåkallat att frångå den, särskilt som principen - till skillnad från vad fallet var vid skattebrottslagens tillkomst (jfr. prop. 1971:10 s. 249) - numera tillämpas även i brottmål (se prop. 1995/96:170 s. 98). I stället får obilliga resultat av principen mötas med de regler om jämkning som kommittén föreslår.

För närvarande uttrycks principen i 5 kap. 2 a § taxeringslagen på det sättet att underlaget för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar som rör någon annan fråga än den som föranleder tillägget. Enligt kommitténs förslag används ordet "yrkanden" i stället för "invändningar", eftersom det senare uttrycket kan leda tanken fel. Det kan ju här vara fråga om yrkanden som i form av en begäran om omprövning framställs långt senare och i annat sammanhang än när skattemyndigheten meddelar den skattskyldige att en höjning övervägs på grund av den oriktiga uppgiften. För tydlighets skull används också i stället för

underlaget för skattetillägg formuleringen det undanhållna beloppet.

Det är att märka att, även om yrkanden av den skattskyldige rörande annan fråga än den som föranleder skattetillägget inte får någon betydelse för beräkningen av *det undanhållna beloppet*; sådana yrkanden liksom nu kan få betydelse för beräkningen av *den undandragna skatten*. Den senare skall nämligen beräknas på grundval av en s.k. "räträkning", där skattemyndigheten har att ta hänsyn till befogade yrkanden från den skattskyldiges sida som kan påverka själva skatteberäkningen.

Andra meningen i första stycket tar sikte på fall då skatt på grund av yrkande av den skattskyldige skall tas ut först vid senare taxerings- eller redovisningsperiod än den till vilken den oriktiga uppgiften är hänförlig beroende på ett yrkande från den skattskyldiges sida. Den skattskyldige har t.ex. underlåtit att redovisa realisationsvinst av en fastighetsförsäljning, varefter han sedan felet upptäckts på ansökan beviljas uppskov enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad. Skattetillägg kan då inte utgå enligt nuvarande ordning. Desamma gäller när t.ex. en fysisk person som under egen firma eller i handelsbolag bedriver näringsverksamhet har utelämnat en intäkt hänförlig till näringsverksamheten och, när detta upptäcks, väljer att avsätta intäkten i näringsverksamheten som expansionsmedel eller i periodiseringsfond. Han har då enligt lagen (1993:1537) om expansionsmedel och lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder rätt till avdrag för avsättningen (med vissa beloppsbegränsningar).

Enligt förslaget skall skattetillägg kunna tas ut i fall av detta slag. I konsekvens med vad som gäller enligt första meningen är principen därvid att den undandragna skatten skall anses motsvara den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om yrkandet inte hade framställts, till den del beräkningsunderlaget för skattetillägget begränsas till följd av yrkandet. Hur stort det undandragna skattebeloppet i verkligheten skulle ha blivit kan man ju i allmänhet inte säkert veta, när skattetillägget skall bestämmas.

Exempel 1. Enskilde näringsidkaren A redovisar i sin deklaration för aktuellt taxeringsår ett nollresultat av sin näringsverksamhet. A taxeras enligt deklarationen. Efter utredning av skattemyndigheten framkommer att A i deklarationen underlåtit att redovisa en intäkt i näringsverksamheten om 500 000 kr. Enligt skattemyndighetens mening har A i detta avseende lämnat en oriktig uppgift. Till följd härav överväger skattemyndigheten att taxera A för den i näringsverksamheten utelämnade intäkten och att bestämma A:s

taxerade förvärvsinkomst till 375 000 kr efter avdrag för avsättning för egenavgifter samt att påföra A skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som belöper på en taxerad förvärvsinkomst om 375 000 kr.

I sitt svar på underrättelsen om skattemyndighetens övervägande vitsordar A att han har utelämnat ifrågavarande intäkt i näringsverksamheten. A yrkar dock nu avdrag för avsättning till expansionsmedel med 187 500 kr, avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 62 500 kr och räntefördelning med 75 000 kr samt ytterligare avdrag för värdeminskning av inventarier med 175 000 kr.

Skattemyndigheten godtar samtliga A:s yrkanden, vilket innebär att A inte åsätts någon taxerad förvärvsinkomst. A:s yrkande om räntefördelning föranleder dock skattemyndigheten att taxera A för en inkomst om 75 000 kr i inkomstslaget kapital.

De yrkanden som A framställt är alla till sin natur sådana att de inte skall påverka underlaget för att ta ut skattetillägg. Yrkandena skiljer sig dock åt på det sättet att A i sin deklaration hade kunnat tillgodoföra sig ytterligare värdeminskningsskatt med nu yrkade 175 000 kr innebärande att han i så fall hade redovisat ett underskott av näringsverksamhet med 175 000 kr. A:s övriga invändningar är emellertid av sådan natur att de enbart kunnat göras om ett positivt resultat av verksamheten redovisats. Eftersom A inte redovisat något överskott av näringsverksamheten i sin deklaration hade han således inte i deklarationen, som den såg ut, kunnat tillgodoräkna sig dessa avdrag och därigenom skapat ett underskott av verksamheten.

En avsättning till periodiseringsfond påverkar skatten först ett senare taxeringsår. Periodiseringsfonder skall ju förr eller senare återföras till beskattning. Detsamma kan sägas om avsättningen till expansionsmedel. Visserligen genererar den avsättningen expansionsmedelsskatt men den skatten skall återbetalas när avsättningen återförs till beskattning. Räntefördelning genererar emellertid inte någon skatt i framtiden.

I detta exempel uppkommer, bortsett från den skatt som uppkommer i inkomstslaget kapital genom den yrkade räntefördelningen, inte någon faktisk skatt att beräkna skattetillägg på. För att kvittningsförbudet i 7 § första stycket första meningen inte skall bli illusoriskt får man först tillgodoräkna A, i form av en omprövning på hans initiativ, ytterligare värdeminskningsskatt med 175 000 kr, vilket innebär att utgångspunkten för beräkningen av skattetillägget skall vara ett underskott om 175 000 kr. Med den

utgångspunkten får sedan vid rätträknningen en "skuggtaxering" ske för att man skall få fram underlagssummorna för skattetillägg.

Den oriktiga uppgiften i näringsverksamhet var ursprungligen 500 000 kr. Av detta belopp har emellertid skattemyndigheten hänfört 75 000 kr till inkomst av kapital i form av räntefördelning. Resterande belopp, 425 000 kr, skall läggas till underskottet av näringsverksamhet vilket medför ett överskott om 250 000 kr. Efter avdrag för avsättning till egenavgifter med 25 procent av detta belopp återstår en fiktivt taxerad förvärvsinkomst om 187 500 kr. Den sanktionsgrundande höjningen såvitt avser näringsverksamheten uppgår således till 362 500 kr. Härav är 175 000 kr att hänföra till 6 § tredje stycket medan resterande belopp, 187 500 är att hänföra till 7 § första stycket andra meningen. Härtill kommer en sanktionsgrundande höjning under inkomst av kapital med 75 000 kr som hänförs till 6 § andra stycket.

A skall således påföras skattetillägg med 40 procent dels av den kommunala inkomstskatt som belöper på ett undanhållet belopp om 175 000 kr, dels av den inkomstskatt som belöper på en fiktivt taxerad förvärvsinkomst om 187 500, dels av den statliga inkomstskatt som belöper på en inkomst av kapital om 75 000 kr.

Exempel 2. B redovisar i sin deklaration en realisationsvinst om 200 000 kr hänförlig till en avyttrad privatbostadsfastighet. Samtidigt yrkar han uppskovsavdrag med skattepliktig del därav (50 %), dvs. med 100 000 kr. Efter utredning kan skattemyndigheten konstatera att B underredovisat realisationsvinsten med 100 000 kr och att fråga är om en oriktig uppgift.

B godtar skattemyndighetens bedömning men yrkar uppskovsavdrag med hela den skattepliktiga vinsten om 150 000 kr. Skattemyndigheten finner B berättigad till yrkat uppskovsavdrag varför någon realisationsvinst inte upptas till beskattning. Någon faktisk skatt att beräkna skattetillägg på uppkommer därför inte.

B:s yrkande om ytterligare uppskovsavdrag skall inte påverka skattetillägget. Yrkandet hade inte kunnat framställas i deklarationen eftersom uppskovsavdrag endast kan medges mot redovisad vinst. Något skattetillägg hänförligt till underskott aktualiseras därför inte. Ett uppskovsavdrag påverkar dock skatten i framtiden. Skattetillägg kan därför tas ut med stöd av 7 § första stycket andra meningen med 40 procent av den skatt som belöper på en underlagssumma om 50 000 kr.

Andra stycket får särskild betydelse i sådana fall då skönstaxering eller motsvarande har ägt rum på grund av att den skattskyldiges

deklaration eller underlaget för denna har varit bristfälligt. Skattetillägg får i detta fall enligt förslaget liksom eljest tas ut bara när det kan anses styrkt att den skattskyldiges uppgifter har varit oriktiga. Bristfälligheten i den skattskyldiges uppgifter kan emellertid leda till att det inte finns någon möjlighet att med säkerhet beräkna underlaget för skattetillägget. Den skattskyldige har t.ex. uppgett en viss inkomst till noll, vilket är påvisbart oriktigt eftersom man vet att den måste vara minst 50 000 kr, men det är sannolikt att den rätta siffran är högre.

Med sikte främst på sådana fall anges i stycket att, om det undanhållna beloppet inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i den skattskyldiges uppgifter eller underlaget för dessa, det får uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har framkommit.

Vid skälighetsuppskattningen bör de principer som i dag gäller i fråga om skönsmässig eftertaxering kunna tjäna till ledning. När det t.ex. vid en taxeringsrevision finns omständigheter som talar för att den skattskyldige lämnat en felaktig redovisning använder sig skattemyndigheten ofta av bruttovinst- och kontantkalkyler dels för att påvisa att oriktig uppgift har lämnats, dels för att bevisa graden av oriktighet, dvs. komma fram till storleken på skönstaxeringen. Bevisvärdet av dessa kalkyler beror på omständigheterna. Hänsyn måste tas till tillförlitligheten av den uppgivna normala bruttovinstprocenten, vad som är lägst kända bruttovinstprocent i branschen, avvikelsen mellan redovisad och normal bruttovinstprocent, utfallet av kontantberäkningen och den skattskyldiges invändningar mot kontantberäkningen. Enbart en bruttovinstkalkyl som visar låg bruttovinst eller en kontantkalkyl som visar på underskott eller ett lågt överskott anses enligt praxis i princip inte räcka som bevisning för eftertaxering men kan räcka vid ordinär taxering.

Ett exempel hämtat från ett praktiskt fall kan anföras för att illustrera det sagda. Vid taxeringsrevision hos ett butiksföretag framkommer det att flera dagskassar har utelämnats vid redovisningen. Den lämnade uppgiften kan således med säkerhet bedömas vara oriktig, men man vet inte hur stora de utelämnade dagskassorna var. Dessa får då beräknas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har framkommit.

8 §

Paragrafen, som tar sikte på periodiseringsfel och liknande oriktigheter, innefattar ändringar i förhållande till gällande ordning både till fördel och till nackdel för de skattskyldiga. Den är tillämplig endast under förutsättning att det står klart att grundförutsättningarna för skattetillägg är för handen. Inte minst vid periodiseringsfel torde det emellertid ofta förhålla sig så att uppkomna fel är att hänföra till en ursäktlig felbedömning av skattereglerna och att det inte skäligen kan begäras att den skattskyldige skulle ha försett skattemyndigheten med underlag i vidare mån än som skett. Skattetillägg skall då över huvud taget inte tas ut. För de fall då skattetillägg ändå bedöms böra påföras ges i paragrafen regler om tillämpliga procentsatser för tillägget. Dessa är tillämpliga såväl i fråga om mervärdesskatt och punktskatter som beträffande inkomstskatt. De gäller också i fråga om avdragen preliminärskatt och socialavgifter.

Utöver vad som följer av det nyss anförda är en grundförutsättning för att bestämmelsen skall vara tillämplig att den oriktiga uppgiften består endast i att ett belopp hänförs till felaktig taxerings- eller redovisningsperiod. När det är fråga om felföring av ett intäktsbelopp skall utredningen vidare ge vid handen antingen att den skattskyldige vid den tidpunkt då skattemyndigheten uppmärksammar felet redan har hänfört det belopp som är i fråga till annan sådan period eller också ge anledning att anta att så skulle komma att ske. Beträffande kostnad eller annat belopp som kan utnyttjas som avdrag skall naturligtvis inte de mer förmånliga reglerna tillämpas, om det finns anledning att anta att den skattskyldige avsett att tillgodoföra sig avdraget även för annan period. I de fall som paragrafen tar sikte på är det således inte fråga om något egentligt skatteundandragande, men förfarandet kan medföra obefogade skattekrediter och räntevinster för de skattskyldiga.

En fråga som har diskuterats inom ramen för gällande ordning är hur man skall se på det fallet att ett företag av skatteplaneringsskäl år 1 gör en sakligt obefogad nedskrivning av en tillgång för att år 2 åter ta upp tillgången till sitt fulla värde. Enligt kommitténs mening kan ett sådant fel inte anses bestå endast i att ett belopp hänförs till felaktig taxerings- eller redovisningsperiod. Det kan naturligtvis ändå vara svårt att leda i bevis att det är fråga om en oriktig uppgift,

men om nedskrivningen är uppenbart obefogad – tillgången utgör t.ex. en fordran på staten – synes detta vara möjligt.

De gällande reglerna om "periodisering och därmed jämställd fråga" har avsetts vara tillämpliga inte bara när det är fråga om fel som i redovisningsteknisk mening anses vara periodiseringsfel utan också i andra fall som bör jämföras med sådana, låt vara att det anses något oklart vilka fall av det slaget som omfattas av regleringen. I praxis synes det knappast förekomma att reglerna tillämpas i andra fall än när det är fråga om näringsverksamhet. Avsikten med förslaget är att paragrafen skall kunna tillämpas oavsett om fråga är om näringsverksamhet eller ej och oberoende av om redovisning skall ske enligt kontantprincipen. Så t.ex. avses paragrafen kunna bli tillämplig om en skattskyldig redovisar en försäljning av en privatbostadsfastighet ett år för sent.

I *punkt 1* behandlas det fallet att det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två kalendermånader. Detta är vanligen fallet med mervärdesskatt, punktskatter och socialavgifter. Skattetillägget skall då fastställas till två procent av det undandragna beloppet. Detta gäller dock endast under förutsättning att den skattskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken det hade bort hänföras. Är det fråga om en större förskjutning blir *punkt 2* eller *9 §* tillämplig. *Punkt 1* är inte heller tillämplig i det fallet att t.ex. mervärdesskatt skall redovisas per kalenderår.

