

Lagrådsremiss

Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 19 december 2002

Bosse Ringholm

Stefan Holgersson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås förändringar av bestämmelserna om skattetillägg i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483). Förslagen innebär att möjligheterna att göra nyanserade bedömningar av frågan om skattetillägg i varje enskilt fall utökas och underlättas. De befintliga befrielsegrunderna förtydligas och kompletteras med nya grunder för när befrielse från skattetillägg skall ske. Exempelvis föreslås att befrielse från skattetillägg skall kunna ske när det förflutit synnerligen lång tid till dess att skattetillägget skall bestämmas.

Vidare föreslås bestämmelser som innebär möjlighet att under vissa förhållanden jämka skattetilläggsbeloppet. Jämkning skall t.ex. kunna ske när skattetilläggsbeloppet framstår som oskäligt högt i förhållande till den oriktiga uppgiftens art. Även i de fall då en skattskyldig döms till en påföljd enligt skattebrottslagen (1971:69) till följd av en gärning som innefattar lämnande av en oriktig uppgift som föranleder skattetillägg skall jämkning kunna ske.

En rätt att erhålla anstånd med betalning av skattetillägget till dess att länsrätten prövat den fråga som föranlett tillägget föreslås. Dessutom skall säkerhet aldrig behöva ställas vid anstånd med skattetilläggsbeloppet.

För att den enskildes rätt att förhålla sig passiv i en utredning om skattetillägg skall säkras införs ett förbud att förelägga den skattskyldige vid vite att medverka i utredningen av den oriktiga uppgift som kan leda till skattetillägg.

Genom de föreslagna förändringarna kommer de rättssäkerhetskrav som ställs i artikel 6 i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande

friheterna (Europakonventionen) och som har bärighet på skattetilläggsprocessen till uttryck direkt i lagtexten.

Motsvarande förändringar föreslås i huvudsak för bestämmelserna om tulltillägg.

Förseningsavgift enligt taxeringslagen skall kunna tas ut i tre nivåer.

Vidare föreslås att det krav på prövningstillstånd vid fråga om befrielse från skattetillägg som finns i skattebetalningslagen slopas.

Ändringarna bör träda i kraft den 1 juli 2003. De föreslagna ändringarna i bestämmelserna om uttag, jämkning och befrielse av skattetillägg i taxeringslagen föreslås dock tillämpas första gången vid 2004 års taxering. Motsvarande ändringar i skattebetalningslagen föreslås tillämpas när det gäller preliminär skatt; på skatt som avser inkomståret 2004, skatt som skall redovisas i en skattedeklaration; på skatt som avser en redovisningsperiod som påbörjas efter utgången av år 2003 och skatt som skall redovisas i en särskild skattedeklaration; på skatt som avser en skattepliktig händelse som skett efter utgången av år 2003.

Innehållsförteckning

1	Beslut	7
2	Lagtext	8
2.1	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)....	8
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	20
2.3	Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281)	31
3	Ärendet och dess beredning.....	35
4	Skattetillägg och andra sanktionsavgifter inom skatteområdet	36
4.1	Bakgrund	36
4.2	Skattetillägg enligt taxeringslagen	36
4.2.1	Skattetillägg vid oriktig uppgift i självdeklarationen	36
4.2.2	Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från de deklarerade uppgifterna.....	39
4.2.3	Skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av självdeklaration	40
4.2.4	Kvittningsinvändningar.....	40
4.2.5	Situationer när skattetillägg inte tas ut.....	40
4.2.6	Befrielse från särskild avgift	42
4.2.7	Verkställighet	44
4.3	Skattetillägg enligt övriga författningar och andra sanktionsavgifter inom skatteområdet.....	44
4.3.1	Skattetillägg enligt övriga författningar.....	44
4.3.2	Förseningsavgifter m.m.....	45
5	Artikel 6 i Europakonventionen och skattetillägg	46
5.1	Allmänt om Europakonventionen	46
5.2	Rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6	47
5.2.1	Inledning	47
5.2.2	Artikelns tillämpningsområde avseende anklagelse för brott.....	47
5.2.3	Begreppen brott och brottslig gärning	48
5.2.4	Begreppet anklagad	50
5.2.5	Tillgång till oavhängig och opartisk domstol	51
5.2.6	Rätten till en muntlig och offentlig rättegång	52
5.2.7	Rätten till en rättvis rättegång (fair trial)	52
5.2.8	Rättegång inom skälig tid.....	53
5.2.9	Rätten att betraktas som oskyldig – oskuldspresumtionen.....	53
5.2.10	Minimirättigheterna i artikel 6.3	53
5.3	Skatter omfattas inte av begreppet ”civila rättigheter och skyldigheter” i artikel 6	54
5.4	Avgöranden från Europadomstolen	54
5.4.1	Inledning	54
5.4.2	Fakta i fallen mot Sverige den 23 juli 2002 ...	55
5.4.3	Frågan om skattetillägg omfattas av artikel 6	56
5.4.4	Tillgång till en effektiv domstolsprövning.....	56
5.4.5	Skälig tid	58

	5.4.6	Oskuldspresumtionen.....	58
5.5		Domar från Regeringsrätten i december 2000	59
6		Rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 – reformbehovet	61
	6.1	Skattetillägg omfattas av artikel 6 – anklagelse för brott. 61	
	6.2	Allmänna överväganden.....	61
	6.3	Tillgång till oavhängig och opartisk domstolsprövning... 62	
	6.4	Rätten till muntlig förhandling.....	64
	6.5	Offentligt avkunnande av dom.....	64
	6.6	Passivitetsrätten – rätten att inte belasta sig själv	65
	6.7	Domstolsprövning inom skälig tid	67
	6.8	Proportionalitetsprincipen	69
	6.9	Bevisregler.....	70
	6.10	Oskuldspresumtionen	71
		6.10.1 Rättsliga presumtioner och objektivt ansvar ..	71
		6.10.2 Verkställighet av skattetillägg.....	73
	6.11	Minimirättigheterna.....	74
7		Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet – förbudet mot dubbelbestraffning	78
	7.1	Allmänt om Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning.....	78
	7.2	Avgöranden från Europadomstolen	79
	7.3	Ett par avgöranden från Högsta domstolen och Regeringsrätten.....	81
	7.4	Regeringens överväganden kring tolkningen av dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4	83
	7.5	Domstolen bör underrättas om skatte- och tulltillägg	89
8		Allmänna utgångspunkter	91
	8.1	Administrativa sanktioner bör finnas kvar	91
	8.2	Systemets grundläggande struktur	92
		8.2.1 Bakgrund.....	92
		8.2.2 Skattetillägg bör alljämt prövas i första instans av skattemyndigheten.....	94
	8.3	Den rättsliga regleringen	97
		8.3.1 Regleringen bör ha karaktär av administrativ sanktionsavgift	97
		8.3.2 Lagteknisk utformning	98
9		Vissa grundläggande förutsättningar för skattetillägg.....	100
	9.1	Oriktig uppgift och beviskrav	100
	9.2	Betydelsen av normalt tillgängligt kontrollmaterial.....	105
10		Skattetillägg vid skönstaxering.....	111
	10.1	Bakgrund	111
	10.2	Avsaknad av deklaration	112
	10.3	Brister i deklarationen	116
11		De subjektiva förutsättningarna för skattetillägg.....	121
	11.1	Uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige bör inte krävas för uttag av skattetillägg	121
	11.2	Den lagtekniska lösningen	124
	11.3	Förändringar av befrielsegrunderna	125

12	Principer för beräkning av skattetillägg.....	131
12.1	Anknytning till den undandragna skatten.....	131
12.1.1	Bakgrund.....	131
12.1.2	Anknytningen till undandragen skatt bör behållas.....	131
12.2	Uttagsprocent.....	136
12.3	Skattetillägg när den oriktiga uppgiften påverkar taxeringen ett annat år än det då den oriktiga uppgiften lämnas.....	139
12.3.1	Bakgrund.....	139
12.3.2	Underskottsfallen.....	140
12.3.3	Invändning från den skattskyldige om beskattning en framtida period.....	142
12.4	Maximibelopp.....	144
12.5	Jämkning av skattetillägg.....	145
12.5.1	Jämkning vid oskäligt höga skattetillägg och särskilt lång tid till beslut.....	145
12.5.2	Jämkning vid skattebrott.....	150
13	Redovisning vid fel taxerings- eller redovisningsperiod.....	155
14	Utvidgat vitesförbud.....	162
15	Anstånd med att betala skattetillägg till dess att domstol prövat skattskyldigheten.....	167
16	Förseningsavgift i tre nivåer.....	172
17	Tulltillägg och transporttillägg.....	177
17.1	Bakgrund.....	177
17.1.1	Inledning.....	177
17.1.2	Tullagen och lagen om straff för smuggling.....	178
17.2	Bestämmelserna om tulltillägg.....	179
17.2.1	Kopplingen mellan skattetillägg och tulltillägg.....	179
17.2.2	Påförande av tulltillägg.....	180
17.2.3	Befrielse från tulltillägg och försenings- avgift.....	181
17.3	Synpunkter på lagstiftningen och den praktiska tillämpningen av bestämmelserna om tulltillägg.....	182
17.4	Allmänna utgångspunkter beträffande tulltillägg.....	182
17.4.1	Speciella förhållanden.....	182
17.4.2	Samarbete mellan företagen och Tullverket.....	183
17.4.3	Tulltilläggen och Europakonventionen.....	183
17.5	Administrativa sanktioner bör finnas kvar även på tullområdet.....	184
17.6	Bör de grundläggande förutsättningarna för att ta ut tulltillägg ändras?.....	185
17.6.1	Inledning.....	185
17.6.2	Begreppet oriktig uppgift och beviskrav.....	186
17.6.3	Befrielse från tulltillägg.....	189
17.6.4	Tulltillägg vid temporär import och aktiv förädling.....	194
17.6.5	Obetydligt belopp.....	196

17.7	Tulltillägg vid skönstulltaxering	196
17.8	Principerna för beräkning av tulltillägg	198
17.8.1	Anknytningen till det undandragna tull- beloppet och den mistade tullförmånen	198
17.8.2	Procentsatser för tulltillägg	198
17.8.3	Maximibelopp	200
17.9	Utvidgat vitesförbud	201
17.10	Verkställighet av tulltillägg	202
17.11	Transporttillägg	203
17.11.1	Bakgrund	203
17.11.2	Transporttillägg omfattas inte av artikel 6 ...	205
18	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	206
19	Konsekvensanalyser	209
19.1	Konsekvenser för små företag	209
19.2	Offentlig-finansiella effekter	210
19.2.1	Statsfinansiella konsekvenser av föreslagna ändringar gällande skattetillägg och förseningsavgifter	210
19.2.2	Administrativa kostnader	212
20	Författningskommentar	214
20.1	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	214
20.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	225
20.3	Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281).....	230
Bilaga 1	Sammanfattning av 1999 års skattetilläggskommittés betänkande Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25)	232
Bilaga 2	Kommitténs lagförslag	248
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser som har yttrat sig över SOU 2001:25	271

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483), och
3. lag om ändring i tullagen (2000:1281).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324)¹
dels att 5 kap. skall upphöra att gälla,
dels att 3 kap. 5 § och 4 kap. 14 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 3 kap. 6 §, och ett nytt kapitel, 5 kap., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

5 §²

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.

6 §³

Om det finns anledning att anta att ett föreläggande inte följs, får det förenas med vite.

Om det finns anledning att anta

¹ Senaste lydelse av
5 kap. 1 § 1999:1261
5 kap. 2 § 1999:1261
5 kap. 2 a § 1991:1902
5 kap. 4 § 2001:1231
5 kap. 5 § 2001:1231

5 kap. 6 § 1997:494
5 kap. 7 § 1997:494
5 kap. 11 § 1991:1902
5 kap. 12 § 1997:328
5 kap. 13 § 1999:1261.

² Senaste lydelse 1997:1028.

³ Tidigare 6 § upphävd genom 1994:467.

att den skattskyldige eller, om den skattskyldige är en juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg eller begått brott, får den skattskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i en utredning av en fråga som har samband med den oriktiga uppgiften eller den gärning som brottsmisstanken avser.

4 kap. 16 §⁴

Eftertaxering får ske om den skattskyldige

1. i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen,

2. lämnat oriktig uppgift i mål om taxering eller

3. underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning trots att han är uppgiftspliktig

och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make, eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom blivit felaktigt eller inte fattats.

Vad som avses med oriktig uppgift framgår av 5 kap. 1 § andra stycket.

5 kap. Särskilda avgifter

Skattetillägg

Skattetillägg vid oriktig uppgift

1 §

Om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Skattetillägg skall också tas ut, om en oriktig uppgift har lämnats i ett mål om taxering och uppgiften inte godtagits efter prövning i sak.

Med oriktig uppgift avses att den skattskyldige under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och det klart framgår att uppgiften är felaktig eller att en

⁴ Senaste lydelse 1997:328.

uppgift har utelämnats. Med oriktig uppgift avses inte en sådan uppgift som ensam eller tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut skall kunna fattas. Med oriktig uppgift avses inte heller en uppgift som är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Skattetillägg vid skönstaxering

2 §

Skattetillägg skall tas ut om

1. avvikelse har skett från en självdeklaration genom skönstaxering, eller

2. skönstaxering har skett på grund av utebliven självdeklaration och en självdeklaration inte har kommit in trots att ett föreläggande sänts ut till den skattskyldige.

3 §

Beslut om skattetillägg enligt 2 § 2 skall undanröjas om en självdeklaration har kommit in till en skattemyndighet eller en allmän förvaltningsdomstol inom två månader efter utgången av det år då beslutet fattades.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte före utgången av den tid som anges i första stycket har fått kännedom om ett beslut om skattetillägg eller ett besked om den slutliga skatten eller någon annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek, skall skattetillägget undanröjas om en självdeklaration har kommit in inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

Beräkning av skattetillägg

4 §

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget fyrtio procent av sådan skatt som avses i

I kap. 1 § första stycket 1–5 och som, i fall den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med den skattskyldige. I fråga om mervärdesskatt är skattetillägget tjugo procent av den skatt som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige.

Avgiftsberäkningen sker efter tio procent eller, i fråga om mervärdesskatt, fem 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 har varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november taxeringsåret.

Till den del den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs till fel taxeringsår eller fel redovisningsperiod, skall skattetillägget beräknas efter tio procent eller, i fråga om mervärdesskatt, fem procent av underlaget.

5 §

Om avvikelse har skett från självdeklaration genom skönstaxering skall skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom.

Vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration skall skattetillägget beräknas endast på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts enligt de

1. uppgifter som den skattskyldige på annat sätt än muntligen har lämnat till ledning för taxeringen, och

2. kontrolluppgifter som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som har varit tillgängliga för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret.

Vid beräkningen av skattetillägget skall bestämmelserna i 4 § första stycket tillämpas. I den utsträckning en skönstaxering innefattar rättelse av en oriktig uppgift, skall tillägget dock beräknas enligt bestämmelserna i 4 § första–tredje styckena.

6 §

När den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, eller skönstaxeringen, skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägget i stället för vad som anges i 4 § första stycket och 5 § första och andra styckena beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört.