Enligt *punkt 2* uppgår skattetillägget till tio procent, om *punkt 1* inte är tillämplig under förutsättning att beloppet hänförs till en period högst ett år från den till vilken det hade bort hänföras. Vid brutet räkenskapsår omfattas det följande räkenskapsåret oberoende av om det är förlängt eller förkortat. Förslaget innebär en skärpning bl.a. för fall då mervärdesskatt redovisas per kalenderår, då skattetillägget vid periodiseringsfel enligt gällande ordning är fem procent, en ordning som synes mindre fördringsriktig. Men förslaget innebär också att förskjutningar i redovisningen på en period överstigande ett år över huvud taget inte får den mera förmånliga behandling som enligt nuvarande ordning gäller för periodiseringsfel. Om - för att anknyta till ett i den allmänna motiveringen använt exempel - den skattskyldige på en gång drar av hela köpeskillingen för en fastighet som skulle ha periodiserats på femtio år under sådana omständigheter att han måste anses ha lämnat en oriktig uppgift, är således de vanliga reglerna tillämpliga

och inte bestämmelserna i förevarande paragraf, även om det skulle kunna hävdas att det är fråga om ett periodiseringsfel.

Den föreslagna regleringen kan i vissa, låt vara sällsynta, fall medföra att olika procentsatser blir tillämpliga på skilda delar av samma kostnadsbelopp.

9 §

Av skäl som har redovisats i den allmänna motiveringen innebär kommitténs förslag att en enhetlig procentsats om 40 procent skall tillämpas vid skattetillägg i de fall då reglerna i 8 § om periodiseringsfel inte är tillämpliga. Denna procentsats gäller för närvarande i fråga om sådana skatter som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1-6 och 8 taxeringslagen. För andra skatter och avgifter innebär förslaget en höjning, något som skall ses mot bakgrund av att skattetillägg avses utgå i betydligt färre fall än nu liksom de regler om jämkning av skattetillägg som kommittén föreslår.

10 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 13 § taxeringslagen. De i den paragrafen meddelade proportioneringsreglerna för fall då olika procentsatser skall tillämpas i fråga om skilda oriktiga uppgifter har behållits med en viss redaktionell förenkling. Proportioneringsproblemen, som ingående har behandlats i den allmänna motiveringen, minskar något i omfattning med hänsyn till att kommittén föreslår att man slopar den nuvarande 20-procentsregeln i taxeringslagen för fall då den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av tillgängligt kontrollmaterial och inför särskilda regler i 6 § tredje stycket förevarande lag, avsedda att underlätta beräkningarna i vissa vanligt förekommande fall. Problemen försvinner dock ingalunda helt och hållet. Kommittén hänvisar i denna del till de strävanden som pågår att inarbeta proportioneringsreglerna – för vilka datorstöd nu finns endast i form av ett hjälpprogram – i det centrala transaktionssystemet på skatteområdet.

11 §

Paragrafen saknar motsvarighet i gällande rätt. Det är främst i vissa typfall som enligt kommitténs mening jämkning bör kunna ske i

förhållande till vad som skulle följa av de beräkningsprinciper som anges i 6 – 10 §§.

För det första kan det förhålla sig så att skattemyndigheten finner omständigheterna vara av det slaget att frågan om skattetillägg skall utgå är ett gränsfall. Så t.ex. kanske den skattskyldige får anses ha visat viss oaktsamhet men denna är förhållandevis obetydlig, eller faran för ett felaktigt beslut har med hänsyn till kontrollmaterialet varit ganska begränsad utan att kunna sägas vara ringa. Nuvarande ordning innebär, tillspetsat uttryck, principen "allt eller intet" - bedömer man saken så att skattetillägg måste utgå skall också fullt belopp beräknas. Förslaget syftar till att komma till rätta med denna olägenhet genom att ge skattemyndigheten viss möjlighet att jämka skattetillägget.

Ett annat typfall är att en oriktig uppgift har lämnats som i och för sig inte kan betecknas som ursäktlig och som även lett till fara för felaktigt beskattningsbeslut men som på grund av skatteförhållandena enligt vanliga beräkningsprinciper skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg, som inte står i någon som helst proportion till oaktsamheten. Det förekommer ibland att skattetillägg tas ut med mångmiljonbelopp även för fel som visserligen inte kan betraktas som ursäktliga men som ändå inte är särskilt allvarliga. Skattetillägget kan då inte undgå att få en viss konfiskatorisk prägel. Avsikten är att skattemyndigheten skall få möjlighet att jämka även i fall av detta slag.

Ett tredje typfall, som inte sällan uppträder bl.a. i mervärdesskattesammanhang, är när en oriktig uppgift av ett visst slag – t.ex. på grund av en missuppfattning av skattereglerna eller en felaktighet i ett dataprogram – upprepats vid flera olika tillfällen innan det upptäckts av skattemyndigheten. Felet är kanske inte ursäktligt men det sammanlagda resultatet av en kumulation av skattetillägg för samtliga fall då felet upprepats framstår som orimligt i förhållande till felets art.

Att utrymmet för jämkning på någon av de nu berörda grunderna är mycket snävt om det står klart att den oriktiga uppgiften har lämnats uppsåtligen ligger i sakens natur.

Ytterligare ett typfall har samband med vad man skulle kunna kalla ofullkomligheter i systemet. Reglerna om skattetillägg kan inte göras alltför detaljerade. Regeln i 7 § första stycket att underlaget för skattetillägg skall beräknas utan hänsyn till yrkanden som rör någon annan fråga än den som föranleder tillägget ger uttryck åt en riktig princip som även kommittén föreslår bibehållen men leder i vissa särskilda fall till resultat som kan synas obilliga

och t.o.m. stötande. Det finns sålunda åtskilliga exempel på att ett fel inte leder till att någon slutlig skatteförmån över huvud taget uppkommer eller att i varje fall den skattelättnad som den skattskyldige skulle ha fått åtnjuta i den händelse felet inte hade upptäckts är mycket mindre än som motsvarar ett skattetillägg uträknat enligt de vanliga reglerna. I synnerhet är det här fråga om situationer då felet visserligen leder till en skattelättnad men som samtidigt drar med sig att den skattskyldige i ett annat avseende får förhöjd skatt.

Flera exempel på fall av det sist berörda slaget kan hämtas från mervärdesskatteområdet. Antag att en skattskyldig som under en och samma mervärdesskatteperiod t.ex. köper och säljer en maskin för samma belopp, dvs. den ingående och utgående mervärdesskatten är lika stor och någon vinst görs inte på försäljningen. Om den skattskyldige i detta fall underlåter att redovisa in- och utgående mervärdesskatt, påförs enligt nu gällande rekommendationer från Riksskatteverket skattetillägg beräknat på utgående mervärdesskatt utan att ingående mervärdesskatt får dras av. Skulle en skattskyldig i en särskild mervärdesskattedeclaration felaktigt dra av ingående mervärdesskatt men samtidigt ej göra avdrag för mervärdesskatten i inkomstdeklarationen - som han är berättigad till - påförs fullt skattetillägg. Skattebetalningslagens bestämmelser är visserligen tillämpliga både på mervärdesskatt och på inkomstskatt men möjlighet till nettokvittning anses inte föreligga. Och om en skattskyldig som skall redovisa mervärdesskatt i den allmänna självdeklarationen underlåter detta, påförs skattetillägg med den utgående mervärdesskatten som underlag, utan att hänsyn tas till ingående mervärdesskatt. När detta skrivs pågår såväl en domstolsprocess om den berörda situationen som överväganden om en ändring av Riksskatteverkets rekommendationer i aktuellt hänseende, och det är därför tänkbart att problematiken bortfaller.

Men även i andra fall kan avsaknaden av kvittningsrätt leda till orättvisa skattetillägg. Om en skattskyldig i deklarationen felaktigt redovisar särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster i stället för arbetsgivaravgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter är det tänkbart att skattetillägg enligt nuvarande ordning skulle beräknas på hela arbetsgivaravgiftsbeloppet, dvs. utan hänsyn till att löneskatt redovisats. Trots att skattebetalningslagen i och för sig är tillämplig på båda lagarna kan nämligen inget nettokvittningstänkande användas mellan olika avgifter och skatter. Om en skattskyldige

felaktigt underlåter att redovisa löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader men samtidigt inte heller gör avdrag för pensionskostnaden i inkomstdeklarationen - som han är berättigad till - synes det råda olika uppfattningar om det vid påföring av skattetillägg för löneskatten går att ta hänsyn till avdraget, trots att taxeringslagen gäller för att bestämma underlaget för båda skatterna.

Antag att en skattskyldig säljer aktier under ett år, varvid en försäljning ger en vinst med 10 000 kr och en annan försäljning en förlust med exakt samma belopp. Om han underlåter att redovisa försäljningarna påförs skattetillägg på den försäljning som gav vinst trots att inget skatteundandragande totalt sett har skett. De olika försäljningarna ses som olika händelser och den skattskyldige får för närvarande ingen kompensation på grund av förlustförsäljningen.

Även vissa periodiseringsfrågor kan förtjäna uppmärksamhet. Om en skattskyldig - utan att det är en följd av skattemyndighetens kontroll - först år 3 tar upp en inkomst som rätteligen borde ha redovisats år 1 gäller inte de mera förmånliga procentsatser som kommittén föreslår för periodiseringsfel. Hänsyn bör här dock rimligen kunna tas till om inkomsten faktiskt redovisats fullständigt frivilligt om än för sent, särskilt som situationen påminner om frivillig rättelse.

Kommittén har i det föregående föreslagit att nuvarande regler i princip skall behållas när det gäller fall då en oriktig uppgift leder till underskott i förvärvskälla som kan utnyttjas först ett senare år. I vissa fall kan det med säkerhet antas att underskottet aldrig kommer att kunna utnyttjas av den skattskyldige, t.ex. därför att företaget efter revision går i konkurs. Det kan te sig obilligt att likväl ta ut skattetillägg i ett sådant fall. Motsvarande situation kan uppkomma även i andra fall då den oriktiga uppgiften skulle kunna påverka skatten först vid senare taxerings- eller redovisningsperiod än den till vilken uppgiften är hänförlig.

I fall av den typ som nu senast har berörts skulle det ofta vara uppenbart oskäligt att över huvud taget ta ut skattetillägg, och i så fall skall 5 § 7 tillämpas. Ett annat exempel på detta kan hämtas från byggnads- och anläggningsentreprenader med à conto-betalningar. Det inträffar i sådana fall inte sällan att entreprenören lyfter av ingående moms på fakturor från underentreprenader för tidigt i de fall då betalning inte erläggs under samma period som fakturan erhålls, liksom att utgående moms på byggföretagets fakturor till beställare redovisas för tidigt när inte betalning erhålls under

samma period som fakturan utställs. Företagen gör normalt ingen skattevinst utan snarast en skatteförlust på detta, och att det uppstår fel är naturligt eftersom skattereglerna här skiljer sig från vanliga redovisningsprinciper. Likväl uttas ofta skattetillägg. I sådana fall då det framstår som alldeles klart att företaget inte får någon vinst av förfarandet bör enligt kommitténs mening skattetillägg över huvud taget inte tas ut.

De berörda fallen kan emellertid uppträda i olika varianter. Ibland kan det förhålla sig så att den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle leda till en viss skattevinst för den skattskyldige, dock inte tillnärmelsevis så hög som svarar mot ett skattetillägg beräknat efter vanliga principer. Förevarande paragraf kan då tillämpas.

Av helt annan karaktär är regeln i *första styckets andra mening* som ger möjlighet till jämkning när - utan den skattskyldiges förvällande - en osedvanligt lång tid har förflutit innan skattetillägget bestäms. Regeln har införts för att säkerställa att det svenska systemet uppfyller Europakonventionens krav och står i överensstämmelse med vad som gäller inom det vanliga straffrättsliga systemet, där det anses att straffanspråket försvagas efter hand som tiden från brottet förflyter. Det är att märka att den tid som avses i Europakonventionen artikel 6 skall räknas från anklagelsen och inte från brottet. Med hänsyn till intresset av att den nu aktuella regleringen står i samklang med de principer som är vägledande för synsättet inom den vanliga straffrättsliga lagtillämpningen innebär förslaget att tiden från den oriktiga uppgiftens lämnande kan beaktas, med för bedömningen av om skäligheten för förflytet är det självfallet av betydelse när myndigheterna fick anledning till misstanke.

Det bör framhållas att den skattskyldige naturligtvis är berättigad att ta till vara sin möjlighet att överklaga ett beslut om skattetillägg, och den tid överklagandet i sig medför innan skattetillägget kan fastställas slutligt är inte tillräcklig för att jämkning skall få ske. Om utan att den skattskyldige själv har försvårat processen skattetillägget inte kan behandlas i länsrätt förrän tre år eller mera från överklagandet synes skäl för jämkning ofta kunna föreligga. Självfallet måste man räkna med mycket långa tider när det gäller prövningen i högsta instans och skäl för jämkning kan knappast vara för handen med mindre än att åtta - tio år har förflutit från den oriktiga uppgiftens lämnande. Dessa exempel förutsätter att den skattskyldige överklagat skattemyndighetens beslut utan dröjsmål. Har den skattskyldige

dröjt med att överklaga skattemyndighetens beslut till slutet av den femåriga överklagandetiden måste naturligtvis de angivna tiderna förlängas i motsvarande mån.

Avsikten är emellertid inte att skattemyndigheten skall åläggas att utföra någon sorts reguljär straffmätning av det slag som ankommer på allmän domstol. Av detta skäl har angetts att jämkning får ske endast när en beräkning av skattetillägget enligt vanliga principer leder till ett resultat som skulle stå i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens art och omständigheterna kring dess lämnande eller den skattskyldiges vinning för det fall att uppgiften hade godtagits.

För att den nya regeln inte skall ge upphov till alltför stor splittring i praxis och med hänsyn till angelägenheten av att systemet skall kunna hanteras med datorstöd har vidare föreskrivits att jämkning normalt får ske endast till antingen hälften eller också en fjärdedel av vad som annars skulle ha utgått.

Ytterligare jämkning får dock ske, om skattetillägget annars skulle tas ut med ett synnerligen högt belopp. I den allmänna motiveringen har kommittén framhållit att skattetillägg normalt inte bör tas ut med högre belopp för en och samma oriktiga uppgift än tre milj. kr för juridiska personer och en milj. kr för fysiska personer och att det i de mera sällsynta situationer då skattetillägget beräknat efter vanliga procentsatser skulle överstiga dessa nivåer bör finnas större utrymme för överväganden i det särskilda fallet. Kommittén har övervägt om inte dessa beloppsnivåer borde skrivas in direkt i lagen men har funnit sig böra avstå från att föreslå detta med hänsyn till att beslutsmyndigheten när skattetillägg skall tas ut enligt taxeringslagen normalt har svårt att beräkna skattetillägget i kronor. En sådan beräkning görs i detta fall först i samband med skattens debitering.