Om en skönstaxering som avses i 2 § 2 innefattar att ett vid en tidigare taxering fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas helt eller delvis, skall skattetillägget beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som skönstaxeringen har medfört.

Invändningar från den skattskyldige

7 §

Skattetillägget skall bestämmas utan hänsyn till invändningar från

den skattskyldige som gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget.

När den oriktiga uppgiften till följd av en sådan invändning inte påverkar skatten för det taxeringsår eller den redovisningsperiod som uppgiften hör till utan påverkar skatten först för en kommande period, skall den undandragna skatten beräknas till ett belopp som motsvarar den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om invändningen inte hade framställts.

Situationer där skattetillägg inte skall tas ut

8 §

Skattetillägg skall inte tas ut

1. vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt,

2. när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som har varit tillgänglig för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret,

3. om skattemyndigheten inte godtar den skattskyldiges uppgift men avvikelsen avser bedömningen av ett yrkande, t.ex. avseende ett avdrag eller värde av naturaförmån eller en tillgång, och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak, eller

4. om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift.

Jämkning av skattetillägg

9 §

Om skattetilläggsbeloppet framstår som oskäligt högt i

förhållande till felaktighetens eller underlåtenhetens art, den skattelättnad felaktigheten eller underlåtenheten skulle ha inneburit om den hade godtagits eller någon omständighet av betydelse för den skattskyldiges möjlighet att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN, skall skattetillägget jämkas till hälften eller en fjärdedel.

Detsamma gäller om det har förflutit oskäligt lång tid innan skattetillägget skall bestämmas och den långa tiden orsakats av något som ligger utanför den skattskyldiges kontroll.

10 §

Om den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och gärningen innefattar lämnande av en oriktig uppgift eller sådan underlåtenhet som föranleder skattetillägg, får skattetillägget jämkas till hälften eller en fjärdedel, om det skulle framstå som oskäligt att ta ut fullt skattetillägg.

Första stycket gäller inte om den skattskyldige begär omprövning av skattetilläggsbeslutet efter det att den skattskyldige fällts till ansvar för sådant brott som avses i första stycket.

Förseningsavgift

11 §

Om den som är skyldig att lämna självdeklaration inte har kommit in med en sådan inom föreskriven tid, skall en särskild avgift (förseningsavgift) tas ut.

En självdeklaration skall enligt 11–14 §§ inte anses ha kommit in om innehållet är så bristfälligt att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxering.

12 §

Förseningsavgift tas ut med 5 000 kronor av aktiebolag och ekonomiska föreningar och med 1 000 kronor av andra skattskyldiga.

13 §

Om den deklarationsskyldige inte har kommit in med en självdeklaration inom tre månader från den tidpunkt då självdeklaration senast skulle ha lämnats, skall ytterligare en förseningsavgift tas ut.

Har därefter ytterligare två månader förflutit utan att självdeklarationen har kommit in, skall en tredje förseningsavgift tas ut.

14 §

Om den deklarationsskyldige inom föreskriven tid har lämnat en deklarationshandling som inte är behörigen undertecknad, tas förseningsavgift ut endast om bristen inte har avhjälpes inom den tid som föreskrivits i ett föreläggande.

I ett sådant fall beräknas avgiften enligt 12 §.

15 §

Vad som sägs om en deklarationsskyldig, skattskyldig och självdeklaration i 11–14 §§ gäller också för den som är skyldig att lämna särskild uppgift enligt 5 kap. 1 eller 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Vad som sägs om en självdeklaration gäller då sådana särskilda uppgifter.

Förseningsavgift tas i dessa fall ut med samma belopp som för annan skattskyldig än aktiebolag och ekonomisk förening.

Befrielse från särskild avgift

16 §

Den skattskyldige skall befrias helt från en särskild avgift om

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

2. *felaktigheten eller underlåtenheten kan antas bero på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena på ett sätt som framstår som ursäktligt,*

3. *felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig därför att den är föranledd av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,*

4. *felaktigheten eller underlåtenheten annars framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art,*

5. *det av särskilda skäl framgår att den skattskyldige inte bör lastas för felaktigheten eller underlåtenheten,*

6. *den skattskyldige tydligt och uttryckligt har markerat att han är osäker på om uppgiften är riktig, eller*

7. *den särskilda avgiften på grund av omständigheterna framstår som orimlig eller inte står i rimlig proportion till försummelsen eller om det av annan anledning framstår som stötande att ta ut avgiften.*

Befrielse från skattetillägg skall också ske om

1. *det har förflutit synnerligen lång tid innan skattetillägget skall bestämmas och den långa tiden orsakats av något som ligger utanför den skattskyldiges kontroll, eller*

2. *det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten*

eller underlåtenheten är obetydligt.

Beslut om särskild avgift

17 §

Beslut om eftertaxering får inte avse enbart särskild avgift, utom i fall som avses i 4 kap. 17 § 1.

18 §

Utöver vad som följer av bestämmelserna i 4 kap. får beslut om skattetillägg fattas på sätt som anges i 19 och 20 §§.

19 §

Beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift, efter utgången av året efter taxeringsåret, i ett omprövningsärende skall meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet.

Beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i mål om taxering får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut vann laga kraft.

20 §

Om ett taxeringsbeslut ändras i en fråga som har föranlett skattetillägg, skall skattemyndigheten ändra beslutet om skattetillägg så att det överensstämmer med det nya taxeringsbeslutet.

Jämkning och befrielse även när något yrkande inte framställts

21 §

Bestämmelserna i 9, 10, och 16 §§ skall beaktas även om något yrkande om jämkning eller befrielse inte har framställts, till den del det beror på vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

Övriga bestämmelser om särskild avgift

22 §

Särskild avgift tillfaller staten.

Särskild avgift får inte tas ut sedan den skattskyldige har avlidit.

23 §

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

24 §

Bestämmelser om bestämmande, debitering och betalning av särskild avgift finns i skattebetalningslagen (1997:483).

25 §

Skall någon vid taxering till statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst påföras skattetillägg på undandragen skatt, efter skilda procentsatser, räknas först skatten ut 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 första stycket tillämpas också när skattetillägg skall tas ut efter skilda procentsatser på undandragen skatt i annat fall än som avses i första 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 skattetillägg tas ut 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 första och andra styckena på de båda underlagen var för sig.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003. Den nya lydelsen av 5 kap. tillämpas första gången vid 2004 års taxering.

2.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)¹
dels att 15 kap. skall upphöra att gälla,
dels att 17 kap. 2, 3, 6, 9 och 11 §§, 22 kap. 11 § samt 23 kap. 2 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 15 kap., och en ny paragraf, 17 kap. 2 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap. Särskilda avgifter

Skattetillägg

Skattetillägg vid oriktig uppgift

1 §

Om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Skattetillägg skall också tas ut, om en oriktig uppgift har lämnats i ett mål om beskattning och uppgiften inte godtagits efter prövning i sak.

Med oriktig uppgift avses att den skattskyldige under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för beskattningen och det klart framgår att uppgiften är felaktig eller att information har utelämnats. Med oriktig uppgift avses inte en sådan uppgift som ensam eller tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut skall kunna fattas. Med oriktig uppgift avses inte heller en uppgift som är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

¹ Senaste lydelse av
15 kap. 1 § 1997:1029
15 kap. 6 § 2002:432
15 kap. 6 a § 1999:641
15 kap. 8 a § 1999:641
Tidigare 15 kap. 12 § upphävd genom 1997:1032.

Skattetillägg vid skönsbeskattning

2 §

Skattetillägg skall tas ut vid skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § andra stycket.

3 §

Beslut om skattetillägg enligt 2 § skall undanröjas, om en deklaration har kommit in till en skattemyndighet eller en allmän förvaltningsdomstol inom två månader från utgången av den månad då beslutet fattades.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte inom en månad från utgången av den månad beslutet om skattetillägg fattades har fått kännedom om beslutet, skall skattetillägget undanröjas, om en deklaration har kommit in inom en månad från den dag han fick sådan kännedom.

Beräkning av skattetillägg

4 §

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige.

Skattetillägget skall beräknas efter 5 % när skattemyndigheten har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som har varit tillgängligt för myndigheten före utgången av året efter beskattningsåret.

Till den del den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs till fel redovisningsperiod skall skattetillägget beräknas efter

1. 2 % av underlaget, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst

två månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader från den som beloppet borde ha hänförts till, och 2.5 % i övriga fall.

5 §

Vid skönsbeskattning skall skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den skattskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som den skattskyldige har lämnat på något annat sätt än muntligen eller av den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte skall tillgodoräknas den skattskyldige. Vid beräkningen av skattetillägget skall bestämmelserna i 4 § första stycket tillämpas. Till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från den skattskyldige, skall tillägget dock beräknas enligt 4 § första-tredje styckena.

Invändningar från den skattskyldige

6 §

Skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar som gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget.

När den oriktiga uppgiften till följd av en sådan invändning inte påverkar skatten för den redovisningsperiod som uppgiften hör till utan påverkar skatten först för en kommande period skall den undandragna skatten beräknas till ett belopp som motsvarar den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om invändningen inte hade framställts.

Situationer där skattetillägg inte skall tas ut

7 §

Skattetillägg skall inte tas ut

1. vid rättelse av en felräkning eller ett skriv fel, när felaktigheten uppenbart framgår av skattedeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt,

2. om skattemyndigheten inte godtar den skattskyldiges uppgift men avvikelsen avser bedömningen av ett yrkande, t.ex. avseende ett avdrag eller om värdet av ett uttag, och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak, eller

3. om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift

Jämkning av skattetillägg

8 §

Om skattetilläggsbeloppet framstår som oskäligt högt i förhållande till felaktighetens eller underlåtenhetens art, den skattelättnad felaktigheten eller underlåtenheten skulle ha inneburit om den hade godtagits eller någon omständighet av betydelse för den skattskyldiges möjlighet att fullgöra deklarationsskyldigheten, skall skattetillägget jämkas till hälften eller en fjärdedel.

Detsamma gäller om det har förflutit oskäligt lång tid innan skattetillägget skall bestämmas och den långa tiden orsakats av något som ligger utanför den skattskyldiges kontroll.

9 §

Om den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och gärningen innefattar lämnande av en oriktig uppgift eller sådan underlåtenhet som föranleder skattetillägg får skattetillägget

jämkas till hälften eller en fjärdedel, om det skulle framstå som oskäligt att ta ut fullt skattetillägg.

Första stycket gäller inte om den skattskyldige begär omprövning av skattetilläggsbeslutet efter det att den skattskyldige fällts till ansvar för sådant brott som avses i första stycket.

Förseningsavgift

10 §

Om den som är skyldig att lämna en skattedeklaration eller en periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid skall en särskild avgift (förseningsavgift) tas ut. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § första stycket.

Förseningsavgiften är 500 kronor. Avgiften är dock 1 000 kronor om

1. den skattskyldige förelagts att lämna deklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom den tid som föreskrivits,

2. den skattskyldige inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, eller

3. förseningen avser en periodisk sammanställning.

Kontrollavgift

11 §

Om säljaren inte fullgjort skyldigheten att utföra en sådan identitetskontroll av köparen som avses i 14 kap. 1 a §, skall skattemyndigheten av säljaren ta ut en särskild avgift (kontrollavgift) på 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts.

Befrielse från särskild avgift

12 §

Den skattskyldige skall befrias helt från skattetillägg och förseningsavgift om

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

2. felaktigheten eller underlåtenheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena på ett sätt som framstår som ursäktligt,

3. felaktigheten eller underlåtenheten annars framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art,

4. det av särskilda skäl framgår att den skattskyldige inte bör lastas för felaktigheten eller underlåtenheten,

5. den skattskyldige tydligt och uttryckligt har markerat att han är osäker på uppgiftens riktighet, eller

6. skattetillägget eller förseningsavgiften på grund av omständigheterna framstår som orimligt eller inte står i rimlig proportion till försummelsen eller om det av annan anledning framstår som stötande att ta ut tillägget eller avgiften.

Befrielse från skattetillägg skall också ske om

1. det har förflutit synnerligen lång tid innan skattetillägget skall bestämmas och den långa tiden orsakats av något som ligger utanför den skattskyldiges kontroll, eller

2. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.

13 §

Säljaren skall befrias helt från en kontrollavgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den.

Jämkning och befrielse även när något yrkande inte framställts

14 §

Bestämmelserna i 8, 9, 12 och 13 §§ skall beaktas även om ett yrkande om jämkning eller befrielse inte har framställts, om det beror på vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

Särskilda situationer där särskilda avgifter inte tas ut

15 §

Skattetillägg och förseningsavgift tas inte ut om den skattskyldige har avlidit.

Kontrollavgift tas inte ut om säljaren har avlidit.

Beslut om skattetillägg i vissa fall

16 §

Beslut om skattetillägg på grund av oriktiga uppgifter i mål om beskattning får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft.

17 §

När ett beskattningsbeslut i en fråga som har föranlett skattetillägg ändras, skall skattemyndigheten göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av det nya beskattningsbeslutet.

Särskilda bestämmelser i fråga om registrering och mervärdesskatt

18 §

Bestämmelserna i 1–16 §§ gäller även den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig enligt 3 kap. 1 §.

17 kap.

2 §²

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.

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.

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

2 a §

Även om förutsättningarna i 2 § inte är uppfyllda skall skattemyndigheten efter ansökan av den skattskyldige bevilja anstånd med inbetalning av skattetillägg om den skattskyldige har begärt omprövning av eller till länsrätten överklagat skattetilläggsbeslutet eller den fråga som föranlett skattetillägget. Detta gäller dock inte om den skattskyldige tidigare har beviljats anstånd med skattetillägget enligt

² Senaste lydelse 1998:194.

denna paragraf avseende samma fråga.

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter det att beslut har fattats med anledning av begäran om omprövning eller överklagandet.

3 §

Om det i de 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.

6 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen har förordnat att handlägga ärenden angående tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning får vid handläggningen av sådant ärende bevilja den skattskyldige anstånd med inbetalning av den skatt som ärendet gäller.

Anståndstiden får bestämmas till Anståndstiden får bestämmas till
längst tre månader efter den dag då längst tre månader efter den dag då
beslutet i ärendet *fattades.* beslutet i ärendet *har fattats.*

9 §

Anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. *Vid anstånd enligt 2 a § skall anstånd dock beviljas med ett belopp motsvarande det beslutade skattetilläggsbeloppet.*

11 §

Om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har

Om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har

förändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl, får beslutet om anstånd omprövas.

förändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl, får beslutet om anstånd omprövas. *Detta gäller inte anstånd som har beviljats enligt 2 a §.*

Anstånd som har beviljats enligt 2 a § upphör att gälla om den skattskyldige återkallar sin begäran om omprövning eller sitt överklagande i dess helhet.

22 kap.

11 §³

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 avgift enligt 15 kap. 7, 8 och 8 a §§ samt ränta enligt 19 kap. 11 §,
 6. befrielse från skattetillägg, förseningsavgift eller kontrollavgift enligt 15 kap. och ränta 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.

Kravet på prövningstillstånd vid överklagande av ett beslut i fråga om befrielse från skattetillägg gäller inte om även beslutet om uttag av skattetillägg eller det taxerings- eller beskattningsbeslut som föranlett skattetillägget överklagas.

³ Senaste lydelse 1999:641.

23 kap.

2 §⁴

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 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 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 juridisk person, ställföreträdare för den deklarationsskyldige *har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg eller* 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 *oriktiga uppgiften eller den gärning som brottsmisstanken avser.*

Om vite har förelagts också med stöd av en bestämmelse i taxeringslagen (1990:324) eller lagen (2001:1227) om självdeklarationer 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 juli 2003. Den nya lydelsen av 15 kap. tillämpas första gången när det gäller

- a) preliminär skatt: på skatt som avser inkomståret 2004,
- b) skatt som skall redovisas i en skattedeklaration: på skatt som avser en redovisningsperiod som påbörjas efter utgången av år 2003,
- c) skatt som skall redovisas i en särskild skattedeklaration: på skatt som avser en skattepliktig händelse som inträffat efter utgången av år 2003.

⁴ Senaste lydelse 2001:1239.

2.3 Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (2000:1281) att 8 kap. 2–4 och 10 §§ samt 10 kap. 4 § skall ha följande lydelse.

8 kap. Tulltillägg och förseningsavgift

Nuvarande lydelse

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.

Avgiftsberäkningen 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 deklarationen har skett vid skönstulltaxering, skall gäldenären påföras tulltillägg. Tulltillägget är tjugo procent av den tull som vid taxeringen påförs gäldenären utöver vad som annars skulle ha påförts honom. Till den del

Föreslagen lydelse

2 §

Om den som är gäldenär och skyldig att lämna skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration har lämnat en oriktig uppgift skall han påföras en särskild avgift (tulltillägg). Detsamma gäller, om gäldenären har lämnat en sådan uppgift i ett ärende som avser omprövning av tulltaxeringsbeslut eller i ett överklagat ärende som avser fastställande av tull.

Med oriktig uppgift avses att gäldenären på något annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat en uppgift till ledning för tulltaxeringen och det klart framgår att uppgiften är felaktig eller att information har utelämnats. Med oriktig uppgift avses inte en sådan uppgift som ensam eller tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut skall kunna fattas. Med oriktig uppgift avses inte heller en uppgift som är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Tulltillägget är tjugo procent av den tull som inte skulle ha påförts, om den oriktiga uppgiften godtagits.

Avgiftsberäkning enligt tredje stycket sker efter tio procent när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen

taxeringen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från gäldenären påförs dock tulltillägg enligt första stycket.

(1994:200).

Tulltillägg skall påföras gäldenären dels i de fall skönstulltaxering har skett på grund av utebliven tulldeklaration och sådan inte har kommit in trots att föreläggande sänts ut till gäldenären, dels då avvikelser från deklarationen har skett vid skönstulltaxering. Tillägget är tjugo procent av den tull som till följd av skönstulltaxeringen påförs gäldenären utöver den tull som annars skulle ha påförts honom. Till den del tulltaxeringen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från gäldenären påförs dock tulltillägg enligt första stycket.

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 20 procent av den tullförmån som gäldenären går miste om.

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.

Gemensamma bestämmelser för tulltillägg och förseningsavgift

10 §

Gäldenären respektive deklaran-ten skall helt eller delvis befrias

Gäldenären respektive deklaran-ten 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 omständighet*, eller

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

från tulltillägg respektive förseningsavgift *om*

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

2. felaktigheten eller underlåtenheten *kan antas bero på att gäldenären respektive deklaranten felbedömt reglerna eller betydelsen av de faktiska förhållandena på ett sätt som framstår som ursäktligt*,

3. gäldenären tydligt och uttryckligt markerat att han är osäker på om uppgiften är riktig,

4. felaktigheten eller underlåtenheten *annars med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet framstår som ursäktlig*,

5. om det av särskilda skäl framgår att gäldenären respektive deklaranten inte bör lastas för felaktigheten eller underlåtenheten, eller

6. tulltillägget eller förseningsavgiften på grund av omständigheterna framstår som orimligt eller inte stående i rimlig proportion till försummelsen eller om det av annan anledning framstår som stötande att ta ut tulltillägget eller förseningsavgiften.

Befrielse från tulltillägg skall också medges helt eller delvis om det av orsaker som ligger utanför gäldenärens kontroll förflutit oskäligt lång tid innan tulltillägget skall bestämmas.

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.

Om det finns anledning att anta att den som skall föreläggas, eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdaren, *har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till att han eller den juridiska person som han företräder påförs tulltillägg,* eller har begått brott, får han inte föreläggas vid vite att medverka i en utredning av en fråga som har samband *med den oriktiga uppgiften eller* den gärning som brottsmisstanken avser.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003.

3 Ärendet och dess beredning

I beslut den 23 april 1998 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna om skattetillägg. Med stöd av detta bemyndigande förordnades justitierådet Johan Munck som särskild utredare fr.o.m. den 10 februari 1999. Utredningen antog namnet 1999 års skattetilläggskommitté. Kommittén hade enligt direktiven att göra en förutsättningslös översyn av skattetilläggsinstitutet (dir. 1998:34). Kommittén skulle därvid kartlägga den nuvarande tillämpningen av skattetilläggsreglerna och mot bakgrund av de problem som uppmärksammas utforma ett sanktionssystem som uppfyller högt ställda krav på effektivitet, förutsebarhet, likformighet och rättsäkerhet samt de krav som Europakonventionen kan ställa på förfarandet. Kommittén lämnade sitt betänkande, *Skattetillägg m.m.* (SOU 2001:25), i februari 2001. Kommittén föreslår i betänkandet förändringar av bestämmelserna om skatte- och tulltillägg. Kommitténs sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Kommitténs lagförslag finns i *bilaga 2*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig på Finansdepartementet (dnr Fi2001/1122).

I departementspromemorian *En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter* Ds 2000:70 föreslås förändringar av taxeringslagens (1990:324) bestämmelser om förseningsavgift. Promemorian har remissbehandlats. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig på Finansdepartementet (dnr Fi2000/4701).

I lagrådsremissen behandlas också ett förslag om ändring av bestämmelsen om undanröjande av skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration, vilket lämnats av Skattekontrollutredningen i betänkandet *Självdeklaration och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden* (SOU 1998:12). Betänkandet har remissbehandlats. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig på Finansdepartementet (dnr Fi98/791).

4 Skattetillägg och andra sanktionsavgifter inom skatteområdet

4.1 Bakgrund

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).

Den tidigare ordningen innebar påförande av straffrättsliga sanktioner, i huvudsak enligt 1943 års skattestrafflag, 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 vårdslös 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.

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

I motiveringen i propositionen till det nya systemet 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 största möjliga mån (prop. 1971:10 s. 199–201). Vissa förfaranden, som inte omfattades av det allmänna rättsmedvetandet som brott i egentlig mening, kunde dessutom 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 beivras. Sanktionerna skulle komma att träffa jämnare och rättvisare.

4.2 Skattetillägg enligt taxeringslagen

4.2.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift i självdeklarationen

Bestämmelser om skattetillägg finns i 5 kap. taxeringslagen (1990:324). 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”. Begreppet oriktigt meddelande har samma innebörd som oriktig uppgift (jfr prop. 1971:10 s. 247 och prop. 1977/78:136 s. 144). De uttalanden och de avgöranden i praxis som avser ”oriktigt meddelande” kan således 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 en oriktig uppgift lämnats 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 1–5 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 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 1–5 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 finnas ett samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget på så sätt att skatten skulle ha blivit för låg om den oriktiga uppgiften följts. Däremot krävs i och för sig inte att den oriktiga uppgiften medför några beloppsmässiga ändringar av taxeringen. Ett exempel på detta utgör Regeringsrättens avgörande 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 uppgift som ansågs oriktig hade om den följts, lett till att skattereduktion medgivits vid beräkning av den slutliga skatten. Följden blev att skattetillägg påfördes.

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 finns 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 skattetillägget beräknas enligt lägre procentsatser än vad som angetts ovan. Reglerna härom finns i 5 kap. 1 § tredje och fjärde styckena taxeringslagen. 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.

T.o.m. 1991 års taxering, exemplifierades i motsvarande lagrum i taxeringslagen 1956:623 (116 a §) vad som avsågs med normalt tillgängligt kontrollmaterial. Därtill hörde taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration från föregående beskattningsår och kontrolluppgifter. Däremot undantogs uttryckligen meddelande från en 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). Departementschefen anförde vidare bl.a. att kontrollmaterial av mer allmän karaktär som inte tar sikte på den enskilde deklaranten 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 har ansetts utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial finns i

RÅ 1994 ref. 10 (fåmansbolags deklaration som granskats samtidigt med bolagsmannens självdeklaration). Som senare skall beröras närmare (avsnitt 9.2) gäller numera att skattetillägg inte alls tas ut när rätta förhållandet framgår av en kontrolluppgift i inkomstlagen 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 5 kap. 1 § taxeringslagen. 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 det valda uttryckssättet ”periodisering eller därmed jämförlig fråga” innebär 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 det gått att kontrollera att en utelämnad intäkt har deklarerats följande beskattningsår eller att dubbelavdrag inte har gjorts (prop. 1991/92:43 s. 110 f.).

4.2.2 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 har gjorts 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 inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst. Skattetillägget beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som skönstaxeringen har medfört.

4.2.3 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 har 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.

4.2.4 Kvittningsinvändningar

Tidigare fanns en möjlighet till s.k. nettokvittning mellan olika poster inom samma beräkningsenhet, t.ex. inom en näringsverksamhet. Inför 1992 års taxering infördes en ny bestämmelse i 5 kap. 2 a § taxeringslagen. 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. och s. 112).

4.2.5 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 RRK 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 deklaranten). Felaktigt angivna ingående balansposter för rörelse har i RÅ 1975 ref. 94 ansetts föranleda påförande av skattetillägg. Ytterligare exempel i praxis återfinns i RÅ Aa-206/80, RÅ ref. 72 I–III och RÅ 1975 ref. 30.

Enligt 5 kap. 4 § 2 taxeringslagen skall skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en oriktig uppgift i fråga om inkomstlagen tjänst eller kapital om rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Kontrolluppgiften skall ha varit tillgänglig för skattemyndigheten före utgången av november månad taxeringsåret. Undantag från denna regel finns i bestämmelsens andra stycke 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. Bestämmelsen skall snarast ses som ett förtydligande i förhållande till 5 kap. 1 § taxeringslagen.

Slutligen skall skattetillägg inte påföras om den skattskyldige frivilligt rättat en oriktig uppgift (5 kap. 4 § 4). Huruvida en frivillig rättelse föreligger eller inte kan ibland vara svårt att avgöra. Departementschefen 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 träda tillbaka. Om myndigheten däremot kommit så långt i kontrollen att den 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 fåmansföretag 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 banktillgodohavanden. 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 finns i RÅ79 1:59, RÅ 1977 ref. 90 och RÅ 1976 ref. 144.

4.2.6 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 har framställt något yrkande om befrielse (se 7 §). Befrielsegrunderna omfattar både skäl som är att hänföra till den skattskyldiges personliga förhållanden och skäl som 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 befrielse 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 deklaraationsförfarandet (prop. 1971:10 s. 272, prop. 1977/78:136 s. 205). Enligt Riksskatteverkets rekommendationer, RSV Dt 1992:7, bör om särskilda omständigheter inte föreligger, en 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 medhjälparens 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 sådana inkomster som den skattskyldige normalt inte har (a.a. s. 206). För att eftergift i det senare fallet skall bli aktuellt bör dock krävas att reglerna är specifika för inkomsten i fråga. Underlåtenhet att redovisa t.ex. en kapitalvinst 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. Enligt 5 kap. 6 § 1 taxeringslagen 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 anhörigs 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 en skattskyldig som inte besitter särskilda insikter begått ett fel och frågan med utgångspunkt i hans allmänna insikter framstår 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 med hänsyn till då gällande årsskiftesregler. (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 departementschefen 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 (se t.ex. RÅ 1993 ref. 95 I–III).

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.

4.2.7 Verkställighet

I fråga om verkställighet av skattetillägg gäller 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 lagakraftägande dom (20 kap. skattebetalningslagen [1997:483]). Detta gäller även om skattemyndighetens beslut har överklagats till domstol.

Enligt 17 kap. 2 § skattebetalningslagen kan den skattskyldige under vissa förutsättningar beviljas anstånd med inbetalning av skatt och skattetillägg. Detta gäller bl.a. om det kan antas att den skattskyldige kommer att helt eller delvis få befrielse från skatten, om den skattskyldige har begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om han kommer att bli skyldig att betala skatten, eller om den skattskyldige har 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 vissa fall måste den skattskyldige kunna ställa säkerhet för beloppet för att anstånd skall medges.

4.3 Skattetillägg enligt övriga författningar och andra sanktionsavgifter inom skatteområdet

4.3.1 Skattetillägg enligt övriga författningar

Skattetillägg utgår också enligt andra författningar än taxeringslagen. Bland dessa skall först och främst nämnas skattebetalningslagen (1997:483). Skattebetalningslagens regler om skattetillägg är bl.a. tillämpliga när det gäller skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt (prop. 2001/02:127, bet.2001/02:SkU27, rskr. 2001/02:273). Även taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg omfattar undandragen mervärdesskatt. Taxeringslagens bestämmelser härvid tar 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 bedömande av ett yrkande, vid frivillig rättelse eller om den skattskyldige har avlidit (15 kap. 4 §). Grunderna för befrielse från skattetillägg är de samma som i taxeringslagen.

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.

4.3.2 Förseningsavgifter m.m.

Om en skattskyldig inte inkommer med deklaration inom föreskriven tid kan förseningsavgift påföras honom. Förseningsavgift utgår enligt taxeringslagen, skattebetalningslagen och fastighetstaxeringslagen (1979:1152). 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.

Förseningsavgift skall påföras handelsbolag vid underlåtenhet att lämna uppgifter till ledning för delägares taxering enligt 5 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Detsamma gäller för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund vid underlåtenhet att lämna särskild uppgift om inkomst och förmögenhet som inte skall beskattas enligt 5 kap. 1 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Stiftelser och föreningar kan befrias för viss tid att lämna särskild uppgift. Blanketten för dessa deklarationsskyldiga är numera en kombinerad blankett så att den innehåller både den särskilda självdeklarationen och den särskilda uppgiften.

Förseningsavgift kan utgå med enkel och förhöjd avgift.

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

Enligt skattebetalningslagen kan s.k. kontrollavgift påföras (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.

5 Artikel 6 i Europakonventionen och skattetillägg

5.1 Allmänt om Europakonventionen

Den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) behandlar ett antal fri- och rättigheter, däribland rätten till domstolsprövning och en rättvis rättegång i artikel 6. Europakonventionen har dessutom under årens lopp kompletterats med tretton tilläggsprotokoll, varav sex innehåller nya rättigheter. Tilläggsprotokollen nr 12 och 13 har emellertid inte trätt i kraft ännu.