I och för sig skulle det kunna anföras skäl för att huvudregeln borde få frångås även i andra fall, såsom då beslutsmyndigheten omedelbart av utredningen kan se att den skattskyldiges vinning för det fall att uppgiften hade godtagits skulle ha varit mycket mindre än en fjärdedel av den undandragna skatten, t.ex. i kvittningssituationer av det slag som förut har berörts. Kommittén befarar emellertid att systemet i så fall inte skulle kunna hanteras praktiskt och har därför funnit sig böra avstå från att föra denna tanke vidare.

Bedömningen av frågan om vid tillämpning av huvudregeln jämkning skall ske till hälften eller en fjärdedel blir av naturliga skäl

beroende av styrkan av de skäl som ligger till grund för jämkningen. Om exempelvis jämkning sker i ett sådant i det föregående berört fall då skattevinsten i realiteten inte skulle ha blivit tillnärmelsevis så hög som svarar mot ett skattetillägg uträknat efter vanliga principer, är det givetvis av betydelse att göra en ungefärlig uppskattning av skattevinsten. Utifrån en sådan uppskattning får då avgöras om jämkning skall ske till hälften eller en fjärdedel. Är å andra sidan skälet för jämkning att en oskäligt lång tid förflutit, synes i de flesta fall jämkning kunna ske till hälften medan det vid synnerligen anmärkningsvärda dröjsmål kan finnas skäl att jämka till en fjärdedel. Går det inte att göra någon bedömning efter sådana linjer som antytts, synes jämkningen normalt kunna stanna vid hälften, när inte ett särskilt ömmande fall föreligger. Genomförs förslaget kan det enligt kommitténs mening finnas skäl för Riksskatteverket att överväga att meddela en rekommendation i ämnet.

14.2 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

13 §

Av skäl som har utvecklats i den allmänna motiveringen (kapitel 11) föreslås paragrafen ändrad på sådant sätt att åtal för vårdslös skatteuppgift eller skatteförseelse aldrig skall få väckas mot den som har påförts skattetillägg för att han har lämnat den oriktiga uppgift som föranlett skattetillägget. Detta hindrar inte att åtal för den ifrågavarande uppgiften väcks mot exempelvis den som medverkat till brottet.

Åtalshinder på grund av att någon ålagts skattetillägg föreligger oberoende av om beslutet om tillägg har vunnit laga kraft. Skulle däremot tillägget upphävas bortfaller hindret mot åtal.

14.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

3 kap.

3 och 13 §§

Förslaget, som har motiverats i avsnitt 7.7, innebär att förevarande paragrafer återställs till den lydelse som de hade närmast före den ändring som gjordes genom SFS 1997:1030. Sist nämnda ändring blir nämligen överflödigt med hänsyn till det tillägg till 3 kap. 15 § som föreslås.

3 kap.

15 §

Förslaget innebär att den enskilde alltid har rätt att på begäran bli befriad från skyldigheten att själv tillhandahålla en handling som visar att han har begått brott eller lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. Delvis täcks detta redan av punkt 1 i första stycket. Av sista stycket i paragrafen framgår att motsvarande befrielse skall erhållas när det är fråga om ett föreläggande att lämna uppgifter. Beträffande motiveringen till förslaget hänvisas till avsnitt 7.7.

7 kap.

1 §

Eftersom bestämmelserna om skattetillägg enligt förslaget samlas i en särskild lag föreslås att innehållet i denna paragraf begränsas till en hänvisning till den särskilda lagen. Bestämmelserna i 7 kap. 2 och 4 §§ föreslås upphävda. Vissa bestämmelser om skattetillägg kommer emellertid att finnas kvar i förevarande lag.

6 och 8 §§

Bestämmelserna i 6 § första stycket som för närvarande gäller såväl skattetillägg som förseningsavgifter har enligt förslaget begränsats till att avses förseningsavgifter, eftersom motsvarande

befrielsegrunder i fråga om skattetillägg har upptagits i 4 och 5 §§ lagen om skattetillägg.

Som en följd av att bestämmelserna i 6 § endast skall omfatta förseningsavgift föreslås andra stycket upphävt. En bestämmelse med motsvarande innehåll återfinns i 5 § 6 lagen om skattetillägg. Att skattetillägg inte skall tas ut när den skattskyldige avlidit framgår av 5 § 7 nyss nämnda lag.

8 § föreslås ändrad som en följd av ändringen av 6 §.

Ikraftträdandebestämmelsen

Den nya lagen om skattetillägg är tillämplig endast när oriktig uppgift har lämnats efter ikraftträdandet. När en oriktig uppgift eller en skönsuppskattning har ägt rum före ikraftträdandet skall med hänsyn härtill de äldre bestämmelserna i 7 kap. tillämpas.

14.4 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

3 kap.

5 och 12 §§

Med hänsyn till den ändring som kommittén föreslår i 3 kap. 13 § bör i enlighet med vad som angetts i den allmänna motiveringen förevarande paragrafer återställas till den lydelse som de hade närmast före den ändring som gjordes genom SFS 1997:1028.

13 §

Förslaget, som har motiverats i avsnitt 7.7, innebär att den enskilde alltid har rätt att på begäran bli befriad från skyldigheten att själv tillhandahålla en handling som visar att han har begått brott eller lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. Delvis täcks detta redan av punkt 1 i första stycket. Av sista stycket i paragrafen framgår att motsvarande befrielse skall erhållas när det är fråga om ett föreläggande att lämna uppgifter.

5 kap.

1 §

Eftersom bestämmelserna om skattetillägg enligt förslaget samlas i en särskild lag föreslås att innehållet i denna paragraf begränsas till en hänvisning till den särskilda lagen. Av samma skäl föreslås 2 – 4 §§ i kapitlet upphäva. Vissa bestämmelser om skattetillägg kommer emellertid att finnas kvar i kapitlet (8 – 12 §§).

6 och 7 §§

Se förslaget till ändring i 7 kap. 6 och 8 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

12 §

Motsvarande bestämmelse återfinns i 5 § 7 lagen om skattetillägg varför första stycket skall upphävas.

13 §

Hur skattetillägg skall beräknas när olika procentsatser blir tillämpliga föreslås i 10 § lagen (2001:000) om skattetillägg. Andra till fjärde styckena i paragrafen skall som en följd härav upphävas.

6 kap.*24 §*

Förslaget har motiverats i avsnitt 7.8.2.

Ikraftträdandebestämmelsen

Den nya lagen om skattetillägg är tillämplig endast när oriktig uppgift har lämnats efter ikraftträdandet. Har den oriktiga uppgiften lämnats dessförinnan, skall därför äldre bestämmelser i 5 kap. tillämpas. Detsamma gäller när skönstaxering har ägt rum före ikraftträdandet. Övriga lagändringar saknar anknytning till lämnandet av en oriktig uppgift och avses bli omedelbart tillämpliga vid ikraftträdandet.

14.5 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

15 kap.

1, 7 och 8 §§

Se förslaget till ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

15 kap.

11 §

Ändringen föranleds av att bestämmelserna om skattetillägg föreslås samlade i lagen om skattetillägg.

17 kap.

2 §

I den allmänna motiveringen (avsnitt 7.9) har kommittén förutsatt att den skattskyldige, om han erhåller avslag på en begäran hos skattemyndigheten om anstånd, likväl skall ha ett automatiskt anstånd med betalningen av skattetillägget fram till dess att avslagsbeslutet vinner laga kraft eller fastställs av domstol. Huvudskälet är att säkerställa att den svenska ordningen uppfyller de krav som kan ställas enligt Europakonventionen. Med hänsyn till att ändringsprocenten i mål om skattetillägg är förhållandevis hög i ledet länsrätt - kammarrätt har kommittén stannat för att anståndet skall gälla fram till ett beslut om avslag av länsrätt har vunnit laga kraft eller fastställts av kammarrätt.

I enlighet härmed innebär det föreslagna nya andra stycket att om skattemyndigheten avslår en ansökan om anstånd med att inbetala skattetillägget i fall då den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat beslutet härom, den skattskyldige likväl skall ha anstånd med inbetalningen av skattetillägget till dess att avslagsbeslutet vinner laga kraft. Överklagas avslagsbeslutet gäller anståndet till dess att länsrätten eller, om även dennas beslut överklagas, kammarrätten prövat frågan.

Några ändringar i materiella bestämmelserna om förutsättningarna för att erhålla anstånd föreslås inte. Det innebär att en framställning om anstånd alltid skall bifallas om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skattetillägget (första stycket punkt 1). Anstånd kan emellertid också beviljas om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett tilläggsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala tillägget eller det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att han nödgas att omedelbart betala skatten (punkterna 2 och 3). Dessa regler gäller oförändrade men inverkar inte på det automatiska anstånd som den skattskyldige har rätt till enligt förslaget. Oberoende av om det bedöms föreligga skäl av nu aktuellt slag har den skattskyldige således rätt till anstånd till dess att skattemyndighetens avslagsbeslut vinner laga kraft och, om det överklagas, till dess länsrätten eller, om även dennas beslut överklagas, kammarrätten fattat beslut i frågan. Även beslut att inte meddela prövningstillstånd inbegrips.

Om kammarrätten avslår ett överklagande eller beslutar att inte meddela prövningstillstånd upphör det automatiska anståndet omedelbart att gälla.

För tydlighetens skull har föreskrivits att en erinran om vad som sålunda gäller skall tas in i avslagsbeslutet. Denna föreskrift tar sikte även på beslut av länsrätt i överklagade anståndsärenden.

Av sista meningen i stycket framgår att de nya reglerna gäller bara första gången som anstånd söks.

3 §

Enligt det nya tredje stycket är bestämmelserna om ställande av säkerhet inte tillämpliga i fråga om skattetillägg. Söks anstånd endast beträffande skattetillägg får således säkerhet inte krävas. Avser framställningen om anstånd såväl skattetillägget som själva skatten skall den säkerhet som i förekommande fall krävs endast motsvara skattebeloppet (jänte eventuella dröjsmålsavgifter o.dyl.)

22 kap.

11 §

Ändringen i punkten 6 föranleds av att 15 kap. 7 § i fortsättningen föreslås endast omfatta förseningsavgifter. Någon motsvarande

särreglering för de berörda skattetilläggsfallen föreslås inte införas i lagen om skattetillägg eller i annan lagstiftning. Krav på prövningstillstånd i kammarrätt för dessa beslut kommer således inte att finnas i fortsättningen.

23 kap.

2 §

Förslaget som har motiverats i avsnitt 7.7, innebär att första styckets tredje mening tas bort. I den meningen föreskrivs för närvarande att den deklarationsskyldige inte vid vite får föreläggas enligt 14 kap. 3 § att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser. Meningen blir obehövlig, eftersom det föreslagna nya andra stycket i 3 kap. 13 § taxeringslagen innebär att den skattskyldige alltid på begäran skall befrias från att tillhandahålla en handling eller lämna en uppgift som visar att han har begått brott eller lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. Denna bestämmelse är på grund av hänvisning i 14 kap. 5 § tillämplig även inom skattebetalningslagens område.

Ikraftträdandebestämmelsen

Se ikraftträdandebestämmelsen till förslaget till lag om ändring i taxeringslagen.

14.6 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

8 kap.

2 §

Andra stycket

I överensstämmelse med vad som har förordats i den allmänna motiveringen föreslås att tulltillägg när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt skall tas ut med lägre procentsats än för närvarande, enligt förslaget två procent. Detta gäller dock endast under förutsättning att avdragsrätten uppkommit eller kan antas uppkomma tidigare än sex månader från det att den oriktiga uppgiften lämnats. I andra fall skall huvudregeln i första stycket tillämpas, vilket innebär att tulltillägg skall tas ut efter 20 procent.

Tredje stycket

Som anförts i avsnitt 9.6.5 skall en uppgift som en gäldenär har lämnat till ledning för fastställande av tull aldrig anses vara oriktig, om den ensam eller i förening med de uppgifter som i övrigt lämnats i deklarationen eller i kontrollmaterial som bifogats denna har utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Detta gäller endast under förutsättning att det av de lämnade uppgifterna klart framgår hur tulltaxeringen skall ske och att det således inte finns utrymme för tvekan eller behov av ytterligare utredning i detta avseende. Det föreskrivs dessutom uttryckligen att, om deklarationen har upprättats med databehandlingsteknik, sådant kontrollmaterial vartill hänvisats i deklarationen skall anses ha bifogats denna. Detta gäller oberoende av om kontrollmaterialet inforas inom ramen för en initialkontroll eller först vid efterkontroll.

3 §

Det nya sista stycket motsvarar nuvarande 4 § första meningen och har flyttats hit av redaktionella skäl.

4 §

Den förutsättning för tulltillägg som anges i andra meningen av denna paragraf i dess nu gällande lydelse föreslås slopad. I stället har i paragrafen tagits in samma regler som i 4 § lagen om skattetillägg. Här kan därför hänvisas till kommentarerna till den paragrafen.

I punkt 2 har dock tagits in en bestämmelse som saknar motsvarighet i 4 § lagen om skattetillägg och som innebär att en oaktsamhet skall betraktas som ursäktlig om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den brådska som gällt för uppgiftslämnandet att gäldenären inte skäligen bör lastas för den. Bestämmelsen skall ses mot bakgrund av de speciella förhållanden som råder på tullområdet och som medför att gäldenären ofta under mycket stark tidspress skall lämna uppgifter om delvis komplicerade förhållanden. Oaktsamheten bör därför kunna betraktas som ursäktlig om det är fråga om en enstaka felaktighet som inträffat när ett stort antal uppgifter har måst lämnats inom en kort tidsfrist och brådskan inte är att tillskriva gäldenärens eget agerande.

6 §

Första stycket

Punkt 1 motsvarar 5 § 3 lagen om skattetillägg och innebär att tulltillägg inte skall påföras, om faran för ett felaktigt tulltaxeringsbeslut på grund av oriktig uppgift har varit ringa med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller med hänsyn till det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för Tullverket. Med hänsyn till att begreppet kontrollmaterial i tullagen – till skillnad från vad som gäller enligt terminologin på skatteområdet – tar sikte även på material som avlämnas av den tullskyldige själv har uttryckligen angetts att det skall vara fråga om material från annan än gäldenären. Punkten har ett begränsat tillämpningsområde men kan bli tillämplig bl.a. när felet upptäckts till följd av att det automatiska efterlysningsförfarandet inom EG:s transiteringssystem (se avsnitt 9.6.10). Då föreligger i realiteten inte någon fara för oriktig tulltaxering.