Det system som inrättades för att kontrollera efterlevnaden av Europakonventionen byggde på två organ, den europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna och den europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna. Detta system har reformerats och de två organen har slagits ihop till en domstol som har ansvaret för prövning av målen. Europadomstolen behandlar både mellanstatliga mål och enskilda klagomål. Rätten för enskilda att klaga gäller mot alla konventionsstater. Europadomstolen arbetar i tre olika storlekssammansättningar. På begäran av en part kan ett mål undantagsvis omprövas i stor sammansättning under förutsättning att det i målet uppkommer en allvarlig fråga om tolkningen eller tillämpningen av konventionen. Även en kammare kan hänskjuta ett mål för prövning av domstolen i stor sammansättning.

Europadomstolens avgöranden är slutliga och bindande för medlemsstaterna. Efterlevnaden av domarna övervakas av Europarådets ministerkommitté.

Sverige ratificerade Europakonventionen 1953 och erkände samtidigt den individuella klagorätten. Den officiella ståndpunkten var vid denna tidpunkt att Sverige uppfyllde konventionens krav. Till följd av Europadomstolens avgöranden har svensk lagstiftning anpassats till Europakonventionens krav. Ett exempel är införandet av lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut.

Europakonventionen 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 i Sverige. Det innebär att den är direkt tillämplig här i landet (prop. 1993/94:117, bet. 1993/94:KU24, rskr. 1993/94:246).

5.2 Rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6

5.2.1 Inledning

Artikel 6 i Europakonventionen garanterar enskilda rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. Syftet med artikeln är att tillförsäkra den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk. Denna rättighet är i sig en viktig rättssäkerhetsgaranti men det är också viktigt att den enskilde under förfarandet tillförsäkras vissa rättigheter. Dessa gäller dels vid tvister om civila rättigheter eller skyldigheter, dels vid anklagelse för brott. Av artikel 6 och praxis i anslutning till den artikeln framgår hur de nationella processreglerna skall utformas för att den enskilde skall tillförsäkras de avsedda rättigheterna.

Artikel 6 har i den officiella svenska översättningen (prop. 1997/98:107) följande lydelse.

1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten får utestängas från förhandlingen eller en del därav av hänsyn till den allmänna moralen, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då minderårigas intressen eller skyddet för parternas privatliv så kräver eller, i den mån domstolen finner det strängt nödvändigt, under särskilda omständigheter när offentlighet skulle skada rättvisans intresse.

2. Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

3. Var och en som blivit anklagad för brott har följande minimirättigheter

a) att utan dröjsmål, på ett språk som han förstår och i detalj, underrättas om innebörden av och grunden för anklagelsen mot honom,

b) att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar,

c) 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,

d) att förhöra eller låta förhöra vittnen som åberopas mot honom samt att själv få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom,

e) att utan kostnad bistås av tolk, om han inte förstår eller talar det språk som begagnas i domstolen.

5.2.2 Artikelns tillämpningsområde avseende anklagelse för brott

Som en utgångspunkt för tolkningen av artikel 6.1, såvitt den avser anklagelser för brott, har Europadomstolen i målet *Delcourt mot Belgien* (dom den 17 januari 1970) uttalat att i ett demokratiskt samhälle i konventionens betydelse har rätten till en rättvis rättsskipning en så framträdande plats att en restriktiv tolkning av artikel 6.1 inte skulle svara mot målsättningen och syftet med bestämmelsen.

Av *Delcourtfallet* 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 garanterar den enskilde en rätt att överklaga. En rätt att överklaga brottmålsdomar finns i stället i artikel 2 i sjunde tilläggsprotokollet. Om förfarandet mot den som är anklagad avbryts utan att det leder till prövning så upphör rättighetsskyddet vid samma tidpunkt.

5.2.3 Begreppen brott och brottslig gärning

Europadomstolen har i stort antal avgöranden tagit ställning till gränsdragningen mellan förfaranden som gäller straffrättsliga anklagelser och andra förfaranden (se t.ex. *Engel m.fl. mot Nederländerna*, dom den 8 juni 1976 och *Weber mot Schweiz*, dom den 22 maj 1990).

Begreppen ”brott” och ”brottslig gärning” är autonoma begrepp som utgör rekvisit för att rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 skall tillämpas. Att begreppen är autonoma innebär emellertid att begreppen skall ges en självständig och allmängiltig tolkning. För de aktuella begreppen innebär det att, det har viss betydelse, men inte är avgörande om det enligt det nationella rättssystemet är frågan om en straffrättslig anklagelse.

De förfaranden som omfattas av artikel 6 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 befinns skyldig. Provisoriska straffrättsliga förfaranden, som tvångsåtgärderna häktning, husrannsakan eller telefonavlyssning, omfattas däremot inte.

Europadomstolen utgår vid bedömningen av vad som är anklagelse för brott i princip från tre kriterier och dessa lades fast för första gången i fallet *Engel m.fl. mot Nederländerna*.

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. Det finns visserligen fall där domstolen vid sin bedömning inte har utgått från klassifikationen i den nationella rätten (se *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). Dessa fall får man dock kanske betrakta som undantag från regeln.

I målet *Öztürk mot Tyskland* (dom den 21 februari 1984) gällde frågan om en trafikförseelse skulle betraktas som brott. Europadomstolen 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. Europadomstolen fann att det var fråga om ett brott.

Av fallet kan den slutsatsen dras att begreppet brott är autonomt och att den nationella klassificeringen har endast begränsad betydelse. Europadomstolen är således inte bunden av klassificeringen vid sin bedömning av om anklagelse för brott föreligger eller inte.

Konventionsstaterna har i princip möjlighet att själva välja att rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 skall tillämpas genom att klassificera förfarandet som en brottslig anklagelse. Däremot kan staterna inte utan vidare utesluta tillämpligheten av artikel 6 genom att i stället göra en handling till en disciplinär förseelse. Är det enligt nationell rätt ostridigt fråga om en straffrättslig anklagelse så går Europadomstolen dock 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.

2) Överträdelsens natur

Av större betydelse för sakens bedömning än den nationella klassificeringen är överträdelsens natur, dvs. om gärningen innefattar ett brott som kan begås av vem som helst och mot vilket man velat införa ett allmänt förbud eller om det rör sig om ett brott mot förhållningsregler för en viss avgränsad grupp av personer med särskild ställning och särskilda skyldigheter.

Praxis visar att i varje fall två olika faktorer är avgörande för Europadomstolen vid gränsdragning mellan vad som är en prövning av anklagelser för brott och vad som är ett förfarande som i stället prövar 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 Özturkfallet och bekräftades i 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. Europadomstolen uttalade i Özturkfallet att det inte finns någonting som tyder på att en sådan brottslig anklagelse som konventionen hänvisar till nödvändigtvis förutsätter en viss grad av allvar.

3) Påföljdens natur och stränghet

Det tredje kriteriet vid bedömningen om en handling utgör anklagelse för brott är påföljdens natur och stränghet. En frihetsberövande påföljd talar i allmänhet för att gärningen hänförs under artikel 6 medan typiska disciplinstraff, såsom suspension och varning, talar i motsatt riktning. Det är den påföljd som riskeras till följd av en viss gärning som Europadomstolen 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.

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. Europadomstolen 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 Europadomstolen inte anser att möjligheten att omvandla böter till fängelse är av avgörande betydelse. (Europadomstolen 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 ordningsförseelser. Europadomstolen 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.

I domar den 23 juli 2002 mot Sverige bekräftar domstolen sin bedömning att det inte har någon avgörande betydelse för kriteriet påföljdens natur och stränghet om en ekonomisk sanktion kan omvandlas till fängelse (*Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*).

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 Europadomstolen 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. Europadomstolen har i fallet *Kadubec mot Slovakien* emellertid uttryckligen angett att en kumulativ tolkning av kriterierna inte kan uteslutas när kriterierna var för sig inte leder till någon säker slutsats om förekomsten av anklagelse för brott.

5.2.4 Begreppet anklagad

Begreppet anklagad anger tidpunkten för när rättigheterna i artikel 6 träder in. Detta är av intresse framförallt för rätten till rättegång inom skälig tid, men också för rätten att få tillgång till domstolsprövning. Liksom begreppet brott har ”anklagad” fått en autonom betydelse genom Europadomstolens praxis. Det avgörande är alltså inte när det föreligger en anklagelse enligt nationell rätt. Den relevanta tidpunkten har inträtt

när myndigheterna har vidtagit någon åtgärd som lett till att en persons situation har väsentligt påverkats av att det föreligger en misstanke mot honom.

Målet *Deweer mot Belgien* (dom den 27 februari 1980) ger vägledning för hur begreppet skall tolkas. Deweer, 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. Deweer var inte formellt misstänkt eller åtalad och han hade inte heller fått någon underrättelse om kommande lagföring. Deweer 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. Europadomstolen fann att Deweer varit anklagad för brott i konventionens mening och att artikel 6 var tillämplig. Europadomstolen utvecklade i domen tankegångarna från *Delcourt*-fallet och uttalade att den framskjutna plats som rätten till en rättvis rättegång har i ett demokratiskt samhälle ger Europadomstolen anledning att föredra en självständig snarare än en formell uppfattning av begreppet anklagad. Europadomstolen uttalade också i domen att begreppet anklagad är kopplat till den officiella underrättelse om att en person har begått en brottslig handling som ges till honom av behörig myndighet.

I exempelvis målet *Foti m.fl. mot Italien* (dom den 10 december 1982) utvidgade Europadomstolen 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. I fallet *Janosevic mot Sverige* ansåg domstolen att Janosevic skulle anses anklagad i den mening som avses i artikel 6 när han erhållit den revisionspromemoria som skattemyndigheten upprättat vari skattemyndigheten föreslog att Janosevic skulle påföras skattetillägg. I fallet *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* fann Europadomstolen att de skattskyldiga skulle anses anklagade i den mening som avses i artikel 6 när de erhållit skattemyndighetens överväganden om att påföra skattetillägg.

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

Artikel 6 fortsätter att vara tillämplig till dess att frågan om den brottsliga anklagelsen är slutligen avgjord. Tillämpligheten täcker hela förfarandet inklusive överklagandeprocessen.

5.2.5 Tillgång till oavhängig och opartisk domstol

För att den enskilde skall kunna komma i åtnjutande av den i artikel 6 garanterade rätten till en opartisk och rättvis rättegång krävs att det finns en enligt lag inrättad domstol som den enskilde kan vända sig till vid

tvister. Finns det ingen möjlighet till domstolsprövning av tvistefrågan enligt den nationella rätten föreligger ett brott mot konventionen (se t.ex. *Sporrong och Lönnroth mot Sverige*, dom den 23 september 1982).

Rätten till domstolsprövning är inte absolut. Domstolsprövningen kan vara begränsad om begränsningen tjänar ett legitimt ändamål och står i rimlig proportion till detta ändamål. Begränsningen får dock inte vara så långtgående att de urholkar det centrala innehållet i artikel 6.

Artikel 6 kräver att en domstol är oavhängig och opartisk. Det innebär att en domstol i sin dömande verksamhet inte får vara beroende av statsmakterna eller parterna. Vidare får det för en utomstående iakttagare inte föreligga några legitima tvivel om domstolens opartiskhet.

5.2.6 Rätten till en muntlig och offentlig rättegång

Det framgår inte uttryckligen av ordalydelsen i artikel 6 att den enskilde skall ha rätt till ett muntligt förfarande i domstolen. I Europakonventionens originaltexter används emellertid ord som "hearing" och "entendue", vilka tyder på att det skall vara fråga om ett muntligt förfarande. Även kravet på offentlighet talar i den riktningen. Att muntlighet är huvudregel styrks också av Europadomstolens praxis. Rätten till muntlig förhandling betyder emellertid inte att alla mål måste avgöras efter en muntlig procedur. En part kan avstå från sin rätt till muntlig förhandling. Om en part anses ha avstått från sin rätt till muntlighet föreligger inget brott mot konventionen om ärendet handläggs skriftligt.

Av Europadomstolens praxis framgår t.ex. också att artikel 6 inte ger rätt till en ny muntlig förhandling när prövningen i den högre instansen är begränsad till rättsliga aspekter av målet.

Enligt artikel 6 skall rättegången vara offentlig. Från kravet på offentlighet får dock undantag göras 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 finner strängt nödvändigt, i fall då på grund av särskilda omständigheter offentlighet skulle skada rättvisans intresse*. Av undantagen från offentlighet följer att det är förenligt med konventionen att under vissa förhållanden hålla domstolsförhandlingar inom stängda dörrar. Domen måste dock avkunnas offentligt även om förhandlingen hållits inom stängda dörrar. Detta innebär inte att domen måste avkunnas muntligen av domstolen. Det viktiga är att domen offentliggörs och att allmänheten således får kännedom om de domar som meddelas (se fallet *Pretto m.fl. mot Italien*, dom den 8 december 1983).

5.2.7 Rätten till en rättvis rättegång (fair trial)

För att en rättegång skall anses vara rättvis krävs att parterna är likställda i processen och att de har likvärdiga processuella rättigheter inför domstolen. I ett brottmål innebär detta att den tilltalade inte får ha sämre möjligheter än åklagaren att föra sin talan inför domstolen. Artikel 6 förhindrar däremot inte att den tilltalade har en mera förmånlig ställning

än åklagaren i processen. I rätten till en rättvis rättegång ingår ett krav på kontradiktoriskt förfarande. Det kontradiktoriska förfarandet syftar till att garantera att båda parter får kännedom om allt material samt att de har lika goda möjligheter att åberopa bevisning och att utföra sin talan i processen.

I rätten till en rättvis rättegång ingår att en person som är misstänkt för brott inte skall behöva belasta sig själv. Det innebär att den misstänkte inte skall behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivanden eller tillhandahålla belastande material. Det är åklagaren som skall bevisa den tilltalades skuld, och den tilltalade har rätt att inte uttala sig alls och är inte skyldig att på något sätt underlätta åklagarens uppgift (se fallen *Funke mot Frankrike*, dom den 25 februari 1993 och *Sauders mot Storbritannien*, dom den 17 december 1996). Rätten att inte belasta sig själv hindrar inte att en domstol kan vid bevisvärderingen dra vissa slutsatser av dennes vägran att uttala sig.

5.2.8 Rättegång inom skälig tid

Rättegången skall hållas inom skälig tid. Vad som är skälig tid enligt artikel 6 varierar från fall till fall. I tvistemål räknas tiden från den dag då målet anhängiggörs vid domstol fram till dess slutlig dom föreligger. I brottmål räknas tidsperioden från det att en person kan sägas vara anklagad för ett brott. Detta är, som tidigare angetts, den tidpunkt då myndigheterna har vidtagit någon åtgärd som lett till att en persons situation väsentligt påverkats av att det föreligger en misstanke mot honom. En sådan åtgärd kan t.ex. vara att förundersökning har inletts eller att den misstänkte har anhållits eller häktats. Slutpunkten för den tid som skall bedömas är även här den dag då det föreligger en slutlig dom.

Vid bedömning av tidsperiodens skälighet tar Europadomstolen hänsyn till sådant som målets komplexitet, parternas agerande och myndigheters och domstolars handläggning.

5.2.9 Rätten att betraktas som oskyldig – oskuldspresumtionen

I artikel 6.2 anges att den som är anklagad för brott skall betraktas som oskyldig tills hans skuld lagligen fastställts. Denna viktiga rättssäkerhetsprincip innebär att ingen skall betraktas som skyldig till brott utan att en domstol har konstaterat hans skuld efter ett förfarande där han fått tillfälle att försvara sig mot anklagelsen och som även i övrigt motsvarar kraven på en rättvis rättegång.

5.2.10 Minimirättigheterna i artikel 6.3

I artikel 6.3 anges vissa minimirättigheter som skall tillförsäkras den som är anklagad för en brottslig gärning. Dessa minimirättigheter utgör grundkravet för att en brottsmålsrättegång skall anses uppfylla kravet i artikel 6.1 på en rättvis rättegång.

Den som är anklagad för brott har rätt att ofördröjligen och i detalj på ett språk han förstår bli underrättad om grunden för anklagelsen mot honom.

Den misstänkte skall vidare ges tid och möjlighet att förbereda sitt försvar. Vidare har han rätt att kostnadsfritt få rättegångsbiträde om han saknar medel och ärendet är av sådan beskaffenhet att rättvisans intresse kräver att han biträds av ett rättegångsbiträde. En misstänkt har också rätt till tolk kostnadsfritt om han inte förstår det språk som talas i domstolen.

5.3 Skatter omfattas inte av begreppet ”civila rättigheter och skyldigheter” i artikel 6

Kommissionen har ansett att skatter och skatteprocessen helt faller utanför begreppet ”civila rättigheter och skyldigheter” och tillämpningsområdet för artikel 6. I fallet *Schouten och Meldrum mot Nederländerna* (dom den 9 december 1994, No 19005/91 och 19006/91), som handlade om huruvida artikel 6.1 var tillämplig på förfaranden avseende skyldigheter att betala vissa socialförsäkringsavgifter, anförde Europadomstolen att sådana skyldigheter som grundas på skattelagstiftning eller som i övrigt ingår i normala medborgerliga skyldigheter i ett demokratiskt samhälle inte omfattas av artikeln. Europadomstolen i stor sammansättning har bekräftat denna praxis i fallet *Ferrazzini mot Italien* (dom den 12 juli 2001, No 44759/98), vilket bl.a. gällde skatt på kapitalvinster. I det fallet uttalade domstolen att skattefrågor, trots att de gäller ekonomiska förpliktelser, hör till det centrala offentlighetsrättsliga område som inte omfattas av artikel 6. Även i domarna *Janosevic* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* bekräftar domstolen att skatteprocessen faller utanför tillämpningsområdet för artikel 6.

5.4 Avgöranden från Europadomstolen

5.4.1 Inledning

Den 23 juli 2002 kom två domar mot Sverige från Europadomstolen som båda gäller frågan om skattetilläggsbestämmelsernas förenlighet med artikel 6. De aktuella fallen är *Janosevic mot Sverige* (nedan i avsnittet kallat *Janosevic*) och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (fallet kallas nedan i avsnittet *Västberga* och parterna kallas *Västberga AB* respektive *Vulic*). Domarna har inte vunnit laga kraft eftersom de skattskyldiga har begärt omprövning av dem eller s.k. Grand Chamber-prövning. För att en Grand Chamber-prövning skall komma till stånd krävs att Europadomstolen meddelar prövningstillstånd. Nedan följer en sammanfattning av de domar som kom den 23 juli 2002.

Europadomstolen har avgjort flera fall som gäller skattetilläggsliknande avgifter i andra konventionsstater. Här kan nämnas *Bendenoun mot Frankrike* (dom den 24 februari 1994), *A.T, M.P och T.P mot Schweiz*, *E.L, R.L och J.O.L mot Schweiz* (domar den 29 augusti 1997) och *J.J. mot Nederländerna* (dom den 27 mars 1998).

5.4.2 Fakta i fallen mot Sverige den 23 juli 2002

Sakförhållandena i fallen är relativt lika. De juridiska frågor Europadomstolen haft att bedöma i de båda fallen är också i princip desamma. Båda fallen gäller beskattning av taxirörelse vid 1994 års taxering. De ifrågasatta taxirörelserna var under hösten 1995 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 inte förelåg. Janosevic överklagade då till länsrätten som i dom den 7 december 2001 avtog hans överklagande. Janosevic har sedan överklagat till kammarrätten.

I samband med begäran om omprövning ansökte Janosevic också om anstånd med betalning av de påförda skatterna och skattetillägget. Skattemyndigheten 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 avtog. Janosevic överklagade anståndsbeslutet till länsrätten, vars dom kom den 11 juli 1996. Janosevic överklagade länsrättens dom i anståndsmålet till kammarrätten och Regeringsrätten utan framgång. I mars 1996 ansökte kronofogdemyndigheten om att Janosevic skulle försättas i konkurs med hänsyn till de obetalda skattefordringarna. I juni 1996 biföll tingsrätten konkursansökan. I överklagande till hovrätt och Högsta Domstolen anförde Janosevic bl.a. att konkursbeslutet var ett brott mot artikel 6 eftersom konkursåtgärderna genomdrivs trots att skattemyndighetens beslut om påförande av skatter och skattetillägg ifrågasatts av honom. Konkursen avslutades i februari 1998. Överklagandet avtog av hovrätten och Högsta domstolen lämnade inte prövningstillstånd.

I fallet Västberga ledde revisionen till att Västberga AB genom skattemyndighetens beslut i augusti 1995 påfördes skatt avseende taxeringsåret 1994 med drygt 197 000 kr och skattetillägg med nästan 35 000 kr. Vulic, som var ägare till bolaget, påfördes enligt beslut av skattemyndigheten i oktober 1995 skatt med drygt 169 000 kr och skattetillägg med nästan 58 000 kr. I september 1995 begärde Västberga AB omprövning av skattemyndighetens beslut och anstånd med att betala skatten och skattetillägget. Vulic överklagade och begärde anstånd i december 1995. Båda begäran om anstånd avtog av skattemyndigheten. Länsrätten beslutade i domar i september 1995 att inte medge Västberga AB och Vulic anstånd med att betala skatten och skattetilläggen eftersom de inte kunde ställa säkerhet för beloppen. Västberga AB och Vulic överklagade länsrättens domar i anståndsmålen till kammarrätten utan framgång. Västberga AB försattes i konkurs i februari 1997 på grund av de obetalda skattefordringarna. Konkursen avslutades i december 1997. Vulics tillgångar blev i november 1996 föremål för utmätning till följd av de obetalda skattefordringarna. Västberga AB överklagade tingsrättens konkursbeslutet till hovrätten och Högsta Domstolen utan framgång.

Efter det att Västberga AB överklagat ett omprövningsbeslut från skattemyndigheten omprövade myndigheten sina skattebeslut i juni 1997

varefter ärendet överlämnades till länsrätten för prövning. Länsrätten avvisade i beslut i juli 2000 bolagets talan med motiveringen att bolaget saknade talerätt sedan det upplösts genom konkursen. Regeringsrätten meddelade den 23 april 2002 bolaget prövningstillstånd. Regeringsrätten har senare funnit att bolaget borde tillerkännas talerätt och återförvisat målet till länsrätten (Regeringsrättens beslut den 25 november 2002 mål nr 6715–6722-2001).

5.4.3 Frågan om skattetillägg omfattas av artikel 6

Europadomstolen konstaterar att skattetillägg inte klassificeras som ett straff i den svenska rätten utan som en administrativ sanktion men att skattetillägg i vissa avseenden ändå jämföras med straff samt att bestämmelserna om skattetillägg är generella och gäller alla skattskyldiga. Om gärningens natur anför Europadomstolen att avsaknaden av subjektiva rekvisit i sig inte innebär att det inte kan vara fråga om en brottslig anklagelse i den mening som avses i artikel 6. Europadomstolen påpekar att det i flera stater finns brottsliga gärningar med endast objektiva rekvisit. Europadomstolen fäster också vikt vid att skattetilläggssystemet har ersatt ett tidigare straffrättsligt system och detta främst av effektivitetsskäl. Vidare konstaterar Europadomstolen att skattetilläggs syfte inte är kostnadsersättning utan att det huvudsakliga syftet är att förmå de skattskyldiga att uppfylla sina förpliktelser och att bestraffa förseelser. Skattetilläggs syfte är därmed, påpekar Europadomstolen, både avskräckande och bestraffande.

Om påföljdens natur och stränghet anför domstolen att skattetillägg inte har någon övre gräns och kan uppgå till mycket höga belopp. Den omständigheten att de inte kan omvandlas till fängelse har enligt Europadomstolen ingen avgörande betydelse för bedömningen.

Europadomstolens slutsats är att eftersom skattetilläggen är generella och deras syfte är både avskräckande och bestraffande omfattas de av artikel 6.

5.4.4 Tillgång till en effektiv domstolsprövning

När det gäller frågan om Janosevic:s, Västberga AB:s och Vulic:s rätt att tillförsäkras tillgång till en effektiv domstolsprövning gör Europadomstolen följande bedömning. Europadomstolen konstaterar att rätten till tillgång till domstolsprövning får begränsas men att begränsningarna inte får vara utformade på så sätt att syftet med rätten till domstolsprövning inte kan uppfyllas. Det måste också vara proportionalitet mellan begränsningens inskränkande effekt och syftet med begränsningen. Europadomstolen påpekar att ett system med skattemyndigheter som påför skattetillägg, även om tillägget kan utgå med höga belopp, är förenligt med artikel 6. Systemets förenlighet med artikel 6 är emellertid beroende av att den skattskyldige kan få sin sak överprövad av domstol som kan tillförsäkra den enskilde de krav som ställs i artikel 6.1 och som har behörighet att pröva både den formella och den materiella sidan av saken. Europadomstolen gör bedömningen att de administrativa domstolarna i Sverige uppfyller dessa krav.

Europadomstolen konstaterar beträffande Janosevic att indrivningsåtgärder mot honom sattes igång strax efter det att han hade begärt omprövning av skattemyndighetens beslut och anstånd. Dessutom försattes Janosevic i konkurs den 10 juni 1996, dvs. före det att hans begäran om anstånd avslogs av länsrätten den 11 juli 1996.

När det gäller Västberga AB konstaterar Europadomstolen att skattemyndighetens beslut bestreds av bolaget före det att bolaget försattes i konkurs. Domstolen konstaterar också att Västberga AB:s överklagande sändes till länsrätten före det att konkursen avslutats och bolaget upplöstes men att länsrätten trots detta fann att bolaget saknade partshabilitet. Vidare konstaterar domstolen att Regeringsrätten den 23 april 2002 meddelat bolaget prövningstillstånd. Europadomstolen påpekar att oavsett detta har Västberga AB ännu inte fått någon domstolsprövning av bolagets skyldighet att betala skatten och skattetillägget. Europadomstolen ställer sig frågande till om en framtida domstolsprövning under rådande omständigheter kan anses tillerkänna Västberga AB en effektiv tillgång till domstolsprövning. Domstolen noterar i detta sammanhang att Västberga AB före konkursbeslutet nekats anstånd med att betala skatten och skattetillägget för att bolaget inte kunde ställa säkerhet för beloppet. Beträffande Vulic konstaterar domstolen att begäran om anstånd nekats före det att utmätningen påbörjats.

Europadomstolen gör bedömningen att skattemyndighetens skatte- och skattetilläggsbeslut fick kraftiga ekonomiska verkningar för samtliga klagande. Europadomstolen påpekar att dessa effekter måste framgått för länsrätten eftersom rätten i samtliga fall funnit att förutsättningarna för anstånd i och för sig var uppfyllda men att anstånd inte kunde beviljas eftersom de inte kunnat ställa säkerhet för respektive belopp. Domstolen framhåller beträffande alla tre klagandena att skatteskulden ensam varit av den storleksordningen att den motiverat vidtagande av indrivningsåtgärder. Europadomstolen påpekar också att Janosevic och Västberga AB dessutom faktiskt inte betalat något skattetilläggsbelopp. Vulic har betalat en mindre del. Trots detta anser domstolen att de vidtagna indrivningsåtgärderna och den situation de skattskyldiga med anledning av de vidtagna åtgärderna försatts i innebar att processerna hade bort ske skyndsamt för att de enskildas rätt till tillgång till en effektiv domstolsprövning inte skulle anses kränkt.

Europadomstolen konstaterar att det tog nästan tre år från det att Janosevic begärde omprövning till dess att skattemyndigheten omprövade sitt beslut och att målet först därefter lämnades till länsrätten för prövning. Under den tiden hade konkursen redan avslutats. Omständigheterna i målet försvarar enligt domstolen inte en sådan lång handläggningstid. Europadomstolen konstaterar dessutom att Janosevic försattes i konkurs inte bara långt före länsrättens prövning av sakfrågan utan också före länsrättens prövning av anståndsfrågan.

När det gäller Västberga AB konstaterar Europadomstolen att mer än sex och ett halvt år har gått sedan Västberga AB begärde omprövning av skattemyndighetens beslut och att ingen domstolsprövning ännu skett av skatte- och skattetilläggsfrågan. Beträffande Vulic noterar domstolen att det tog nästan två år och nio månader från det att skattemyndigheten

omprövat sitt beslut efter Vulics överklagande till dess att länsrätten prövade frågan.

Europadomstolen fann att skattemyndigheten inte agerat på det sätt som omständigheterna i målen krävt och att myndigheten därför oskäligt fördröjt domstolsprövning av sakfrågan i samtliga fall. I fallet Västberga ansåg Europadomstolen att detsamma gällde länsrättens agerande. Janosevic, Västberga AB och Vulic förhindrades därför effektiv tillgång till domstolsprövning. Europadomstolen fann att Svenska staten därför brutit mot artikel 6.1 med avseende på rätten till effektiv tillgång till domstolsprövning.

5.4.5 Skälig tid

Beträffande frågan om processens längd anför Europadomstolen att tiden för processen skall räknas från det att en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller från det att myndigheternas agerande har betydande verkningar för den enskilde. Enligt Europadomstolens bedömning skall tiden när det gäller Janosevic räknas från det att han erhållit skattemyndighetens revisionspromemoria, vari det föreslås att han bör påföras skattetillägg.

I fallet Västberga skall tiden enligt domstolen räknas från det att de skattskyldiga fick del av skattemyndighetens övervägande att påföra skattetillägg.

Vad som sedan är skälig tid för en process måste enligt domstolen bestämmas utifrån fallets svårighetsgrad, den enskildes agerande i processen och myndighetens agerande i processen. Europadomstolen konstaterar i fallet Janosevic att processen tagit nästan tre år hos skattemyndigheten och två år och nio månader i länsrätten. När det gäller Västberga AB konstaterar Europadomstolen att länsrätten avvisade bolagets talan den 17 juli 2000, vilket är nästan fem år efter skattemyndighetens beslut. För Vulic tog det fyra och ett halvt år att få frågan prövad av länsrätten.

Europadomstolen fann varken att målens svårighetsgrad eller de skattskyldigas beteende motiverade de långa handläggningstiderna. Dessutom påpekade domstolen att de exekutiva åtgärder som påbörjats mot de skattskyldiga motiverat snabb handläggning av målen. De långa handläggningstiderna kan enligt domstolen bara skyllas på myndigheterna. Därmed fann Europadomstolen att Sverige brutit mot artikel 6.1 med avseende på processens längd.