Punkt 2 tar sikte på det fallet att gäldenären frivilligt har rättat en oriktig uppgift eller anmält ett förhållande som avses i 3 §. Detta innebär ingen ändring av vad som gäller för närvarande.

Enligt punkt 3 tas tulltillägg inte ut om felaktigheten eller underlåtenheten har lagts till grund för allmänt åtal och åtalet inte har lagts ned eller avvisats. Punkten avser att förebygga opåkallad dubbelbestraffning.

Punkt 4 avser det fallet att det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. Detta gäller redan i dag, varvid belopp under 1 000 kr betraktas som obetydliga. Kommittén föreslår att beloppsgränsen höjs till 5 000 kr för juridiska och 2 000 kr för fysiska personer.

Enligt punkt 5 skall tulltillägg inte tas ut när det framstår som uppenbart oskäligt. Även detta överensstämmer med dagens reglering.

Andra stycket

Redan i dag förhåller det sig så på tullområdet – till skillnad från vad som gäller på skatteområdet – att tillägg inte behöver tas ut med fullt belopp. Det har emellertid betraktats som önskvärt med en fastare reglering av förutsättningarna för jämkning. Förslaget innebär att i huvudsak samma regler föreslås som de som har förordats på skatteområdet. Om en beräkning av tulltillägg enligt 2 eller 3 § skulle leda till ett resultat som står i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens art och omständigheterna kring dess lämnande eller gäldenärens vinning för det fall att uppgiften hade godtagits, skall tulltillägget således få jämkas. Detsamma föreslås gälla, om utan den skattskyldiges förvällande en osedvanligt lång tid har förflutit innan tulltillägget bestäms.

Till skillnad från vad som föreslagits i 11 § lagen om skattetillägg skall tulltillägget kunna jämkas på annat sätt än till fasta kvotdelar av vad som normalt skulle ha utgått.

Jämningsmöjligheten bör även på tullområdet användas bl.a. för att förebygga att tillägg tas ut med så höga belopp att sanktionen får en konfiskatorisk prägel.

10 §

Ändringsförslaget innebär att paragrafen har begränsats till att gälla förseningsavgifter.

10 kap.**4 §***Tredje stycket*

Redan för närvarande föreskrivs i stycket att vitesföreläggande inte får användas för att tvinga den enskilde att, när det finns anledning anta att han har begått brott, medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser. Förslaget innebär att det uttryckligen slås fast att den enskilde aldrig är skyldig att själv lämna en uppgift eller tillhandahålla en handling som visar att han har begått brott eller lämnat en oriktig uppgift som kan leda till tulltillägg. En annan ordning skulle sannolikt kunna strida mot Europakonventionen. Frågan har behandlats i kapitel 7 av den allmänna motiveringen såvitt avser skattetillägg. De synpunkter som där anges gör sig gällande även i fråga om tulltillägg.

14.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling

31 §

Förslaget har motiverats i avsnitt 11.1 (se även avsnitt 14.2 i det föregående).

Kommittédirektiv

Dir. 1998:34

Beslut vid regeringssammanträde den 23 april 1998.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas för att göra en förutsättningslös översyn av skattetilläggsinstitutet. Utredaren skall kartlägga och utvärdera tillämpningen av nuvarande regler. Mot bakgrund av resultatet av utvärderingen skall utredaren göra en genomgripande översyn av skattetilläggsinstitutet i syfte att utforma ett sanktionssystem som uppfyller högt ställda krav på effektivitet, förutsebarhet, likformighet och rättssäkerhet.

Utredningsuppdraget skall redovisas före utgången av år 1999.

Nuvarande regelsystem

Det skatteadministrativa sanktionssystemet infördes år 1971 genom att regler om skatte- och avgiftstillägg samt förseningsavgift infördes i skattelagstiftningen. Samtidigt reformerades reglerna om skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen (1971:69).

De administrativa sanktionerna innebar en för svenskt rättsväsende betydande nyhet. Det judiciella sanktionssystemet ansågs inte ha fungerat tillfredsställande. Den påtagligt bristande överensstämmelsen mellan antalet fall av konstaterade oriktiga uppgifter i deklARATIONERNA och antalet lagförda brott visade klart att påföljderna drabbade ojämnt och slumpvis. Avsikten med det nya regelverket var att skapa ett sanktionssystem på skatteområdet som var effektivare och rättvisare än det tidigare samtidigt som det öppnade möjligheter till merdifferentierade påföljder. Insatser från

åklagare och allmän domstol kunde begränsas till den allvarligare skattebrottsligheten.

Målsättningen med det administrativa sanktionssystemet har i stort sett uppnåtts. Tyngdpunkten i påföljdssystemet ligger numera på det administrativa området. Som exempel kan nämnas att antalet beslut om skattetillägg enligt taxeringslagen (1990:324) under år 1996 var ca 70 000 medan antalet dömda för brott enligt skattebrottslagen uppgick till något hundratal.

Bestämmelser om sanktionsavgifter med i princip samma uppbyggnad som i taxeringslagen finns också i skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1984:151) om punktskatter och prisreglerings-avgifter, fordonsskattelagen (1988:327), tullagen (1994:1550) och lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen.

Skattetillägg enligt taxeringslagen påförs i tre olika situationer, nämligen vid oriktig uppgift i självdeklarationen, vid skönsmässig avvikelse från de deklarerade uppgifterna och vid skönstaxering i avsaknad av deklaration. Skattetillägget i den sist nämnda situationen kan i första hand ses som ett påtryckningsmedel för att förmå den skattskyldige att lämna deklaration. Tillägget undanröjs om en deklaration kommer in till skattemyndigheten inom viss tid. Med oriktig uppgift avses såväl att den skattskyldige lämnat en oriktig sakuppgift som att han underlåtit att lämna en uppgift som är av betydelse för taxeringen.

Skattetillägg enligt taxeringslagen tas ut med 40 procent eller, vad gäller mervärdesskatt, 20 procent av den undandragna skatten. Tillägget tas i stället ut med 20 procent eller, vad gäller mervärdesskatt, 10 procent när den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som också varit tillgängligt för myndigheten. Om den oriktiga uppgiften avser periodiseringsfel eller liknande tas skattetillägg ut med 10procent eller, vad gäller mervärdesskatt, 5 procent av den undandragna skatten.

Skulle den oriktiga uppgiften ha medfört sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som kan utnyttjas först vid senare års taxering, skall skattetillägget i stället beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Skattetillägg skall över huvud taget inte tas ut vid rättelse av en uppenbar felräkning eller misskrivning, vid rättelse av en oriktiguppgift i fråga om inkomst av tjänst eller kapital, om rättelse

kunnat göras med ledning av vissa obligatoriska kontrolluppgifter, vid bedömning av ett framställt yrkande eller om den oriktiga uppgiften rättats frivilligt.

Den skattskyldige skall helt befrias från skattetillägget om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande eller den oriktiga uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet framstår som ursäktlig. Befrielse skall också medges om det är uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. Bestämmelserna om befrielse skall beaktas även om yrkande om befrielse inte framställts. Reglerna i skattebetalningslagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonsskattelagen samt tullagen har i huvudsak motsvarande innehåll som skattetilläggsreglerna i taxeringslagen. Uttagsprocenten i dessa lagar motsvarar vad som enligt taxeringslagen gäller för mervärdesskatten och är således 20 procent i normalfallet och 5 procent om den oriktiga uppgiften avser ett periodiseringsfel eller därmed jämställd fråga. En olikhet mellan regelsystemen är att befrielse från tulltillägg, till skillnad från skattetillägg, kan medges även delvis.

Genom lagen (1996:598) om kontroll av yrkesmässiga vägtransporter av mineraloljeprodukter, alkohol och tobak har ytterligare en sanktion tillkommit med i huvudsak motsvarande konstruktion som skattetillägget, nämligen transporttillägg. Lagen föreslås i en nyligen avlämnad proposition (prop. 1997/98:100) ersatt av en ny lag, lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Även den nya lagen föreslås innehålla regler om transporttillägg.

Det finns på skatteområdet också sanktionsavgifter som tas ut med fasta belopp, t.ex. förseningsavgift när deklaration inte lämnas inom föreskriven tid.

Under årens lopp har ett flertal förändringar genomförts av det skatteadministrativa sanktionssystemet, de flesta i mildrande riktning. På grundval av Skattetilläggsutredningens betänkande Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1 Eftergift och besvär m.m. (SOU1977:6) lades i prop. 1976/77:92 om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623), m.m. och prop. 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m. fram förslag till betydande förändringar i regelsystemet. Skattetilläggsutredningens slutbetänkande Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2 Nyansering av skattetillägg m.m. (SOU 1982:54) innehöll förslag om en långt

gående nyansering av skattetilläggen. Förslagen ansågs dock innebära ett alltför komplicerat och svårtillämpat regelsystem och kom aldrig att läggas till grund för lagstiftning. Ett par av de frågor som utredningen tagit upp behandlades dock vidare i promemorian Några frågor om skattetillägg m.m. (Ds1991:16) och lades till grund för förslagen i prop. 1991/92:43 Skattetillägg m.m. Den senaste ändringen i skattetilläggsreglerna föreslogs i prop. 1997/98:10 Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m. då uttagsnivån halverades i det fall den oriktiga uppgiften avser periodiseringsfel eller liknande.

En annan aspekt av skattetilläggsförfarandet, nämligen om det omfattas av artikel 6 i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, Europakonventionen, har utretts av Skattekontrollutredningen. Utredningen redovisade i betänkandet Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen (SOU 1996:116) som sin mening att skatte- tilläggsreglerna för närvarande inte kräver någon lagstiftningsåtgärd på grund av att de skulle stå i konflikt med artikel 6. Vid remissbehandlingen var dock många tveksamma till utredningens slutsatser.

Frågan om skattetillägg har också berörts i Företagsbrottsutredningens betänkande Straffansvar för juridiska personer (SOU 1997:127). Utredningen föreslår bl.a. att det i skattebrottslagen införs en särskild bestämmelse om straffansvar för juridiska personer. Utredningen pekar på de samordningsproblem som förslaget medför i förhållande till skattetilläggen. Enligt utredningen bör emellertid en eventuell förändring av skattetilläggen utredas från mer allsidiga utgångspunkter än de som varit möjliga för utredningen.

Det kan således konstateras att skattetilläggsreglerna har varit föremål för utredningar och tämligen omfattande förändringar under årens lopp. Trots detta kvarstår en hel del kritik mot systemet. En särskildutredare bör därför tillkallas för att göra en genomgripande översyn av skattetilläggsinstitutet.

Utredningsuppdraget

Beskattningen bygger till stor del på uppgifter som den skattskyldige själv lämnar. Det är därför av grundläggande vikt att uppgiftsskyldigheten fullgörs korrekt. För det ändamålet behövs ett väl fungerande sanktionssystem. Det administrativa sanktionssystemet spelar en viktig roll i det sammanhanget.

Sanktionssystemet skall även i fortsättningen generellt sett ha funktionen att understryka vikten av att varje skattskyldig noggrant och korrekt fullgör sin uppgiftsskyldighet. Beskattningen av löntagare och pensionärer har visserligen i allt större utsträckning kommit att vila på uppgifter som lämnas av tredje man (kontrolluppgifter). Det förhållandet att uppgifter från kontrolluppgifterna förtrycks i den förenklade självdeklarationen fritar emellertid inte den skattskyldige från skyldigheten att kontrollera att uppgifterna i deklarationen är riktiga.

Den särskilde utredaren skall kartlägga den nuvarande tillämpningen av skattetilläggsreglerna och mot bakgrund av de problem som uppmärksammats utforma ett sanktionssystem som uppfyller högt ställda krav på effektivitet, förutsebarhet, likformighet och rättssäkerhet samt givetvis också de krav som Europakonventionen kan ställa på förfarandet. I det följande berörs vissa frågeställningar som särskilt skall uppmärksammas av utredaren. Mycket av den kritik som framförts har sin grund i att regelverket upplevs som inte tillräckligt nyanserat och att det inte tar tillräcklig hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Samtidigt har de regeländringar som genomförts just i syfte att nyansera skattetilläggen kritiserats för att komplicera regelsystemet i alltför hög grad. De mycket genomgripande förslag till nyanseringar som Skatte- tilläggsutredningen lade fram i sitt slutbetänkande ledde inte heller till lagstiftning.

Utgångspunkten för den särskilde utredarens överväganden bör vara att sanktionssystemet skall bygga på enkla och schabloniserade regler och att det i princip skall aktualiseras i alla fall av brister i uppgifts- lämnandet. Reglerna måste dock samtidigt ge utrymme för en nyansering av sanktionerna för att systemet skall uppfattas som legitimt och rimligt. Utredaren skall, mot bakgrund av de svårigheter som tidigare uppmärksammats i försöken att få till stånd ett mer nyanserat skattetilläggsinstitut, undersöka om det är möjligt att inom ramen för ett administrativt sanktionssystem utforma ett regelverk som på ett bättre sätt än det nuvarande kan tillgodose kravet på en rimlignyansering av skattetillägget utan att ge avkall på den schablonisering som är en förutsättning för förutsebarhet och likformighet vid påföring av skattetillägg. De administrativa sanktionssystem som finns i våra nordiska grannländer kan här tjäna som förebilder och inspirationskälla.

Skattetillägget tas ut i relation till den undandragna skatten. Detta medför att tillägget i det enskilda fallet kan bli mycket högt. Möjlig- heterna att införa ett tak i uttaget av skattetillägg har också

utretts av Skattetilläggsutredningen men har förkastats bl.a. med hänsyn till att en sådan bestämmelse skulle innebära en "rabatt" på felaktigheter som gäller stora belopp. Den särskilde utredaren skall överväga om det är möjligt att införa någon sorts maximering av skattetillägget.

Den kombination av rekvisit som skattetilläggsreglerna bygger på – ett skattetillägg på objektiva grunder som tas ut i förhållande till storleken på den undandragna skatten - innebär att en i och för sig harmlös oriktig uppgift kan medföra mycket kännbara sanktioner. Detta har man i regelsystemet sökt råda bot på genom en lägre uttagsprocent i vissa särskilt avgränsade situationer och genom olika befrielsegrunder.

Det förhållandet att skattetillägg påförs efter en lägre procentsats i vissa situationer har i den praktiska tillämpningen inneburit avsevärda problem. Utredaren skall särskilt uppmärksamma detta och andra praktiska tillämpningsproblem i syfte att lägga fram förslag som i möjligaste mån begränsar problemen. Utredaren skall undersöka om det är lämpligt att i vissa avgränsade situationer använda sig av fasta ordningsbotsliknande skattetillägg.