5.4.6 Oskuldspresumtionen

De skattskyldiga gjorde också gällande att Sverige brutit mot den s.k. oskuldspresumtionen i artikel 6.2. Europadomstolen konstaterar att förvaltningsdomstolarna i Sverige har rätt att pröva hela saken både formellt och materiellt, att det är skattemyndigheten som har bevisbördan i fråga om skattetillägg och att det inte finns några tecken på att de svenska domstolarna dömt de klagande på förhand eller att domstolarna haft förutbestämd uppfattning om sakförhållandena.

När det gäller frågan om betydelsen av att de svenska skattetilläggsbestämmelserna inte innehåller några subjektiva rekvisit, såsom uppsåt och oaktsamhet, gör Europadomstolen följande bedömning. Det svenska systemet innebär enligt domstolen att den skattskyldige presumeras ousäktligt ha lämnat en oriktig uppgift. Det presumeras vidare att det inte är uppenbart oskäligt att påföra honom skattetillägg. Den skattskyldige har sedan att motbevisa denna presumtion för att undgå skattetillägg. Europadomstolen hänvisar till fallet *Salabiaku mot Frankrike*, dom den 7 oktober 1988, i vilket domstolen slog fast att sådana presumtioner är tillåtna under förutsättning att de hålls inom rimliga gränser. Domstolens bedömning är, mot bakgrund av att det svenska systemet innehåller flera subjektiva befrielsegrunder och att ett effektivt taxeringssystem är viktigt för en stats finanser, att presumtionen uppfyller kraven i artikel 6.2.

När det gällde frågan om Sverige brutit mot oskuldspresumtionen genom att skattemyndighetens beslut verkställts före det att någon domstolsprövning skett av skatteskulden konstaterar Europadomstolen inledningsvis att artikel 6 i princip inte förhindrar att påföljder verkställs före domstolsprövning. Europadomstolen anför att en stat emellertid måste hålla bestämmelser om omedelbar verkställighet inom rimliga gränser så att inte den enskildes möjlighet att försvara sig i domstolsprocessen försämras. Domstolen påpekar att detta är särskilt viktigt när lagstiftningen är utformad på så vis att den enskilde skall motbevisa en straffrättslig presumtion. Domstolen påpekar att särskild försiktighet måste iaktas när det är fråga om omedelbar verkställighet av en administrativ myndighets beslut. Europadomstolen anser att en stats finansiella intressen kan rättfärdiga standardiserade bestämmelser och legalpresumtioner beträffande skatter och skattetillägg och omedelbar verkställighet av skatter men anser inte att sådana intressen i sig kan rättfärdiga omedelbar verkställighet av skattetillägg. Ett system som tillåter verkställighet före domstolsprövning av betydande skattetilläggsbelopp är enligt domstolen öppet för kritik och bör bli föremål för noggrann granskning. Europadomstolen fann att trots att besluten om skattetillägg varit verkställbara på så sätt att de klagandes rätt till effektiv tillgång till domstolårövning krävt processer utan onödiga förseningar, har ingen del av skattetilläggsbeloppet betalats av Janosevic eller Västberga AB. Vulic har betalat ett mindre belopp. Dessutom skulle beträffande både Janosevic och Västberga AB skatteskulden i sig skulle ha räckt för att försätta dem i konkurs. Under dessa omständigheter gör Europadomstolen bedömningen att det svenska systemet för att säkerställa återbetalning och kompensation är en tillräcklig garanti för säkerställande av den enskildes rättigheter. Europadomstolen bedömer mot bakgrund av detta att oskuldspresumtionen inte kränkts i något av fallen.

5.5 Domar från Regeringsrätten i december 2000

Bland de svenska förvaltningsdomstolarna har osäkerhet rått i frågan huruvida artikel 6 är tillämplig på de svenska 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).

Den 15 december 2000 meddelade Regeringsrätten domar i två mål där frågan om tillämpligheten av artikel 6 på det svenska skattetilläggsförfarandet prövas (mål nr 1900-1998 och 2922-1999, RÅ 2000 ref. 66 I och II). I det först nämnda målet behandlas utförligt frågan om tillämpligheten av artikel 6.

Efter en genomgång av de kriterier som Europadomstolen tillämpar i detta sammanhang fann Regeringsrätten vid en samlad bedömning att det svenska skattetillägget får anses falla in under artikel 6. Regeringsrätten betonade 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 kunde enligt Regeringsrätten inte tilläggas någon självständig eller ens väsentlig betydelse.

6 Rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 – reformbehovet

6.1 Skattetillägg omfattas av artikel 6 – anklagelse för brott

Det är numera genom Europadomstolens domar mot Sverige klarlagt att det svenska skattetillägget utgör en anklagelse för brott i den mening som avses i Europakonventionens artikel 6. Därmed krävs att de rättssäkerhetsgarantier som ställs i artikeln uppfylls beträffande det svenska skattetilläggsförfarandet. Noteras skall att Europadomstolens domar mot Sverige inte har vunnit laga kraft. Europakonventionen gäller som lag i Sverige sedan den 1 januari 1995. Europakonventionen är därmed direkt tillämplig här i landet (prop. 1993/94:117, bet. 1993/94:KU24, rskr. 1993/94:246).

Såväl kommittén som de remissinstanser som yttrat sig över kommitténs förslag har gjort bedömningen att Europadomstolen vid en prövning sannolikt skulle anse att skattetillägg omfattas av artikel 6 såvitt artikeln avser anklagelse för brott. Kommittén har därför utformat sina förslag med utgångspunkten att rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 skall uppfyllas.

Genom att utforma bestämmelserna om skattetillägg på så sätt att de uppfyller de rättssäkerhetsgarantier som ställs i Europakonventionens artikel 6 befäster regeringen i viss utsträckning tolkningen av konventionen, vilket annars lämnas till de tillämpande myndigheterna. Detta påverkar emellertid inte det förhållandet att Europakonventionen gäller direkt för myndigheter och enskilda.

Här kan erinras om att det inte från artikel 6 kan härledas någon skyldighet för Sverige att behandla skattetillägg enligt samma regler som enligt vår lagstiftning gäller för straff. Det finns således inte något som hindrar att vi fortsatt betraktar skattetillägg som en administrativ sanktion som följer andra regler än de reguljära straffen, under förutsättning att de i Europakonventionen föreskrivna rättssäkerhetskraven tillgodoses.

6.2 Allmänna överväganden

<p>Regeringens bedömning: Vissa ändringar av bestämmelserna om skattetillägg bör övervägas för att ytterligare säkerställa att det svenska skattetilläggsförfarandet överensstämmer med rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 i Europakonventionen.</p>
--

Kommitténs bedömning överensstämmer i stort sett med regeringens. Förutom de förändringar regeringen överväger anser kommittén att konventionens krav på rätt till muntlig förhandling, vilken omfattar en rätt för parten att vara personligen närvarande och att bli hörd personligen vid domstol, inte tillfredsställande uppfylls av bestämmelsen i 25 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) och tolkningen av denna.

Dessutom anser kommittén att beviskravet i skattetilläggsförfarandet för att vara konventionsenligt borde överensstämma med det internationellt vedertagna beviskravet i brottmål, dvs. att den tilltalades skuld skall vara styrkt bortom rimligt tvivel.

Remissinstanserna: Remissinstanserna ställer sig i princip bakom kommitténs bedömning av reformbehovet. *Länsrätten i Göteborg* ställer sig bakom bedömningen men ser svårigheter att skilja skattetilläggsprocessen från taxeringsprocessen i sak. *Riksåklagaren* påpekar att förslagen innebär en radikal omdaning av skattetilläggsinstitutet. Vidare anför Riksåklagaren att antalet fall där ett oriktigt uppgiftslämnande blir utan någon sanktion alls förmodligen kommer att öka drastiskt och att detta eventuellt kan få återverkningar på skattemoralen. *Riksskatteverket* anför att det är självklart att skattetilläggsbestämmelserna skall vara anpassade till de krav som Europakonventionen ställer men ifrågasätter om inte kommitténs förslag i några avseenden går lite väl långt utan att det i egentlig mening skapas större rättsäkerhet för den skattskyldige. Dessutom har förslagen enligt Riksskatteverket den nackdelen att de ger svårtillämpade regler.

Skälen för regeringens bedömning: Rätten till en rättvis domstolsprövning har uttryckligen formulerats i ett antal allmänt hållna rättigheter i artikel 6.1. Uttrycket 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 omfattas 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 och att förfarandet skall vara kontradiktoriskt iakttagas (se t.ex. fallet *Dombo Beheer mot Nederländerna*, dom den 27 oktober 1993). Principen om likställdhet har störst betydelse i brottmål och i tvister mellan 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.

Enligt regeringen bör det övervägas om inte bestämmelserna om skattetillägg bör ändras i vissa avseenden för att det skall stå helt klart att det svenska systemet uppfyller de rättsäkerhetskrav som ställs i artikel 6. Regeringen kommer i följande avsnitt att redovisa i vilka avseenden den anser att de svenska bestämmelserna behöver förändras.

6.3 Tillgång till oavhängig och opartisk domstolsprövning

<p>Regeringens bedömning: Det finns anledning att överväga vissa förändringar av skattetilläggsprocessen för att säkerställa att den enskilde kan garanteras en effektiv tillgång till domstolsprövning.</p>

Kommitténs bedömning är att den svenska ordningen vid påförande av skattetillägg uppfyller de krav som artikel 6 ställer genom möjligheten att överklaga skattemyndighetens beslut till länsrätt. Kommittén bedömer inte att det strider mot artikel 6 att initiativet till domstolsprövning ligger på den enskilde.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning: Ett grundläggande krav enligt artikel 6.1 är att den som är anklagad för en brottslig gärning skall ha rätt att få tillgång till en oavhängig och opartisk domstolsprövning. Av Europadomstolens praxis kan utläsas att rätten till tillgång till domstolsprövning får begränsas men att begränsningen inte får vara utformad på så sätt att syftet med rätten till domstolsprövning inte kan uppfyllas. Det måste också vara proportionalitet mellan begränsningens inskränkande effekt och syftet med begränsningen. Europadomstolen anför i domarna mot Sverige från den 23 juli 2002 att ett system med skattemyndigheter som beslutar om skattetillägg, även om skattetillägget kan utgå med höga belopp, är förenligt med artikel 6. Systemets förenlighet med artikel 6 är emellertid enligt domstolen beroende av att den skattskyldige kan få sin sak prövad av domstol som kan tillförsäkra den enskilde de krav som ställs i artikel 6.1 och som har behörighet att pröva hela saken. Europadomstolen gör bedömningen att de administrativa domstolarna i Sverige i princip uppfyller dessa krav (se fallen *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, domar den 23 juli 2002). (Se också fallen *Le Comte, Van Leuven* och *De Meyre*, dom den 23 juni 1981, och *Albert och Le Comte*, dom den 10 februari 1983.)

Av domarna från Europadomstolen kan utläsas att rätten till domstolsprövning inte får vara endast teoretisk. En stat måste garantera de enskilda en faktisk och effektiv tillgång till domstolsprövning. Härigenom har artikel 6 bärlighet även på den del av processen som sker före domstolsprövningen (jfr också fallet *Imbrioscia mot Schweiz*, dom den 11 november 1993). Det innebär att artikel 6 är tillämplig även hos skattemyndigheterna i den utsträckning som deras hantering av ärendet påverkar den enskildes rätt till effektiv tillgång till domstolsprövning. I de ovan nämnda domarna mot Sverige anser Europadomstolen att skattemyndigheterna och länsrätten, med hänsyn till omständigheterna i fallen, inte agerat på det sätt som krävts och därigenom onödigt försenat domstolsprövning av sakfrågan. Därför har de skattskyldiga i de fallen inte tillförsäkras en effektiv tillgång till domstolsprövning.

Redan enligt gällande rätt finns ett författningsreglerat skyndsamhetskrav vid skattemyndigheternas handläggning av överklaganden (6 kap. 6 § taxeringslagen [1990:324]).

Av de nu diskuterade domarna mot Sverige kan enligt regeringen inte utläsas att det i princip skulle vara oförenligt med artikel 6 att verkställa ett beslut om skattetillägg före det att domstolsprövning av frågan kommit till stånd. Regeringen anser ändå att frågan om möjligheterna att få anstånd har viss betydelse i detta sammanhang. Den skattskyldige kan under vissa förutsättningar få anstånd med att betala skattetillägget (och skatten) till dess att skattefrågan är prövad av domstol. Genom ett anstånd med att betala skattetillägget blir de ekonomiska verkningarna av skattemyndighetens beslut tillfälligt mindre betungande för den enskilde

i avvaktan på en domstolsprövning. Regeringen överväger förändringar av anståndsbestämmelserna i kapitel 15.

6.4 Rätten till muntlig förhandling

Regeringens bedömning: Gällande svenska bestämmelser om rätt till muntlig förhandling uppfyller kravet i artikel 6 i Europakonventionen.

Kommitténs förslag: En uttrycklig föreskrift om att den skattskyldige eller ställföreträdare för denna har rätt att bli hörd personligen i mål om särskild avgift införs.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Sundsvall* och *Länsrätten i Kalmar län* anser att den föreslagna bestämmelsen är onödig med hänsyn till förvaltningsprocesslagens (1971:291) bestämmelser och tillämpningen av dessa.

Skälen för regeringens bedömning: Muntlighet är huvudregel enligt artikel 6. Detta innebär att den enskilde i princip skall ha rätt att påkalla muntlig förhandling vid domstolsprövningen. De svenska reglerna uppfyller kravet på muntlighet i och med att muntlig förhandling skall hållas på enskilds begäran i länsrätt och kammarrätt i mål om särskild avgift utom i de fall det finns anledning att anta att avgift inte kommer att tas ut. Detta framgår av 6 kap. 24 § taxeringslagen.

Europakonventionens krav på rätt till muntlig förhandling omfattar en rätt för parten att vara personligen närvarande och att bli hörd personligen vid domstol. Kommittén anförde att 25 § förvaltningsprocesslagen ibland tolkas på så sätt att partsförhör inte kan hållas i domstol i mål om skattetillägg. Detta för att bestämmelsen i 25 § förvaltningsprocesslagen endast reglerar förhör med annan än part och att lagen därmed inte skulle ha den möjlighet som 37 kap. rättegångsbalken erbjuder att i domstol hålla förhör, i bevissyfte, med en part. Kommittén fann mot bakgrund av Europadomstolens praxis att det finns anledning anta att en sådan tolkning och tillämpning av förvaltningsprocesslagen skulle kunna strida mot Europakonventionens krav på rätten för en part att få närvara personligen.

Det torde som kommittén funnit stå i strid med Europakonventionens krav att tolka 25 § förvaltningsprocesslagen på det nyss återgivna viset. En sådan tillämpning av förvaltningsprocesslagen torde inte heller vara avsedd. Det är visserligen riktigt att denna lag inte innehåller bestämmelser om förhör med part i bevissyfte. Frånvaron av uttryckliga bestämmelser i ämnet synes enligt regeringens bedömning inte kunna tas till intäkt för att förhör med den tilltalade inte skulle få äga rum. Tvärtom måste utgångspunkten vara att ett sådant förhör normalt ingår vid en muntlig förhandling. Regeringen anser alltså att Europakonventionens krav i detta avseende uppfylls vid det svenska skattetilläggsförfarandet.

6.5 Offentligt avkunnande av dom

Regeringens bedömning: De svenska bestämmelserna uppfyller kraven i artikel 6 när det gäller offentligt avkunnande av dom.

Kommitténs bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt artikel 6 skall en dom meddelas offentligt och en rättegång i princip vara offentlig. De svenska bestämmelserna uppfyller kraven eftersom domar om skattetillägg, precis som andra domar, är offentliga. Det faktum att domstolsförfarandet kan vara föremål för sekretess, eller hållas inom stängda dörrar, är enligt regeringen godtagbart enligt Europakonventionen eftersom bestämmelserna om sekretess och stängda dörrar gäller av hänsyn till enskilds personliga och ekonomiska förhållanden.

6.6 Passivitetsrätten – rätten att inte belasta sig själv

Regeringens bedömning: En utvidgad rätt för den enskilde att i en skatteutredning inte behöva lämna uppgifter som kan vara belastande för den enskilde själv när det gäller omständigheter som kan leda till skattetillägg bör övervägas.

Kommitténs bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna delar kommitténs bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: 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. Principen har anknytning till oskuldspresumtionen. Som kommittén påpekar innehåller Europakonventionen dock inte någon uttrycklig bestämmelse till skydd för rätten att inte uttala sig men denna princip ändå anses ingå i rätten till "fair trial". Vilken innebörd passivitetsrätten har i Europakonventionen är ännu inte helt klarlagt av Europadomstolens praxis. I fallen *Funke mot Frankrike* (dom den 23 februari 1993), *Saunders mot Storbritannien* (dom den 17 december 1996), *John Murray mot Storbritannien* (dom den 25 januari 1996) och *J.B mot Schweiz* (dom den 3 maj 2001) har frågan varit föremål för prövning. I fallet *Saunders mot Storbritannien* slog Europadomstolen 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. Domstolen uttalade också att det allmänna intresset inte kan åberopas för att rättfärdiga användningen av uppgifter som inte har lämnats frivilligt i ett icke judiciellt-förfarande. I fallet *J.B. mot Schweiz* påfördes J.B. en form av böter för att han inte lämnade uppgifter om sina inkomster. Uppgifterna skulle användas i en process mot J.B. som gällde både tilläggsskatt (supplementary tax) och skatteundandragande (tax evasion). Europadomstolen konstaterade att processen i den del den avsåg skatteundandragande var en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6.1. och fann att staten därför brutit mot artikel 6.1. då den använt sig av böter för att försöka få J.B. att lämna uppgifter.

Eftersom skattetillägg omfattas av artikel 6 i Europakonventionen måste skattetilläggsförfarandet uppfylla kraven i artikeln. Anklagelsen

om att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift och uttag av skattetillägg är ett utflöde av själva skatteutredningen varför denna kan sägas i detta avseende fungera från konventionssynpunkt som en brottsutredning. Skatteutredningen som sådan är däremot inte en brottsutredning utan en utredning för säkerställande av rätt beskattningsunderlag. Skattemyndigheten kan tänkas vidta åtgärder i skatteutredningen, när risk föreligger att skattetillägg kommer att tas ut, som står i strid med den skattskyldiges rätt att inte behöva uttala sig eller belasta sig själv.

Det är sedan den 1 januari 1998 förbjudet att förelägga en skattskyldig vid vite att medverka i en utredning om det finns anledning anta att den skattskyldige eller, om det är en juridisk person, ställföreträdaren för den skattskyldige har begått brott och uppgifterna har samband med den gärning som brottsmisstanken avser (3 kap. 5 och 12 §§ taxeringslagen [1990:324], 23 kap. 2 § skattebetalningslagen [1997:483] och 10 kap. 4 § tullagen [2000:1281]). Reglerna tar inte sikte på skattetillägg utan det fallet där den skattskyldige är misstänkt för skattebrott.

Frågan är hur bestämmelserna skall utformas för att skattetilläggsförfarandet skall anses förenligt med konventionens krav i detta avseende. I detta sammanhang bör diskuteras vad som kan sägas innefattas i passivitetsrätten och vad som följer av skyldigheten att medverka i skatteutredningen.

Av hittillsvarande praxis från Europadomstolen 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 inte heller att använda uppgifterna i en efterföljande rättegång. Det bör påpekas att inget av domstolens avgöranden ger något generellt svar på frågan vid vilken grad av misstanke eller vid vilken tidpunkt som passivitetsrätten får åberopas. Det kan å ena sidan tänkas 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. Å andra sidan finns inget avgörande från domstolen som anger annat än att rätten inträder först när den enskilde i någon mening är anklagad för brott. Mot bakgrund av Europadomstolens hittillsvarande praxis gör regeringen bedömningen att en bestämmelse om skydd för den enskilde från att behöva belasta sig själv bör ta sikte på tiden från det att den enskilde i någon mening är anklagad för brott.

I regeringens proposition 1997/98:10; *Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar m.m.* anförs på s. 62 att den principiella uppgiftsskyldigheten som åligger skattskyldiga i skatteutredningar knappast kan 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. Det finns inte något fall från Europadomstolen som anger att domstolen skulle hysa uppfattningen att skattskyldiga inte skulle ha en allmängiltig skyldighet att medverka vid skatteutredningar. Ser man frågan ur skatterättslig synvinkel är det enligt regeringen närmast uppenbart att en i lag fastslagen allmän skyldighet att medverka i skatteutredningar är ett naturligt inslag i beskattningssystemet. En

skatteutredning syftar till att åstadkomma ett korrekt beslutsunderlag i skattefrågan. Skatteutredningen är ingen brottsutredning och skatteförfarandet i sig är därmed inte underkastat de krav som ställs i Europakonventionens artikel 6 (jfr avsnitt 5.3). Det är enligt regeringens uppfattning inte heller oförenligt med Europakonventionen att skatteförfattningarna utgår från att den skattskyldige har en allmän och osanktionerad skyldighet att lämna uppgifter (jfr prop. 1997/98:10).

Regeringen anser alltså att det med utgångspunkt i nuvarande Europadomstolspraxis är 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. Inte heller är myndigheter eller domstolar förhindrade att dra slutsatser av den misstänktes eventuella passivitet. Detta framgår av 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.

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, så länge tvångsåtgärderna innebär att den skattskyldiges rätt att vara passiv respekteras.

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. Regeringen kan emellertid inte finna 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).

Eftersom skattetillägg anses vara anklagelse för brott i den mening som avses i Europakonventionens artikel 6.1 skall den enskilde i skattetilläggsprocessen tillförsäkras den rätt att inte belasta sig själv som konventionen kräver. De nu gällande bestämmelserna i skatteförfattningarna uttrycker i detta avseende endast sådana garantier beträffande anklagelser för brott (i den mening begreppet har i svensk rätt). Regeringen anser därför att en utvidgning av skyddet för den enskildes rättssäkerhetsintressen bör övervägas med avseende på passivitetsrätten. Regeringen återkommer till frågan i kapitel 14.

6.7 Domstolsprövning inom skälig tid

Regeringens bedömning: En möjlighet att beakta det förhållandet att oskäligt lång tid förflutit mellan förseelsen och beslutet om skattetillägg bör övervägas.

Kommitténs bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna instämmer i kommitténs bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Rätten enligt artikel 6.1 att få tillgång till domstolsprövning innebär också att domstolsprövningen skall äga rum inom skälig tid. Europadomstolen har i ett fall uttalat att bestämmelsen gäller alla parter i en rättegång och att syftet är att hindra en alltför långsam handläggning (*Stögmüller mot Österrike*, dom den 10 november 1969).

Frågan är vad som avses med att ett ärende avgörs inom skälig tid. Av konventionen följer att avgörande för starttidpunkten är när en anklagelse för ett brott föreligger. Av Europadomstolens praxis kan utläsas att tiden för processen skall räknas från det att en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller från det att myndigheternas agerande har betydande verkningar för den enskilde (*Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, domar den 23 juni 2002).

Sluttidpunkten är enligt Europadomstolens praxis när saken slutligen avgjorts av högsta instans, eller närmare bestämt när den slutgiltiga domen är tillgänglig för den anklagade. Det går inte att från Europadomstolens praxis härleda en bestämd tidsfrist som kan sägas utgöra skälig tid för avgörande. Europadomstolen tar hänsyn till flera olika faktorer vid bedömningen av om skälig tid har förelegat. Särskilt tas hänsyn till fallets svårighetsgrad, den enskildes agerande i processen och myndighetens agerande i processen. Även sådana omständigheter som om staterna vidtagit åtgärder för att se till att avgöranden sker inom rimlig tid beaktas av Europadomstolen.

I 7 § förvaltningslagen (1986:223) finns en bestämmelse som anger att snabbhet skall iakttas vid handläggningen av ärenden. Samma principiella synsätt gäller för domstolarna, även om bestämmelser om det varken finns i förvaltningsprocesslagen eller rättegångsbalken. I 6 kap. 6 § taxeringslagen föreskrivs att skattemyndigheten snarast skall ompröva ett beslut som den skattskyldige har överklagat.

En viktig fråga i detta sammanhang är hur en svensk domstol skall agera om den inser att kravet på skälig tid riskerar att överträdas. Är risken för konventionsbrott i sig ett skäl att upphäva ett beslut om skattetillägg? Kommittén anförde att Europakonventionens 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 det fall olyckan redan har skett ansåg kommittén det tvivelaktigt om en domstol enbart ur konventionen skulle kunna härleda en befogenhet att sätta sig över gällande regler om målets handläggning, något som kan strida mot andra viktiga grundsatser såsom allas likhet inför lagen.

Europadomstolens praxis visar att det har betydelse för bedömningen om de nationella domstolarna uttryckligen har tagit hänsyn till att kravet på domstolsprövning inom skälig tid har åsidosatts och därför kompenserat den anklagade (*Lie och Berntsen mot Norge*, beslut den 16 december 1999). I dessa fall har möjligheten att beakta att skälig tid inte iakttagits förelegat enligt den inhemska rätten. En sådan möjlighet finns i den svenska rätten för allmän domstol i brottmål enligt 29 kap. 5 § första stycket 7 brottbalken.

Frågan om motsvarande möjlighet att beakta tidsaspekten finns i mål om skattetillägg diskuterades av Regeringsrätten i RÅ 2000 ref. 66 I. Regeringsrätten påpekar att taxeringslagen saknar motsvarighet till

brottsbalkens uttryckliga bestämmelser om hänsynstagande till att ovanligt lång tid förflutit sedan brottet begicks. Det finns inte heller inom det administrativa sanktionssystemet någon möjlighet att välja en annan påföljd eller annan form av jämkning än hel eftergift. Regeringsrätten konstaterar också att till skillnad från vad som gäller för utdömande av brottspåföljd så inleds skattetilläggsförfarandet alltid med att skattemyndigheten påför skattetillägg och då i regel i nära anslutning till det handlande som föranledde skattetillägget. Det föreligger således enligt Regeringsrätten skillnader mellan brottsmålsprocessen och skattetilläggsprocessen.

Regeringsrätten anförde vidare att enbart det förhållandet att en skattetilläggsfråga slutligt kommer att avgöras först efter vad som enligt Europakonventionen är att bedöma som oskälig tid inte regelmässigt kan medföra att skattetillägg inte påförs. Befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt” (vilken är den befrielsegrund som enligt Regeringsrätten skulle kunna komma i fråga) kan således, även i belysning av att Europakonventionen numera utgör svensk lag, inte utnyttjas som ett allmänt remedium för att komma till rätta med den form av konventionskränkning som består i att ärendet eller målet inte avgörs inom skälig tid. Detta behöver inte, fortsätter Regeringsrätten, utesluta att det i vissa situationer kan finnas anledning att anlägga samma synsätt vid påförande av skattetillägg som när det gäller att döma ut en brottspåföljd sedan osedvanligt lång tid förflutit från brottet. Även om skattetillägg initialt tas ut redan genom beslut av en skattemyndighet får det naturligtvis anses klart otillfredsställande om det efter ett överklagande av skattemyndighetens beslut inte kommer att föreligga ett lagakraftvunnet avgörande inom skälig tid. Detta blir särskilt påtagligt om en överinstans efter en utdragen skatteprocess skulle finna att ett skattetilläggsbeslut som undanröjts i en lägre instans rätteligen bör fastställas. I en sådan situation bör, om mycket lång tid förflutit från det att skattetillägg först påfördes till dess det genom slutligt beslut åter skall påföras, befrielse kunna övervägas med hänsyn till att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Som framgått ovan finns det inte någon klart uttalad möjlighet att beakta det förhållandet att oskäligt lång tid förflutit mellan en förseelse och ett beslut om skattetillägg. Detta är enligt regeringens uppfattning inte tillfredsställande. Införandet av en sådan möjlighet bör därför övervägas. Regeringen återkommer till denna fråga i avsnitten 11.3 och 12.5.1.

6.8 Proportionalitetsprincipen

Regeringens bedömning: En möjlighet att jämka skattetilläggsbeloppet bör övervägas.
--

Kommitténs bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna instämmer i kommitténs bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: I den debatt som förts om skattetilläggs förenlighet med konventionen har det 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 Skattetilläggskommitténs uppfattning var att det fanns fog för påståendet att skattetilläggen ofta slår alltför hårt och blint och inte sällan är oproportionerligt ingripande.

Det finns 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 RÅ 2000 ref. 66 I griper konventionen inte in på alla områden, och straffmätningen och straffmätningens principerna vid ekonomiska påföljder tillhör de områden som principiellt sett har lämnats åt de enskilda staternas reglering. Proportionalitetsprincipen är dock en mycket viktig princip som genomsyrar tolkningen av Europakonventionen.

Även om regeringen inte kan instämma i kommitténs uppfattning, att skattetilläggen ”ofta slår alltför hårt och blint och inte sällan är oproportionerligt ingripande”, så anser regeringen att bestämmelserna om skattetillägg kan utformas mer nyanserat. Bestämmelserna om beräkning av skattetilläggsbeloppet är schablonmässiga och påföljden kan i vissa fall framstå som onödigt ingripande i förhållande till överträdelsens karaktär. Regeringen anser därför att en möjlighet att justera skattetilläggsbeloppet bör övervägas. Härigenom skulle man kunna undvika att påföljden kommer att stå i uppenbart missförhållande till förseelsen. Regeringen återkommer till frågan om en möjlighet att jämka skattetilläggsbeloppet i avsnitt 12.5.

6.9 Bevisregler

Regeringens bedömning: Europakonventionen ställer endast kravet på bevisningen att den måste uppgå till en viss höjd som tillräckligt säkert fastslår den tilltalades skuld. Regeringens bedömning är att det gällande beviskravet för att ta ut skattetillägg, att en uppgift ”befinns” oriktig, uppfyller Europakonventionens krav på bevisningens styrka.

Kommitténs bedömning: Sannolikt skall det internationellt vedertagna beviskravet i brottmål vara uppfyllt, dvs. att den tilltalades skuld skall vara styrkt bortom rimligt tvivel, för en fällande dom. Kommittén påpekar dock att detta inte framgår av något avgörande från Europadomstolen.