Ett ofta påtalat problem i den nuvarande lagstiftningen är skattetillägg vid oriktig uppgift avseende periodiseringsfel. Reglerna i detta hänseende ändrades så sent som hösten 1997 efter framställningar från Riksskatteverket och Sveriges Industriförbund på så sätt att uttagsnivån sänktes till 10 respektive 5 procent. Det kunde dock ifrågasättas om halveringen av uttagsnivån skulle lösa problemen helt.

Industriförbundets förslag om en ränteanknuten sanktion ansågs därför böra utredas inom ramen för en tilltänkt översyn av skattetilläggs-institutet (prop. 1997/98:10 s. 69). Den särskilde utredaren skall särskilt uppmärksamma denna fråga.

Genom lagändringar som trädde i kraft den 1 juli 1996 sammanfördes de olika straffbestämmelser som tidigare fanns i skilda skattelagar i skattebrottslagen som nu i princip innehåller alla straffbestämmelser på skatteområdet. Även om det administrativa sanktionssystemet genom skattebetalningslagen blivit mer sammanhållet kännetecknas det alltjämt av en splittring på olika skattelagar. Den särskilde utredaren skall undersöka om det är möjligt och lämpligt att samla de administrativa sanktionsreglerna i en lag.

Utformningen av det administrativa sanktionssystemet måste ses i samband med de rent straffrättsliga sanktionerna på området.

Utredaren skall därför hålla sig underrättad om beredningen av betänkandet Straffansvar för juridiska personer (SOU 1997:127) och i möjlig mån anpassa sina förslag efter resultatet av den beredningen. Det bör i det hänseendet stå utredaren fritt att föreslå ändringar även av det straffrättsliga systemet och dess tillämpning i syfte att uppnå en lämplig samordning mellan systemen.

Utredaren är oförhindrad att ta upp även andra frågor med anknytning till sanktionssystemet på skatteområdet om det föranleds av utvärderingen eller av de förslag som läggs fram.

Utredaren skall hålla sig underrättad om resultatet av den fortsatta beredningen av Skattekontrollutredningens slutbetänkande Själv-deklaration och kontrolluppgifter - förenklade förfaranden (SOU 1998:12).

Redovisning av uppdraget m.m.

Den särskilde utredaren skall beakta regeringens generella direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare om att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23), redovisa regionalpolitiska konsekvenser (dir. 1992:50), redovisa jämställdhetspolitiska konsekvenser (dir. 1994:124) och redovisa konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir. 1996:49).

Uppdraget skall redovisas före utgången av år 1999.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experterna Vilhelm Andersson och Olle Jonsson

1. Allmänt

Vi instämmer i stora stycken i de förslag som kommittén lägger och i de tankegångar som ligger till grund för förslagen. I vissa delar anser vi dock att kommitténs förslag för alltför långt och att det i andra delar finns alternativa lösningar på de problem som kommittén behandlar. Dessa s.k. principfrågor behandlar vi kortfattat nedan. Vi vill dock här markera att vi inte heller är ense med kommittén beträffande vissa exemplifieringar och vissa skrivningar som kommittén har i allmän- och specialmotiveringen. Sådana frågor berörs dock inte i detta yttrande.

2. Bör vissa administrativa sanktionsregler samlas i en lag?

Kommittén föreslår att de grundläggande skattetilläggsreglerna i taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter bryts ut och samlas i en lag. Kommittén tar emellertid inte steget fullt ut utan förslaget innebär att enbart vissa regler om skattetillägg i de nu berörda lagarna bryts ut medan andra regler om skattetillägg får stå kvar i respektive lag. Detta motiverar kommittén med att en annan ordning skulle föranleda en förhållandevis omfattande dubbelreglering i den meningen att vissa regler som är gemensamma för såväl skattetillägg som förseningsavgifter skulle behövas såväl i lagen om skattetillägg som i de tre ovan berörda lagarna.

Enligt vår mening är denna splittring av regelsystemet inte en bra ordning. Den skapar onödiga problem, ökad arbetsbelastning och risk för att rättstillämpande myndigheter och enskilda kan förbise vad som är gällande rätt på området. Inte minst gäller detta de enskilda som nog inte sällan kan komma att sväva i den villfarelsen att en lag om skattetillägg uttömmande reglerar det rättsområdet. Denna ordning är inte heller i takt med strävandena i övrigt på skatteområdet, nämligen att koncentrera skattelagstiftningen till färre lagkomplex. Ett bra exempel på det nu sagda är den nya inkomstskattelagen.

Det enda skäl som kommittén fört fram för den av kommittén föreslagna ordningen är, vilket berörts ovan, att det annars skulle bli fråga om en relativt omfattande dubbelreglering med avseende på förseningsavgifterna. Enligt vår mening blir emellertid effekten av att man för samtliga regler om skattetillägg till lagen om skattetillägg en mycket måttlig dubbelreglering. Vår uppfattning härvidlag har sin grund i följande. För det första så är det relativt få paragrafer i taxeringslagen, skattebetalningslagen och punktskattelagen, varav en del är helt identiska, som berörs och de är dessutom inte särskilt omfattande. För det andra regleras i flera av dessa paragrafer enbart frågor med anknytning till skattetillägg. Därutöver kan tilläggas att vissa av de nu berörda paragraferna endast skenbart berör såväl skattetillägg som förseningsavgift. I realiteten kan emellertid dessa paragrafer endast ha relevans vad avser skattetillägg. Återstående bestämmelser, som således är gemensamma för skattetillägg och förseningsavgift, är få och de har också en relativt blygsam omfattning.

Vi förordar alltså att de regler om skattetillägg i 5 kap. taxeringslagen, 15 kap. skattebetalningslagen och i 7 kap. lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter som kommittén anser skall vara kvar i berörda lagar, flyttas till och samordnas i lagen om skattetillägg. I den mån samordning inte kan ske på grund av att det är fråga om skattetilläggsregler som är specifika för ett visst område, förs dessa bestämmelser lämpligen in under särskilda rubriker.

En konsekvens av vårt förslag blir att det i lagen om skattetillägg också måste införas förfarande- och processregler. Detta bör dock väsentligen kunna lösas genom hänvisningar till taxeringslagens regler härvidlag. En annan konsekvens av vårt förslag är att i 5 kap. taxeringslagen enbart kommer att finnas regler om förseningsavgift. Enligt vår mening bör emellertid de reglerna flyttas till lagen om självdeklaration och förseningsavgifter. Den

lagen reglerar ju ingivandet av självdeklarationer och enligt vår mening är det naturligare att reglerna om förseningsavgift finns där än i taxeringslagen. En sådan ordning skulle också ha den positiva effekten att taxeringslagen blir en renodlad förfarande- och processlag.

3. Subjektiva förutsättningar

Kommittén föreslår att skattetillägg skall utgå endast om det kan antas att den oriktiga uppgiften lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet. Motsatsvis gäller alltså att skattetillägg inte skall tas ut om den skattskyldige som lämnat den oriktiga uppgiften varken haft uppsåt att lämna den oriktiga uppgiften eller varit oaktsam när han lämnade den oriktiga uppgiften. Vi är ense med kommittén om att skattetillägg inte skall tas ut i sådana fall. Enligt vår mening kan det emellertid ifrågasättas om inte det målet kan nås på en annan väg än den som kommittén föreslår.

Det svenska skattetilläggssystemet bygger i grunden på principen om strikt ansvar för oriktiga uppgifter. Den principen urholkas emellertid delvis genom att den skattskyldige kan befrias från skattetillägg såväl på objektiva som subjektiva grunder. Systemet har nu funnits i cirka 30 år och såväl skatteförvaltningen som de allmänna förvaltningsdomstolarna är väl förtrogna med den systematik som gäller för påförande av skattetillägg. Liknande system för skattetillägg finns för övrigt i många andra stater i Europa och principerna om strikt ansvar finns såväl i annan inhemsk som i annan utländsk lagstiftning. En sådan lagstiftningsmodell har enligt vår uppfattning accepterats av Europadomstolen och Regeringsrätten har i det i betänkandet berörda avgörandet den 15 december 2000 (det s.k. Volvo-målet) klart uttalat att vårt nuvarande skattetilläggssystem inte står i konflikt med Europakonventionen.

Mot den nu beskrivna bakgrunden ifrågasätter vi om det är nödvändigt eller ens lämpligt att införa ett krav på uppsåt eller oaktsamhet för påförande av skattetillägg särskilt som, enligt vår uppfattning, det ovan berörda problemet med dagens ordning, nämligen att skattetillägg kan komma att påföras den som inte ens varit oaktsam, rimligtvis kan lösas inom ramarna för det jämkningssystem som kommittén föreslår och som vi står bakom. Detta jämkningssystem tillåter i sig inte jämkning med hundra procent men kommittén har likväl tänkt sig att det skulle vara möjligt genom att man i sådana fall i stället konstaterar att det är

uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg över huvud taget. Enligt vår uppfattning bör det således, i stället för det systemskifte som kommittén föreslår, slås fast att det är uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg om det kan antas att den skattskyldige inte ens varit oaktsam när han lämnade den oriktiga uppgiften. I realiteten leder detta till samma slutresultat som kommittén eftersträvar men systemet blir mer lätthanterligt än det system som kommittén förordar. Vi tror också att den modell vi förordar bl.a. skulle leda till färre överklaganden än vad som blir fallet om kommitténs förslag genomförs.

4. Efter vilka principer bör skattetilläggets belopp bestämmas?

Som framgår av vad vi sagt ovan så är vi kritiska mot kommitténs förslag att införa ett subjektivt rekvisit som en grundförutsättning för att skattetillägg skall kunna påföras. Enligt vår mening bör man kunna nå det av kommittén eftersträlvade resultatet på annan väg och den vägen bjuder i princip inte en initial prövning av ett subjektivt rekvisit utan den prövningen ligger i stället i samma kronologi som dagens ordning gör och således inom ramarna för ett jämningsystem. Vinner kommitténs ståndpunkt härvidlag gehör bör dock enligt vår mening en åtskillnad göras vad gäller uttaget av skattetillägg på sätt att högre skattetillägg tas ut om det är klarlagt att den oriktiga uppgiften lämnats med uppsåt.

Kommittén anser sig således inte kunna ställa sig bakom en ordning enligt vilken det administrativa sanktionssystemet skulle skärpas för fall som bedöms utgöra uppsåtligt skatteundandragande. Som grund för denna sin ståndpunkt anför kommittén väsentligen att traditionell skuldprövning inte bör utföras i administrativ ordning och att lika fall bör behandlas lika. Kommittén för i det här sammanhanget också ett resonemang om att det skulle vara orättvist att den som erkände att han handlat med uppsåt skulle drabbas hårdare än den som inte erkände om bevisningen i det senare fallet visserligen pekade mot uppsåtligt felaktigt uppgiftslämnande men likväl inte var tillräcklig för att ett sådant konstaterande skulle kunna göras. Vidare anför kommittén som stöd för sin inställning härvidlag att uppsåtliga fall som gäller högre belopp regelmässigt leder till åtal.

Kommitténs förslag innebär i princip att den ordning som gäller på straffrättens område kopieras in i skattetilläggslagstiftningen. Om man tar ett sådant steg bör man enligt vår mening ta steget fullt ut innebärande att man gör skillnad på uppsåtliga "brott" och "brott"

av oaktsamhetskaraktär. En sådan ordning gäller ju inom straffrätten såväl i Sverige som utomlands. Den som av oaktsamhet råkar köra ihjäl en annan person straffas inte på samma sätt som den som med vett och vilja kör ihjäl en annan person. Det anses inte som lika fall trots att effekten blev densamma, nämligen att den påkörde avled. Lika lite kan man enligt vår mening säga att det föreligger parallellitet mellan den som med bedrägligt uppsåt lämnar en oriktig uppgift och den som av oaktsamhet lämnar en sådan uppgift. Det är helt enkelt inte rättvist att de "straffas" lika hårt. En sådan ordning har man inte heller i vår omvärld.

Av kommitténs beskrivning av systemen i vår omvärld får man närmast den uppfattningen att det endast är i Norge som man i någon mån har anammat en princip som innebär att uppsåtligt lämnade oriktiga uppgifter kan rendera en strängare sanktion. Redan av kommitténs redogörelse för gällande rätt i Danmark, Finland, Norge, Frankrike och Nederländerna framgår emellertid att samtliga dessa länder har skattetilläggssystem vari grovt vårdslösa eller uppsåtliga "brott" renderar en strängare sanktion än vad som gäller i fall då det bara är fråga om oaktsamhet.

Vi kan hålla med kommittén om att det kan diskuteras om det är rättvist att den som erkänner att han uppsåtligt lämnat oriktiga uppgifter får en högre påföljd än den som likaså har lämnat en oriktig uppgift med uppsåt men som inte erkänner och inte heller kan överbevisas om uppsåtet. Men detta är ju en principiell ordning som gäller i alla västerländska straffrättsliga system. Sannolikt vilar väldigt många fällande domar i brottmål i allmän domstol just på den tilltalades erkännande. Det förutan hade den tilltalade säkert ofta friats. Enligt vår mening kan därför kommitténs argument härvidlag ifrågasättas.

Den omständigheten att uppsåtliga undanhållanden avseende större belopp regelmässigt leder till åtal kan enligt vår mening inte heller utgöra ett skäl att inte differentiera skattetillägget på sätt att högre skattetillägg tas ut i uppsåtsfall. För det första kan här noteras att det påförs cirka 100 000 skattetillägg per år. Antalet för skattebrott dömda personer uppgår dock årligen till bara cirka 250. Det innebär att en förkrossande majoritet av dem som lämnar oriktiga uppgifter inte riskerar att råka ut för ett allmänt åtal. Och det gäller även för uppsåtliga skatteundandraganden rörande relativt betydande belopp. Härjämte kan noteras att det av den komparativa studie av gällande rätt på skattetilläggsområdet i andra länder som kommittén gjort framgår att man i dessa länder, eller åtminstone i vissa av dem, har ett system som medför att

vederbörande kan dömas för skattebrott oaktat att ett förhöjt skattetillägg utgått på grund av att den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen.

Kommittén har också uttryckt farhågor för att skattemyndigheterna inte skulle ha kompetens att göra en ingående skuldprövning. Vi är ense med kommittén i detta avseende. Utformas emellertid lagstiftningen på det sättet att ett förhöjt skattetillägg endast kan tas ut om det är uppenbart att vederbörande med uppsåt lämnat en oriktig uppgift kan vi - särskilt om kommitténs förslag om att endast väl kvalificerad personal på skattemyndigheten skall få fatta beslut om skattetillägg genomförs - inte se några avgörande hinder mot att skattemyndigheten får fatta sådana beslut. Besluten kan ju överklagas till domstol och i vår omvärld synes dessutom skatteförvaltningen ha sådan jurisdiktion. En alternativ lösning skulle kunna vara att skattemyndigheten inte gavs denna rätt men att Riksskatteverket gavs rätt att hos länsrätten yrka en förhöjning av det av skattemyndigheten påförda skattetillägget.

5. Uttagsnivåer på direkt och indirekt skatt

Enligt den ordning som gäller idag är skattetillägget för oriktiga uppgifter lämnade till ledning för taxeringen (direkt skatt) dubbelt så stort som det som utgår om den skattskyldige befinnes ha lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen (indirekt skatt inklusive arbetsgivaravgifter och avdragen skatt). Kommittén föreslår visserligen, bortsett från periodiseringsfall, att uttagsnivån för skattetillägg skall fördubblas vad gäller skattetillägg hänförligt till de indirekta skatterna. I grunden är emellertid kommittén av den uppfattningen att nuvarande skillnad borde behållas. Kommittén har dock ansett sig tvingad att föreslå en höjd uttagsprocent vad gäller skattetillägg på de indirekta skatternas område, eftersom kommitténs förslag i övrigt innebär intäktsminskningar för staten som kommittén måste föreslå en finansiering av. Enligt kommitténs uppfattning är det emellertid i grunden en felaktig tanke att anlägga statsfinansiella synpunkter på ett system för bestraffning.

Vi delar kommitténs uppfattning om att det är felaktigt att anlägga statsfinansiella synpunkter på ett bestraffningssystem. Vi delar dock inte den grundinställning som kommittén ger uttryck för. Enligt vår mening kan det således inte, särskilt som kommitténs förslag i princip har straffrätten som förebild, vara rimligt att den

som t.ex. undanhåller mervärdesskatt om 10 000 kr drabbas av ett skattetillägg om 2 000 kr medan den som undanhåller en inkomst vid taxeringen, som skulle ha genererat en skatt om 10 000 kr om den redovisats, påförs ett skattetillägg om 4 000 kr. I båda fallen berikas ju den skattskyldige med 10 000 kr och statsverket går i båda fallen miste om en intäkt om 10 000 kr. Lika lite kan det enligt vår mening vara rimligt att en arbetsgivare, som underlåter att redovisa arbetsgivaravgifter på en viss lön, drabbas av ett skattetillägg uppgående till 20 procent av de undanhållna arbetsgivaravgifterna om detta upptäcks medan mottagaren av just den lönen, om denne inte deklarerat lönen och detta upptäcks, drabbas av ett skattetillägg uppgående till 40 procent av den undanhållna skatten. Vi förordar alltså, oberoende av statsfinansiella aspekter, att samma uttagsprocent tillämpas vad gäller skattetillägg oavsett vilken typ av skatt eller avgift det är fråga om.

Den komparativa studie av utländsk rätt som kommittén gjort ger ingen bild av om man i vår omvärld tillämpar olika procentsatser för skattetillägg för undanhållen direkt skatt respektive för undanhållen indirekt skatt. Enligt vår mening bör lagstiftningsärendet kompletteras med en sådan bild.

6. Maximibelopp

Kommitténs förslag innebär att skattetillägg normalt inte bör tas ut med högre belopp för en och samma oriktiga uppgift än tre millioner kr för juridiska och en million kr för fysiska personer och att det då skattetillägget beräknat efter vanliga procentsatser skulle överstiga dessa nivåer bör finnas större utrymme för övervägande i det särskilda fallet. Vi delar inte denna uppfattning. Enligt vår mening har de synpunkter som framfördes i ämnet av 1975 års skattetilläggsutredning (SOU 1982:54 s. 169 ff.) fortfarande bärkraft, nämligen att ett sådant system knappast kan uppfattas som rättvist och att det skulle minska eftertrycket åt uppgiftsskyldigheten i sådana fall då det gäller stora belopp och frestelsen att dra undan skatt därmed är accentuerad. Europakonventionen påbjuder inte heller någon s.k. takregel (jfr Volvo-domen). Enligt vår uppfattning ger därför det av kommittén föreslagna möjligheterna till jämkning till hälften eller en fjärdedel av det skattetillägg som annars skulle utgå ett tillräckligt korrektionsmedel även när det är fråga om mycket stora undandragna belopp.

Kommitténs redovisning av gällande rätt på skattetilläggsområdet i vår omvärld ger inget klart besked om huruvida takregler förekommer på annat håll. Enligt vår mening bör lagstiftningsärendet kompletteras även i detta avseende.

7. Förseningsavgifter

Vi är ense med kommittén om att skönstaxeringar i avsaknad av deklARATION inte bör föranleda skattetillägg. Intresset av att framtvunga en deklARATION bör istället tillgodoses inom ramarna för ett förseningsavgiftssystem. Vi är dock inte ense med kommittén om att de förseningsavgifter som föreslås i departementspromemorian Ds 2000:70, och som rimligtvis vilar på den grunden att skattetillägg skall utgå enligt nuvarande ordning då skönstaxering sker i avsaknad av deklARATION, är ett tillräckligt påtryckningsmedel för att framtvunga deklARATIONER. Visserligen kan, som kommittén framhåller, skattemyndigheten förena ett föreläggande att lämna deklARATION med vite och därigenom öka pressen på den skattskyldige att inge en deklARATION. Vitessystemet är emellertid ganska tungrott och otympligt för skattemyndigheternas del. Vi anser därför att förseningsavgifterna bör höjas i förhållande till vad som föreslås i ovan nämnda departementspromemoria. En sådan höjning behöver dock inte nödvändigtvis innebära att de fasta belopp som föreslås i promemorian höjs utan de beloppen kan kompletteras med en förseningsavgift som knyter an till den skatt som föranleds av skönstaxeringen i avsaknad av deklARATION. Sådana lösningar finns i vår omvärld.

Särskilt yttrande av experten Kerstin Nyquist

Det betänkande som 1999 år skattetilläggskommitté lägger fram uppvisar ett förslag till lagstiftning som bör kunna leda till betydligt mer rättssäker tillämpning på skattetilläggsområdet än vad vi har i dag. Det är ett system som bör kunna upplevas som rimligare än dagens regler av såväl skattskyldiga som de myndighetspersoner som har att hantera det.

Det nuvarande skattetilläggsystemet har - som kommittén också konstaterar - en hel del inslag av orättvisa och godtycke. Det slår många gånger blint och leder till att "vanliga" skattskyldiga förlorar tron på någon form av rättvisa i skattesystemet. Förutom den enskilde som drabbas så skadas även samhället i stort.

I betänkandet föreslås de subjektiva rekvisiten oaktsamhet och uppsåt utgöra förutsättning för att en oriktig uppgift skall leda till att skattetillägg påförs. Krav på att den skattskyldige skall ha lämnat oriktig uppgift av oaktsamhet eller med uppsåt ersätter således det nuvarande systemet där det räcker att skattemyndigheten konstaterar att den skattskyldige objektivt sett lämnat en oriktig uppgift, varefter skattetillägget påförs om det inte finns särskilda skäl för eftergift. Detta ändrade synsätt - med ett krav på att det föreligger någon form av skuld från den skattskyldiges sida - är naturligt med den utgångspunkt som kommittén har, nämligen att de svenska skattetilläggen är att betrakta som straff enligt artikel 6 i Europakonvention.

Även om jag inte helt delar kommitténs resonemang beträffande Sveriges eventuella brott mot Europakonventionens s.k. oskuldspresumtion så delar jag dess slutsats, att det är svårt att förutse om det nuvarande systemet med objektivt rekvisit skulle klara en prövning i Europadomstolen. Det viktiga är dock, som framhålls i betänkandet, att Sverige inte bör balansera på gränsen till vad som kan tänkas strida mot grundläggande mänskliga rättigheter och därför bör subjektiva rekvisit införas.

Det kan även framhållas att Sverige i detta avseende avviker i förhållande till andra europeiska länder. Förutom Sverige är det endast Norge som har ett system att i vissa fall påföra skattetillägg utan subjektiva rekvisit. I Nederländerna, som tidigare haft ett system liknande vårt, har man funnit att sanktionssystemet inom skatteområdet inte var förenligt med artikel 6 och därför har man infört subjektiva rekvisit.

Det starkaste skälet till att subjektiva rekvisit bör införas är dock att skattetilläggen skall framstå som legitima och rimliga. Enligt min mening är detta inte möjligt med ett system med objektiva rekvisit och eftergiftsgrunder, även med någon form av justering. För att en verklig skuldprövning skall kunna ske måste det ankomma på skattemyndigheten att visa att den skattskyldige åtminstone varit oaktsam när den oriktiga uppgiften lämnades. Den skattskyldige skall inte behöva motbevisa en presumtiv skuld för att undgå skattetillägg – straff.

Mot den här bakgrunden – och då oavsett hur det förhåller sig med de svenska skattetilläggens förhållande till Europakonventionen – anser jag att det brådskar att genomföra det förslag som kommittén nu lägger fram.

I två avseenden vill jag dock framhålla att jag drar andra slutsatser än kommittén. Det rör frågan om finansiering och frågan om det sätt på vilket finansiering avses ske.

Vad gäller finansieringsfrågan framför kommittén mycket goda skäl till varför det är i grunden helt felaktigt att anlägga statsfinansiella synpunkter på ett system för bestraffning. Kommittén har dock utifrån direktiven tvingats att föreslå en finansiering. Det borde, enligt min mening, vara en självklarhet att bestraffningssystemen inte betraktas som en intäktskälla för staten. Det ideala förhållandet måste ändå vara att inte straff behöver tillgripas. Det är därför helt oacceptabelt att en finansiering skall behöva föreslås i detta fall.

Det sätt på vilket finansiering föreslås ske, genom en höjning av skattetillägget på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena från 20 till 40 procent, anser jag dessutom inte vara acceptabelt.

När det gäller redovisning av dessa skatter och avgifter så är det typiskt sett en hantering som ofta kan leda till felaktigheter. Det rör sig här om täta perioder och ofta även brådska vid redovisningen. Riskerna för felaktigheter – på grund av felaktiga rättsliga överväganden och ofullkomligheter i datasystem osv. – är därför ännu större här än vid inkomsttaxeringen.

Det kan inte vara rimligt att inom ramen för en ny och bättre lagstiftning låta en grupp skattskyldiga drabbas av dubbelt så höga skattetillägg som tidigare. En grupp som många gånger redan med dagens nivå på skattetilläggen drabbas hårt. Det torde inte vara möjligt att skapa någon förståelse för ett sådant system. Antingen bör därför dagens nivå på 20 procent behållas eller också bör en enhetlig nivå införas som ligger under 40 procentnivån.

Särskilt yttrande av experten Peter Nordquist

Mina utgångspunkter är att lagstiftningen måste ges ett sådant innehåll att förfarandet är rättssäkert och funktionellt försvarbart i alla instanser samt att skattetillägg endast påförs i befogade fall och då endast med belopp som framstår som rimliga.

Med de undantag som nedan anges gäller enligt min uppfattning att lagförslagen på ett utmärkt sätt tillgodoser de ovan angivna kraven. Framförallt vill jag framhålla bestämmelsen i 4 § om att den oriktiga uppgiften ”måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är att anse som ursäktlig”. Bestämmelsen innebär att det måste ske en mycket noggrann prövning av omständigheterna i varje enskilt fall och det med tillämpning av den princip som normalt används inom straffrätten för att någon skall kunna dömas till ansvar för brott. Bestämmelsen möter dessutom fullt ut kravet i Artikel 6 Europakonventionen avseende den s.k. oskuldspresumtionen. Den omöjliggör därigenom den schablonmässiga tillämpning som för närvarande gäller.

De undantag jag ovan åsyftar gäller följande.

- Rätten för skattemyndigheten att påföra skattetillägg.
- Underskottsfallen.
- Jämkningsmöjligheterna och avsaknaden av en takregel.
- Den dubbla bestraffningen.
- Rätten till ersättning för kostnader i ärenden och mål om skattetillägg.
- Procentsatserna.

Nedan kommer jag att kortfattat utveckla vad jag närmare åsyftar. Vad som anges relateras till reglerna för påförande av skattetillägg vid beskattningen. Motsvarande synsätt kan emellertid även anföras såvitt gäller övriga situationer vid vilka skattetillägg kan påföras.

1. Rätten för skattemyndigheten att påföra skattetillägg

I det framlagda förslaget till lag om skattetillägg bibehålles kravet, att skattetillägg kan påföras endast i fall, där den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift (3§). Vid sidan av detta krav föreslås bl. a. gälla att skattetillägg – såsom ovan angivits – skall kunna påföras

endast om den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller oaktsamhet som med hänsyn till omständigheterna inte är att anse som ursäktlig (4 §). Härutöver skall dessutom bl.a. prövas, om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget (5 § 7.) och - om skattetillägg skall tas ut - detta står i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens art och omständigheterna kring dess lämnande eller den skattskyldiges vinning för det fall uppgiften hade godtagits (11 §). I det förstnämnda fallet skall skattetillägg ej tas ut. I det sistnämnda skall skattetillägget tas ut med ett reducerat belopp.

Till det angivna kommer, att beslutsmyndigheten måste utreda om det finns ett s.k. kausalsamband mellan den oriktiga uppgift som lämnats och det felaktiga taxeringsbeslut som fattats på basis av uppgiften. Att det måste föreligga ett kausalsamband innebär, att skattetillägg inte kan påföras om den oriktiga uppgiften inte skulle haft någon betydelse vid taxeringen om den redan då varit känd för myndigheten. Kravet på kausalsamband kommer inte till uttryck i lagtexten, men det följer av allmänna principer.

Innan skattetillägg kan påföras skall således beslutsorganet ta ställning till ett flertal svarbedömbara frågor. Redan enligt den nuvarande lagstiftningen är så fallet, men den föreslagna ställer - och det helt korrekt - än större krav på beslutsorganet. Frågan är därför om skattemyndigheten är lämpad att såsom första instans fatta beslut i skattetilläggsfrågor. Enligt min mening är så inte fallet. Min uppfattning härvidlag baserar jag på framför allt följande.

Huruvida skattetillägg skall påföras eller inte måste ske under rättssäkra former. Detta innebär att frågan måste bli föremål för en ordentlig och reell prövning. Vidare måste den skattskyldige ges möjlighet att på ett tillfredsställande sätt kunna dels framföra sina synpunkter, dels framlägga den bevisning han önskar åberopa för sitt fredande.

När det gäller den första frågan - en ordentlig prövning - gäller visserligen att en tvistig skattetilläggsfråga hänskjuts till skattenämnd för prövning. Jag har emellertid erfarit, att de frågor som hänskjuts till skattenämnd för prövning i stor utsträckning endast blir högst summariskt prövade av nämnden. Detta gäller såväl själva skattefrågan som skattetillägget. Således har jag erfarit att nämndens ledamöter, inför nämndens möten, vanligtvis inte erhåller något material eller andra uppgifter om de ärenden nämnden skall ta ställning till. Vid sammanträdena, som kan vara i tre till fyra timmar utan paus, är föredragningen högst summarisk

och antalet ärenden stort, ofta över 100, varav åtskilliga kan vara mycket komplexa. Härtill kommer den tidspress som ofta uppkommer om skattemyndigheten initierar ärendet först mot slutet av de gällande omprövningsfristerna. Ett sent initierande omöjliggör nämligen lätt en noggrann beredning av ärendet. Möjligen finns det skattemyndigheter där annan ordning tillämpas, men härom har jag inga uppgifter.

Den prövning som sker hos skattenämnd enligt den nuvarande ordningen är således ur ett rättssäkerhetsperspektiv otillfredsställande. Om detta har de skattskyldiga i allmänhet ingen eller möjligen endast en ringa kännedom. Anledning till antagande att ordningen kommer att bli bättre efter det att den föreslagna lagen införts finns inte.

Att låta skattenämnd ta ställning i de bedömningsfrågor som följer av lagförslaget kan jag därför inte godta. Detta gäller inte endast för att skattetilläggen utgör straff, och därför inte skall hanteras inom ramen för ett schablonmässigt förfarande, utan också för att påförda skattetillägg som regel innebär en betydande ekonomisk påföljd. Det förhållandet att anstånd med betalningen av skattetillägget skall kunna erhållas ända fram till dess att kammarrätt överprövat frågan utgör enligt min mening inte till försvar för ett motsatt synsätt.

Vad som ovan anges om skattenämnd gäller vid påförande av skattetillägg till följd av en oriktig uppgift i avlämnad inkomstskattedeclaration. Huruvida skattetillägg skall påföras vid mervärdebeskattningen avgörs dock inte av skattenämnd utan av en enskild skattetjänsteman. Detta gör systemet än mer rättsosäkert.

När det sedan gäller den andra frågan – den skattskyldiges möjligheter att inför skattemyndigheten lägga fram sin sak – ställs det rättsosäkra i beslutsordningen på sin spets i de fall den skattskyldige vill freda sig genom att styrka sina uppgifter genom hörande av vittnen. Detta är dock av formella skäl inte möjligt förrän frågan hamnat hos länsrätten. Det förhållandet att skattskyldig kan få till stånd en personlig inställelse inför nämnden förändrar inte det angivna.

Kontentan av det angivna är att skattemyndigheten inte i någon situation bör ha befogenhet att besluta om påförande av skattetillägg, dvs. besluta om straff. Istället bör gälla, att frågan om påförande av skattetillägg skall prövas av länsrätt efter yrkande därom från skattemyndigheten.

Det angivna utesluter dock inte att skattemyndigheten av praktiska skäl kan ges befogenhet att besluta om skattetillägg i de

fall den skattskyldige skriftligen godtar ett tydligt utformat övervägande från skattemyndigheten om påförande av skattetillägg. Denna rätt bör dock endast gälla om omständigheterna är sådana, att skattetillägget uppenbart kan och bör påföras i enlighet med övervägandet. Godtagandet får emellertid inte beskära den skattskyldiges rätt till omprövning enligt sedvanliga regler.

Frågan är härefter om skattemyndigheten av praktiska skäl möjligen även skulle kunna ges rätt att också i tvistiga fall får påföra skattetillägg såvida fråga är om ett endast ringa belopp. Vad som härvid bör anses som ett ringa belopp är svårt att ange och motivera utifrån alla tänkbara aspekter. Rimligt borde dock kunna vara, att ringa belopp föreligger om den oriktiga uppgiften i inkomstskattedeklarationen är högst 50 000 kronor (ev. 1,5 basbelopp) om den skattskyldige är en fysisk person och 100 000 kronor (ev. 3 basbelopp) om den skattskyldige är en juridisk person. Rimligt belopp vid mervärdebeskattningen borde kunna vara att den oriktiga uppgiften - oavsett om den skattskyldige är en fysisk eller juridisk person - är högst 100 000 kronor (ev. 3 basbelopp).

En sådan ordning skulle dock tillskapa ett mycket orättvist system, eftersom prövningen inte relateras till ärendets svårighetsgrad och betydelse för den skattskyldige. Ordningen ger även upphov till tröskeleffekter som inte kan försvaras. Mot en ordning som ger skattemyndigheten rätt att påföra skattetillägg om fråga är om ett "ringa" belopp talar således starka principiella skäl. Härtill kommer att den skattskyldige även i dessa fall har möjlighet erhålla anstånd med betalning av skattetillägget intill dess att kammarrätt prövat frågan, varför en beslutsrätt för myndigheten inte fyller någon reell praktisk funktion. Alternativet faller med andra ord på två starka grunder.

Sammanfattningsvis gäller att det system jag föreslår dels eliminerar den rättsosäkra masshantering som för närvarande sker hos skattemyndigheten och som inte kan förväntas försvinna genom lagförslaget, dels reducerar arbetsbördan för skattemyndigheten och domstolarna, eftersom de ej behöver ta ställning till en mängd anståndsansökningar. Till bilden hör att staten inte förlorar något. Utredningsförslaget borde därför ha kompletterats i i enlighet med det angivna.

Avslutningsvis vill jag tillägga, att jag även anser att prövningen av andra tvistiga frågor, exempelvis tvistiga eftertaxeringsärenden, som regel bör handläggas efter det mönster jag anser bör gälla för

skattetilläggen. I detta yttrande finner jag dock inte anledning att lägga fram längre gående förslag än de som anges ovan, utan jag hänvisar endast till vad som anges i det yttrande som jag tillsammans med lagmannen vid länsrätten i Stockholms län och dåvarande besvärshetschefen i länet angav mot de förslag som lades fram av Skatteförenklingskommittén i SOU 1985:42; sid. 339 ff. Kommitténs förslag ligger till grund för den nuvarande ordningen.

2. Underskottsfallen

Av bestämmelserna i 4 kap. taxeringslagen följer att skattemyndigheten fr. o. m 1992 års taxering inte endast har att bestämma beskattningsbar inkomst utan därutöver även har att ta ställning till om deklarerat underskott är korrekt. Enligt de bestämmelser som gällde dessförinnan, hade myndigheten att ta ställning till deklarerade underskott först då de helt eller delvis utnyttjades som motpost till redovisade beskattningsbara inkomster.

I och med att myndigheten numera har att ta ställning till om deklarerat underskott är korrekt, har reglerna om skattetillägg det innehållet (5 kap. 1 § andra stycket taxeringslagen) att skattetillägg kan påföras i anledning av eventuella felaktigheter i det deklarerade underskottet. Detta har emellertid inte hindrat att skattetillägg under vissa förutsättningar har påförts för det taxeringsår då underskottet utnyttjas till kvittning mot skattepliktiga intäkter (Regeringsrättens dom den 14 december 1999 i mål nr 497-1998).

Det egendomliga kan således inträffa, att en skattskyldig som har dåliga finanser till följd av att hans verksamhet går dåligt, kan påföras skattetillägg. Detta sker oftast utan att det kan antas att han velat tillskansa sig någon skattefordel. Om skattetillägg påförs försämras hans ekonomiska situation ytterligare. Enligt min uppfattning är det varken rimligt eller ändamålsenligt att utkräva straff i form av skattetillägg i en sådan situation.

I det nu framlagda förslaget till lag om skattetillägg görs ingen principiell ändring av systematiken.

Jag måste därför som min mening framföra, att förslaget borde ha haft det innehållet, att skattetillägg inte skall påföras redan för det taxeringsår, då den oriktiga uppgiften lämnats i inkomstskattedeklarationen, utan först i samband med att underskottsavdraget utnyttjas. Först i den situationen framstår det nämligen som rimligt och ändamålsenligt att påföra skattetillägg. Hur systematiken närmare bör utformas för att nå dithän, bör utredas vidare. För det fall det skulle bli nödvändigt att återgå till den "gamla" ordningen att underskotten inte fastställs vid den årliga taxeringen, är det min uppfattning att detta innebär en så liten nackdel, att den inte får hindra det jag anser vara principiellt riktigast för hanteringen av skattetillägg.

3. Jämkningsmöjligheterna och avsaknaden av en takregel

Skattetillägg påförs emellanåt med mycket höga belopp. Det kan vara fråga om flera miljoner kronor. I dessa fall är det enligt min mening som regel mycket svårt, för att inte säga omöjlig, att motivera varför påfört skattetillägg är en rimlig sanktion för det begångna felet. Detta särskilt om felet har begåtts av en enskild tjänsteman inom ett företag utan avsikt till egen eller arbetsgivarens vinning.

Enklarest hade det naturligtvis varit om det direkt i lagtexten angavs att skattetillägget inte i något fall får vara större än de belopp som anges i betänkandet (tre mkr för juridiska personer och en mkr för fysiska personer). Jag kan dock se situationer framför mig, där en sådan absolut takregel kan innebära en för lindrig påföljd. Å andra sidan kan jag framför mig se en mängd fall, där angivna takbelopp är högst befogade.

Det förslag som nu läggs fram i 11 § andra stycket andra meningen lagen om skattetillägg kan möjligen omöjliggöra, att skattetillägg påförs med orimligt högt belopp även efter en jämkning till en fjärdedel. För en ytterligare jämkning bör det dock inte uppställas ett krav på att skattetillägget eljest skulle komma att utgå med "ett synnerligen högt belopp". I stället borde det ha angivits "ett med hänsyn till omständigheterna obefogat högt belopp" eller något motsvarande. Det bör enligt min uppfattning således vara tillfyllest om det kan konstateras, att ett skattetillägg leder till ett med hänsyn till omständigheterna i fallet orimligt eller oskäligt belopp. Regeln bör ges sådan innebörd att skattetillägget, om omständigheterna är mycket speciella, kan jämkas ända ned till 0 kronor (jfr. betänkandet sid. 368 sista stycket).

4. Den dubbla bestraffningen

Den ordning som bör gälla är att en straffbar oriktig uppgift skall bestraffas antingen i administrativ ordning med ett skattetillägg eller genom ett åtal vid allmän domstol för någon form av skattebrott. Möjligen skulle, tillsammans med ett åtal, frågan om skattetillägg kunna bedömas samtidigt (jfr betänkandet sid. 331). Detta förutsätter dock, att det vid beslutet om skattetillägg tas hänsyn till den påföljd som åtalet leder till.

Min uppfattning är därför, att staten, när den anser att en straffmotiverad oriktig uppgift föreligger, måste välja det ena av

dessa båda alternativ. En ordning med bestraffning genom två olika och ej sammanhållna förfaranden där påföljden inte vägs samman är inte acceptabel. Det nu framlagda förslaget borde ha utformats i enlighet härmed.

5. Rätt till ersättning för kostnader i ärenden och mål om skattetillägg

En skattskyldig fysisk person har mycket begränsade möjligheter att få rättshjälp i frågor om skattetillägg. Det gäller oaktat skattetilläggen är att anse som straff och kan gälla för den enskilde mycket stora belopp. Motsvarande gäller möjligheten att få en offentlig försvarare. För juridiska personer finns överhuvudtaget inte angivna möjligheter. För näringsidkare är de mycket begränsade.

3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. bör därför kompletteras med en bestämmelse som innebär, att ersättning även skall kunna utgå i ärenden som gäller skattetillägg såvida ärendet har en inte oväsentlig betydelse för den skattskyldige. I sådana fall skall ersättning kunna erhållas även om den skattskyldige inte till någon del får bifall till sin talan.

6. Procentsatserna

Det framlagda förslaget är – i enlighet med vad som uppgivits gälla – baserat på att staten inte får förlora några intäkter. För egen del anser jag det vara utomordentligt märkligt att förslaget måste vara statsfinansiellt balanserat.

Det angivna kravet har omöjliggjort en i allra högsta grad motiverad generell reduktion av procentsatserna för uttagen av skattetillägg. För att åstadkomma balansen har utredningen t.o.m. sett det som nödvändigt att höja procentsatsen vid fall av oriktiga uppgifter till ledning för uttaget av mervärdesskatt från 20 till 40 procent.

Möjligen kan jämningsreglerna i 11 § - om de tillämpas i ljuset av kravet på proportionalitet - ändå leda till att besluten blir acceptabla i förhållande till felets natur mm. Huruvida så blir fallet är emellertid osäkert intill dess att det föreligger praxis i frågan.

Min uppfattning är därför att de i lagen angivna procentsatserna bör reduceras till betydligt lägre nivåer än de som föreslås. Rimliga procentsatser att utgå från är som jag ser det hälften av de föreslagna. För de riktigt allvarliga fallen står alltid åtal till buds.

Det är nödvändigt att skattetilläggsreglerna i svensk rätt åtminstone ansluter till kraven i Artikel 6 Europakonventionen. Som framgår av vad som anges ovan anser jag att man i vissa frågeställningar bör gå ett steg längre. För att tydliggöra problematiken med att minimikraven måste uppfyllas hänvisar jag till nedan återgivna synpunkter från en av de främsta experterna i Sverige på Europakonventionen, nämligen f.d. regeringsrådet Bertil Wennergren. Vad Wennergren angivit rörande den s.k. oskuldspresumtionen och proportionalitetsprincipen måste tillmätas ett betydande värde.

Synpunkter från f.d. regeringsrådet Bertil Wennergren

Regeringsrätten (RegR) har i dom den 15 december 2000 avgjort AB Volvos överklagande i fråga om skattetillägg. I domen förklarade RegR sig vid en samlad bedömning finna, att det svenska skattetillägget får anses falla under artikel 6 i Europakonventionen. RegR fann därför anledning att närmare överväga i vad mån regleringen av skattetilläggsförfarandet är så utformad att den kan tillgodose de i artikeln uppställda kraven. RegR ägnade sedan särskild uppmärksamhet åt oskuldspresumtionen och proportionalitets-principen. I min artikel "Oskuld och objektivt ansvar" i Domarförbundets tidskrift 2000 häfte 2 s.7 har jag strukit under att, såvitt kan utläsas ur Europadomstolens praxis, av oskuldspresumtionen följer att någon form av skuldprövning skall göras, även om det är ett objektivt ansvar som gäller. Den närmare innebörden av hur "skuldprövningen" i fråga skall göras framgår ännu inte tydligt av domstolens praxis. RegR antog för sin del att innebörden är att den skattskyldige måste ha möjlighet till någon form av försvar som grundas på "subjektiva förhållanden". Enligt RegR får prövningen av eftergiftsgrunderna i ett skattetilläggsfall anses ge den skattskyldige sådana möjligheter att i förekommande fall undgå skattetillägg att någon konflikt inte uppkommer med den i artikel 6 stadgade oskuldspresumtionen. Övervägandena i fråga gjordes endast som en slags "samlad bedömning" och lämnade många frågor obesvarade. Det kan på intet sätt hållas för visst att Europadomstolen utifrån sitt internationella perspektiv skulle göra samma bedömningar som RegR gjorde vid sin nationella utvärdering av eftergiftsgrunderna och godta dem som adekvata "skuldprövningsgrunder". Det är inte vilka subjektiva förhållanden som helst som den enskilde måste ha möjlighet att få pröva utan subjektiva förhållanden som kan relateras till en skuldbedömning. Det skall finnas utrymme för en prövning som mutatis mutandis är jämförbar med en skuldbedömning. Inte förrän Europadomstolen fått tillfälle att pröva om eftergiftsgrunderna håller det måttet, kan med någon grad av säkerhet bedömas om RegR dömt rätt. Det är inte RegR

utan Europadomstolen som är högsta domstol när det gäller tillämpningen av Europakonventionen. Beträffande proportionalitetsprincipen fann RegR att skattetilläggslagstiftningen i sig innefattar en rimlig proportionalitetsavvägning och att den också ger erforderligt utrymme för att låta en sådan avvägning få genomslag i det enskilda fallet. RegR hade då uppenbarligen eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt" i tankarna. Också på denna punkt gjorde RegR sin bedömning ur rent nationell synvinkel. Det är ingalunda säkert att Europadomstolen skulle göra en bedömning ur sitt internationella perspektiv på samma sätt som RegR, i all synnerhet som det handlade om en oriktig periodisering. Genom att RegR ansåg eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt" inte tillämplig på den oriktiga periodiseringen, visade RegR i själva verket att proportionalitetsprincipen inte tilläts få genomslag på rätt sätt i rättsskipningen i skattetilläggsmål. Det förefaller osannolikt att Europadomstolen skulle godta en sådan bristande respekt för proportionalitetsprincipen.

Särskilt yttrande av experten Niclas Virin

Jag ansluter mig till vad Kerstin Nyquist och Peter Nordquist anfört i sina särskilda yttranden och vill därutöver framhålla följande.

Beslutsnivå och verkställighet.

Förslaget markerar en välkommen brytning med nuvarande uppfattning om skattetilläggs användning och funktion. Uppfattningen att skattetilläggen bör ses som straff för brott kommer rimligen att leda till ett betydligt mer nyanserat och respektfyllt förhållningssätt till påförandet av skattetillägg. Detsamma kan förväntas bli följderna av kommitténs förslag till lagreglering. Skattetillägg skall enligt kommitténs mening påföras endast under förutsättning att åtminstone ett visst mått av klandervärd ovarsamhet föreligger. Förslagen i övrigt kan förväntas reducera antalet påföranden väsentligt. Andelen svarbedömda fall kommer därmed oundgängligen att öka. Därmed aktualiseras frågan om det inte är lämpligare att skattetillägg beslutats av länsrätt i stället för av skattemyndighet. Redan med dagens system vore en sådan ordning önskvärd, åtminstone vad avser påförandet av mycket stora skattetillägg. Hade detta gällt redan nu är det min uppfattning att större hänsyn skulle ha tagits till de möjligheter till mera nyanserad bedömning som även dagens system medger, och en stor del av den praxis kommittén funnit anledning att kritisera skulle inte ha utvecklats. Åtminstone borde därför i ett kommande system beslut om skattetillägg utöver viss beloppsnivå förbehållas länsrätterna.

Frågan kan kopplas till kommitténs förslag rörande verkställighet av beslut om skattetillägg. Enligt min mening tar förslaget i denna del inte tillräcklig hänsyn till rimliga rättssäkerhetskrav. Om i vart fall beslut rörande mycket stora skattetillägg, t.ex. 100 tkr för fysisk och 500 tkr för juridisk person, endast får fattas av domstol, skulle de rätts säkerhetskrav som måste ställas på bedömningen garanteras på ett säkrare sätt än om de får fattas av myndighet. Ett taxeringsbeslut skulle då kunna kompletteras med en upplysning om att skattemyndigheten avser att hos länsrätten ansöka om påförande av skattetillägg. I många fall skulle ärendet ändå föras till länsrätten genom att den skattskyldige överklagar skattemyndighetens beslut i beskattningsfrågan.

Med en sådan modell skulle frågan om anstånd i ärenden som avser taxeringsbeslut som inte överprövats i domstol komma att avse endast mera begränsade avgiftskrav. I övriga mål skulle prövningen i skattetilläggsfrågan – och därmed i anståndsfrågan – komma att avgöras i samband med att domstol tar ställning i frågorna. Vidare skulle frågan om dubbelbestraffning (se nedan) kunna lösas på ett mera godtagbart sätt, genom att åklagare därigenom får möjlighet att i samband med åtalsfrågan ta ställning till avvägningen mellan skattetillägg och annat straff. Att skattetillägg i sådana fall kan beslutats av allmän domstol synes acceptabelt.

Underskott

Till skillnad mot i tiden före 1991 års taxering skall numera skattemyndigheterna fastställa underskott redan när de uppkommer och inte vid den senare tidpunkt när de utnyttjas genom förlustavdrag. Därmed har det ansetts lämpligt att också besluta om skattetillägg redan vid den tidpunkten även om den skattskyldige redan då saknat fördel av det felaktigt beräknade underskottet. Jag finner denna reglering principiellt anmärkningsvärd. Mina betänkligheter förstärks i hög grad när nu skattetillägg skall förbehållas sådant handlande som kräver visst kvalificerat beteende. Principen är alltså att bestraffa den som ännu inte har begått något brott. Eftersom värdet av det beteende som ännu inte resulterat i ett brott inte går att uppskatta, föreslås att påföljden – liksom i dag – skall beräknas på en schablonmässig bas. Även om denna enligt förslaget kan te sig rimligare än i dagens system, anser jag en sådan bestraffningsform oacceptabel.

Enligt min mening bör skattetillägg inte kunna tas ut förrän ett obehörigt underskott utnyttjas.

Den dubbla bestraffningen

Eftersom kommitténs uppfattning – vilken jag delar – är att skattetilläggen skall ses som ett straff för brott, uppkommer ett svårösligt dubbelbestraffningsproblem. Kommittén föreslår en lösning för det fallet brottet kan rubriceras som vårdslös skatteuppgift. Däremot ser kommittén svårigheter att genomföra ett generellt system mot dubbelbestraffning. Mot bakgrund av frågans principiellt utomordentligt höga vikt anser jag det otillfredsställande att frågan inte kunnat utredas närmare. Om

skattetillägg - som ovan föreslagits - inte finge påföras av skattemyndighet utan först efter talan hos länsrätt skulle måhända bättre möjligheter kunna tillskapas för att samordna skattetilläggs- och skattebrottsprocesserna så att problemet med dubbelbestraffning kan undvikas.

Periodiseringsfrågor

Under denna rubrik inordnar kommittén två företeelser: dels förskjutningar som har med materiella värderingar och bedömningar av affärshändelser att göra (dvs. bokslutsbedömningar), dels vad som snarast utgör förskjutningar av redovisningar och betalningar. Mot båda företeelserna föreslår kommittén samma remedium. Frågorna förtjänar en djupare analys än kommittén har hunnit med. Såvitt gäller frågan om värdering och bedömning bör enligt min mening utrymmet för tillämpning av de föreslagna reglerna i 4 § 1. och 3. samt jämningsreglerna i 11 § tillämpas generöst. Fråga är ofta om mycket intrikata bedömningar. Detta krav på generositet i tillämpningen förstärks av att kommittén föreslår att en förskjutning med endast högst 3 månader resp. 1 år får ske utan större påföljd än skattetillägg med 2 resp. 10 procent. Vid längre förskjutning föreslås att skattetillägget skall vara 40 procent.

Problematiken förstärks av att gränsen mellan definitiva felaktigheter och periodiseringsfel inte är skarp. Kommittén exemplifierar med direktavskrivning av fastighet. I princip är det även i det fallet fråga om periodiseringsfel, men felets värde är svårt att beräkna. Beroende på om en kalkylränta på 5 eller 10 % väljs är nuvärdet av 50 årsavdrag för värdeminskning på en fastighet som normalt bort få skrivas av med 2 % per år knappt 20 resp. knappt 10 %. Om, som kommittén föreslår, en direktavskrivning av en fastighet skall bedömas som ett definitivt fel och bestraffas med 40 % skattetillägg, borde underlaget i vart fall sättas ned med t.ex. 20 %. Såvitt gäller inventarier, som får skrivas av på en femårsperiod, blir gränsen mellan periodiseringsfel och definitivt fel ännu godtyckligare - det är ofta diskutabelt huruvida inte en inventarietillgång bör kostnadsföras direkt.

De svårigheter kommittén haft att konstruera ett rättvist och rimligt system för att förmå de skattskyldiga att lämna korrekta uppgifter är särskilt påtagliga såvitt gäller företagsbeskattningen (vinstbeskattningen av företag). En mycket stor del av resultatet påverkas av värderingar av tillgångar och skulder, dvs.

periodiseringar. Dessa värderingar är i sin tur resultatet av framtidsbedömningar, vilkas korrekthet i många fall inte kan fastställas förrän årtal i efterhand. Företagsbeskattningen som sådan är således ett mycket trubbigt beskattningsinstrument som enligt min mening kan ifrågasättas. Tills vidare är det väsentligt att skattetilläggsinstrumentet behandlas med största varsamhet i periodiseringsfrågor. Enligt min mening borde de lägre procentsatserna tillämpas även på felperiodiseringar (åtminstone sådana som har med balansvärderingar av bokslut att göra) på längre tid än av kommittén föreslagna. Det är också väsentligt att den av kommittén föreslagna jämningsregeln i 11 § andra stycket tillämpas så att skattetillägg inte tas ut på belopp utöver 3 mkr annat än i yttersta undantagsfall.

Finansieringen

Kommittén framhåller att det i grunden är alldeles felaktigt att över huvud taget anlägga statsfinansiella synpunkter på ett system för bestraffning. Likväl har kommittén ansett sig nödsakad att följa de direktiv som föreskriver hur förslag skall finansieras, och har därvid föreslagit att den högsta satsen för tillägg skall vara 40 % även såvitt avser felaktigheter i underlaget för redovisning av mervärdesskatter, punktskatter och sociala avgifter. För egen del finner jag tanken att finansiera ett förslag, som innebär en anpassning till de principer för relationer mellan staterna och deras medborgare som kan härledas ur Europakonventionen, med vad kommittén själv betraktar som en straffskärpning som närmast barbarisk.

Särskilt yttrande av experten Ingemar Hamskär

Förslaget i stort

Enligt direktiven till kommittén skall den göra en genomgripande översyn av skattetilläggsinstitutet i syfte att utforma ett sanktionssystem som uppfyller högt ställda krav på effektivitet, förutsägbarhet, likformighet och rättssäkerhet. Jag delar kommitténs uppfattning att den nuvarande regleringen och tillämpningen av skattetillägg har inslag av godtycke och brist på rättvisa för de enskilda individerna. Skattetillägg faller under artikel 6 i Europakonventionen dvs. skall ses som ett straff. Oaktat det faktum att regeringsrätten i en nyligen avkunnad dom funnit att de svenska skattebestämmelserna är förenliga med Europakonventionen bör reglerna för skattetillägg nyanseras enligt min mening. Dagens princip om strikt ansvar för oriktiga uppgifter vid beskattning är tveksam och inte rimlig att hävda - i vart fall inte gentemot vanliga löntagare/yrkesutövare. En vanlig löntagare eller enskild yrkesutövare som inte uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter de grundläggande och nödvändiga kraven på korrekta uppgifter vid beskattning skall inte bestraffas genom att skattemyndigheten påför skattetillägg enligt min mening. Däremot anser jag - till skillnad från kommittén - att klara uppsåtsfall generellt sett borde rendera högre skattetillägg än oaktsamma misstagsfall.

När det gäller kommitténs förslag i övrigt inskränker jag mig till att framföra följande principiella synpunkter.

Uttagsnivåerna på direkt och indirekt skatt

Det är viktigt att skattetilläggsinstitutet uppfyller högt ställda krav på legitimitet och likformighet. Mot den bakgrunden bör enligt min mening uttagsnivåerna på direkt och indirekt skatt sammanfalla på en nivå om 40 procent av det undandragna beloppet - med undantag när det gäller oriktiga uppgifter som endast består i att belopp har förts till fel redovisningsperiod. Det har också kommittén föreslagit.

Den skatteskyldige gör samma obehöriga vinst vare sig han undandrar visst belopp från inkomst- eller mervärdeskatt, punktskatte- och socialavgiftsområdena. Sanktionen bör därför

enligt min mening göras oavhängig av om förseelsen skett vid den direkta eller indirekta beskattningen.

Kommitténs ställningstagande grundas på uppfattningen att den nuvarande ordningen ska behållas dvs. med olika uttagsnivåer. En uppfattning som jag således inte delar. Skälet till kommitténs förslag med enhetliga uttagsnivåer är i huvudsak att sådana leder till högre inkomster för det allmänna vilket skulle kompensera bortfallet på grund av de nya rekvisiten för skattetillägg. Kommittéförslaget skulle således leda till att det inte behöver anvisas särskild finansiering på grund av minskade intäkter från det allmänna enligt kommittéförordningens regler.

Det är naturligtvis som kommittén skriver en i grunden främmande tanke att lägga statsfinansiella synpunkter på ett sanktionssystem. Det är emellertid precis vad man gör. När det gäller statsfinansiella effekter kan det förtjäna att påpekas att statens inkomster av skattetillägg också är beroende av tillgången på professionella yrkesutövare inom skatteförvaltningen. Sålunda anses minskningen av skattetillägg inom samtliga skatteområden i slutet av 1990-talet vara en effekt av personalneddragningar inom skattemyndigheterna. Självklart påverkar detta även skattekontrollen och långsiktigt även skattemoralen.

Jämkningsreglerna

Jag anser vidare inte att skattetillägget normalt skall jämkas på den grund att det skulle vara högt dvs. enligt förslaget överstiga 3 miljoner kronor. Kraven på korrekta uppgifter i företagsbeskattningen – som det normalt gäller i dessa fall - bör enligt min mening generellt sett ställas högt. Detta gäller i synnerhet mot bakgrund av de nya föreslagna och mer individuellt anpassningsbara förutsättningarna för skattetillägg.

Den lagtekniska lösningen

Reglerna bör vara lätt tillgängliga även för den vanliga löntagaren/yrkesutövaren. Idag återfinns reglerna om skattetillägg i många författningar. Av lagtekniska skäl bör därför alla förutsättningar för skattetillägg återges i skattetilläggslagen och inte som föreslås delas upp mellan denna lag och speciallagstiftning. Även förfarande och processregler bör finnas i samma lagstiftning.