Remissinstanserna: Det är bara ett fåtal remissinstanser som yttrat sig särskilt över kommitténs bedömning i denna del. *Ekobrottsmyndigheten*, och *Malmö tingsrätt* instämmer i kommitténs bedömning. *Sveriges advokatsamfund* är positivt till bedömningen men efterlyser en närmare analys. *Riksskatteverket* instämmer inte i kommitténs bedömning och anför att Europakonventionen inte ställer några krav på bevisningens höjd. Europakonventionen i sig motiverar alltså inte en förändring av beviskravet. Det finns enligt Riksskatteverket inte heller några sådana krav i Sveriges internationella åtaganden i övrigt.

Skälen för regeringens bedömning: Europakonventionens rätt till ”fair trial” innebär inte att de nationella domstolarna skall följa några särskilda bevisvärderingsregler. Det är i princip en nationell angelägenhet för varje land att bestämma sina egna bevisvärderingsregler. Däremot ställer konventionen vissa krav när det gäller användningen av bevis, t.ex. vid olagligt erhållna bevis och skriftliga vittnesmål.

Europadomstolens praxis ger inte heller uttryck för något bestämt krav på bevisningens höjd. 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) har använts som exempel på att kommissionen och domstolen ställer höga krav på bevisningen. 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. Kommittén menade att man av de uttalanden Europadomstolen gjort kan utläsa 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. Enligt kommittén utgår Europakonventionen sannolikt från att den tilltalades skuld skall vara styrkt bortom rimligt tvivel. Kommittén påpekar dock att detta inte framgår av något avgörande från Europadomstolen.

Regeringen anser inte att man kan dra någon annan slutsats av Europadomstolens praxis än att Europakonventionen ställer kravet att bevisningen måste uppgå till en viss höjd som tillräckligt säkert fastslår den tilltalades skuld. Det gällande beviskravet för att ta ut skattetillägg, ”befinns”, är högre än det som gäller i den ordinarie taxeringsprocessen och uppfyller enligt regeringens bedömning Europakonventionens krav på bevisningens styrka. I den ordinarie taxeringsprocessen räcker det att en omständighet gjorts ”sannolik”. Även om beviskravet vid skönstaxering endast är ”sannolikt” anser regeringen att kravet är tillräckligt motbakgrund av att skattetillägget undanröjs om en deklaration eller korrekta uppgifter kommer in till skattemyndigheten. Regeringen är mot denna bakgrund inte beredd att föreslå några ändringar av reglerna i detta avseende.

6.10 Oskuldspresumtionen

6.10.1 Rättsliga presumtioner och objektiva ansvar

<p>Regeringens bedömning: Oskuldspresumtionen ger anledning att överväga förändringar av reglerna om befrielse från skattetillägg.</p>

Kommitténs bedömning är att mycket talar för att det svenska skattetilläggssystemet med strikt ansvar för den oriktiga uppgiften kombinerat med subjektiva befrielsegrunder – såsom det faktiskt tillämpas - skulle klara en prövning i Europadomstolen.

Remissinstanserna: De remissinstanser som uttalat sig i detta avseende instämmer i kommitténs bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: En viktig rättssäkerhetsprincip i Europakonventionen är att ingen skall betraktas som skyldig till brott utan att en domstol har konstaterat hans skuld efter ett förfarande där han fått tillfälle att försvara sig mot anklagelser och som även i övrigt motsvarat kraven på en rättvis rättegång. Detta uttrycks i artikel 6.2 som att ”envar, som blivit anklagad för brottslig gärning, skall betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts”, den s.k. oskuldspresumtionen.

Av denna presumtion följer att domstolen måste ha en verklig möjlighet till prövning. Av Europadomstolens praxis framgår att eventuella faktiska och rättsliga presumtioner måste hållas inom rimliga gränser (*Salabiaku mot Frankrike*, dom den 7 oktober 1988, *Pham Hoang mot Frankrike*, dom den 25 september 1992, och *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, domar den 23 juli 2002).

I fallet *Salabiaku* som gällde narkotikasmuggling uttalade Europadomstolen bl.a. att *Salabiaku* hade fällts till ansvar inte endast för innehavet av narkotika 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 presumtionsregeln och de hade utnyttjat sin möjlighet att göra en bedömning och därvid beaktat omständigheter som tytt på uppsåt hos de inblandade.

I ovan nämnda fallen mot Sverige anför Europadomstolen att det svenska skattetillägssystemet innebär att den skattskyldige presumeras ouskäligt ha lämnat en oriktig uppgift. Det presumeras vidare att det inte är uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. Den skattskyldige har sedan att motbevisa denna presumtion för att undgå skattetillägg. Europadomstolen hänvisar till *Salabiaku-fallet* och anför att domstolen där slagit fast att sådana presumtioner är tillåtna under förutsättning att de hålls inom rimliga gränser. Domstolens bedömning är, mot bakgrund av att det svenska systemet innehåller flera subjektiva befrielsegrunder och att ett effektivt taxeringssystem är viktigt för en stats finanser, att den svenska presumtionen uppfyller kraven i artikel 6.2. Europadomstolen pekar på att det för systemets förenlighet med oskuldspresumtionen har betydelse att det i varje enskilt fall sker en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om det finns förutsättningar att undanröja eller befria från skattetillägget. Domstolen hänvisar här till Regeringsrättens uttalande i RÅ 2000 ref. 66.

Sammanfattningsvis anser Europadomstolen att det svenska skattetillägssystemet i nu aktuellt avseende är förenligt med artikel 6.2. Som framkommit av Europadomstolens uttalanden förutsätter konventionsförenligheten att det görs en nyanserad och inte alltför

restriktiv prövning av befrielsegrunderna i varje enskilt fall. Regeringen anser att det finns skäl att överväga om de befintliga befrielsegrunderna bör ändras eller kompletteras med ytterligare några situationer där skattillägg inte skall tas ut för att ytterligare främja en nyanserad bedömning i varje enskilt fall. Regeringen återkommer till denna fråga i avsnitt 11.3.

6.10.2 Verkställighet av skattetillegg

Regeringens bedömning: Oskuldspresumtionen ger anledning att överväga en förändring av reglerna om anstånd och ställande av säkerhet vid anstånd beträffande betalningen av skattetillegg.

Kommitténs bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De remissinstanser som uttalat sig i detta avseende instämmer i kommitténs bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Det har i den allmänna debatten uttryckts tveksamhet om verkställighetsbestämmelsen i 23 kap. 7 § skattebetalningslagen, som innebär att en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt den 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 att detta skulle strida mot konventionen.

Kommissionen har i fallet *Källander mot Sverige*, beslut den 6 mars 1989 (No. 12693/87) gjort vissa uttalanden som är av intresse i detta avseende. Sökanden i det fallet anförde bl.a. att han på grund av en dom av länsrätten i december 1982 hade tvingats att betala skatt, skattetillegg, avgifter och ränta redan 1983 trots att skattetvisten inte avgjorts förrän 1986. Han hävdade att detta stred mot artikel 6.2. I beslutet om ansökan skulle tas upp till prövning, konstaterade kommissionen i den delen att sökanden enligt det svenska systemet hade möjlighet att överklaga länsrättens dom och att betalningen av skattetillegget – 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 skattetillegget 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 skattetillegget före ett slutligt avgörande inte inkräktade på sökandens rätt att betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts på det sätt som avses i artikel 6.2.

Av kommissionens uttalande följer att artikel 6.2 i varje fall inte generellt hindrar att en domstols beslut om skattetillegg kan verkställas innan det har vunnit laga kraft.

I fallen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (domar den 23 juli 2002) var frågan om det var förenligt med oskuldspresumtionen i artikel 6.2 att *skattemyndighetens beslut* om

skattetillägg verkställdes omedelbart och alltså före det att skattefrågan prövats i domstol. Europadomstolen konstaterar inledningsvis i fallen att artikel 6 i princip inte förhindrar att påföljder verkställs före domstolsprövning. Europadomstolen anför vidare att en stat emellertid måste hålla bestämmelser om omedelbar verkställighet inom rimliga gränser så att inte den enskildes möjlighet att försvara sig i domstolsprocessen försämras. Domstolen påpekar att särskild försiktighet måste iaktas när det är fråga om omedelbar verkställighet av en administrativ myndighets beslut. Europadomstolen anser att en stats finansiella intressen kan rättfärdiga standardiserade bestämmelser och legalpresumtioner beträffande skatter och skattetillägg och omedelbar verkställighet av skatter men anser inte att sådana intressen i sig kan rättfärdiga omedelbar verkställighet av skattetillägg. Ett system som tillåter verkställighet före domstolsprövning av betydande skattetilläggsbelopp är enligt domstolen öppet för kritik och bör bli föremål för noggrann granskning. Europadomstolen ansåg att Sverige, i de aktuella fallen, kunnat upprätthålla oskuldspresumtionen.

Den här frågan behandlades ingående av Regeringsrätten i RÅ 2000 ref. 66 II. Regeringsrätten hänvisar i målet till de regler om anstånd med skattebetalningen som finns i 17 kap. 2 § skattebetalningslagen. Enligt domen kan det med hänsyn till möjligheten att erhålla anstånd med skattebetalningen inte vara oförenligt med artikel 6.2 i Europakonventionen att kräva omedelbar verkställighet.

Regeringen anser emellertid att det skulle kunna finnas situationer där en omedelbar verkställighet riskerar att strida mot artikel 6. Regeringens bedömning är därför att bestämmelserna om anstånd med att betala skattetillägg bör göras mer generösa. Regeringen återkommer till frågan i kapitel 15.

6.11 Minimirättigheterna

Regeringens bedömning: Det svenska skattetilläggsförfarandet uppfyller de krav på minimirättigheter som ställs i Europakonventionens artikel 6.3.

Kommitténs bedömning: Överensstämmer delvis med regeringens. Kommittén anför att 11 § rättshjälpslagen (1996:1619) bör kunna tillämpas för fysiska personer när en fråga om skattetillägg är särskilt komplicerad. Kommittén är tveksam till om det kan innebära ett brott mot artikel 6 att juridiska personer inte kan garanteras rätt till juridiskt biträde i mål om skattetillägg i vidare omfattning än vad som följer av lagen (1989:479) om ersättning för kostnader och ärenden i mål om skatt.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning

Underrättelse om anklagelse

Enligt artikel 6.3 a 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 § taxeringslagen ge den skattskyldige tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. Kommunikation är enligt förarbetena till taxeringslagen onödigt när beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande av den skattskyldige inte skulle medföra ett bättre beslutsunderlag (prop. 1989/90:74 s. 395). Kommunikationskyldighet 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 obehövligt. Bestämmelsen är enligt 5 kap. 9 § den lagen 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.

Någon ändring av gällande regler i detta avseende på grund av artikel 6 behövs inte enligt regeringen.

Rätten till fri tolk

Den anklagade har enligt artikel 6.3 e rätt att utan kostnad få bistånd av tolk om han inte förstår eller talar det språk som används i rätten.

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.

Regeringen konstaterar 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 och regeringen förutsätter att Europakonventionen följs i detta avseende. Någon ändring av reglerna för att uppfylla Europakonventionen behövs därför inte.

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, 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 begränsad enligt 11 § rättshjälpslagen, men detta gäller i praktiken även i fråga om bötesmål, vilket anses godtagbart. När det gäller rätten till försvarare fordras enligt regeringen inte någon ytterligare lagstiftning.

Kommittén anförde 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 borde 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. Genom lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., kan enskilda skattskyldiga i vissa fall medges ersättning av allmänna medel för kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt. Behovet av rättshjälp är dessutom mindre i förvaltningsprocessen än i brottmål genom den utredningsskyldighet till den skattskyldiges fördel som åligger förvaltningsdomstolarna enligt 8 § förvaltningsprocesslagen (1971:291). Regeringen anser att de svenska bestämmelserna i detta avseende är förenliga med Europakonventionen.

I sammanhanget bör påpekas att även juridiska personer omfattas av artikel 6. I fråga om juridiska personer är de svenska bestämmelserna om rättshjälp inte tillämpliga. Lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. gäller däremot även för juridiska personer. Regeringen, som anser att de svenska bestämmelserna även beträffande juridiska personer får anses uppfylla Europakonventionens krav, lämnar denna fråga utan vidare överväganden.

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 19 februari 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. Börje Leidhammar, Straff eller avgift – skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen, Svensk skattetidning 1998 s. 838). Såsom konstaterats i avsnitt 5.4.2 är det inte konventionsstridigt att en annan myndighet än domstol som första instans beslutar om en bestraffande sanktion. Det torde därför inte heller strida mot konventionen att vittnen inte kan höras i samband med att skattemyndigheterna beslutar att ta ut skattetillägg. Noteras skall att vittnesförhör kan ske i förvaltningsdomstolarna.

Regeringen föreslår inga ändringar av reglerna i detta avseende.

7 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet – förbudet mot dubbelbestraffning

7.1 Allmänt om Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning

I Europakonventionen 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 om "ne bis in idem" eller det s.k. dubbelbestraffningsförbudet. FN-konventionens artikel torde ta sikte endast på traditionella brottspåföljder.

Det har tidigare diskuterats om artikel 6 i Europakonventionen innefattar 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. I sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen har emellertid genom artikel 4 införts en bestämmelse som utvidgar rättighetsskyddet till ett principiellt förbud mot nytt åtal i samma stat efter en slutlig dom för ett brott.

Europadomstolen har dessutom i målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* (beslut den 14 september 1999) tydligt uttalat 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 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.

Noteras skall att det finns begränsningar i dubbelbestraffningsförbudet. Exempelvis gäller att för att en tidigare dom skall hindra ny lagföring måste det vara fråga om en slutligt lagakraftvärdande dom. Dessutom finns det i punkten 2 av artikel 4 undantag från huvudregeln. Hinder mot ny lagföring skall sålunda inte föreligga när det har framkommit nya viktiga omständigheter som kan påverka utgången i målet eller det i den tidigare rättegången förekommit ett grovt rättegångsfel som kunnat ha sådan effekt. Det finns således utrymme för resning eller undanröjande av en dom på grund av domvilla om sådana förfaranden är möjliga enligt den nationella rätten.

Förbudet i artikel 4 begränsas dessutom av att det endast gäller lagföring inom en och samma stat. En dom i en stat utgör alltså inte enligt artikel 4 ett hinder mot lagföring för samma sak i en annan stat. Frågan om rättskraft över de nationella gränserna är oreglerad i artikel 4. Däremot finns det andra konventioner som tillerkänner brottmålsdomar en internationell rättsverkan.

Noteras skall också att artikel 4, liksom övriga bestämmelser om mänskliga rättigheter, är avsedd att ge den enskilde rättigheter. Det innebär att ett nytt förfarande som bara kan leda till ett förmånligare resultat för den enskilde knappast kan anses stå i strid med artikel 4.

7.2 Avgöranden från Europadomstolen

Sedan mitten av 1990-talet har Europadomstolen avgjort ett antal fall som belyser dubbelbestraffningsproblematiken, t.ex. fallen *Gradinger mot Österrike* (dom den 23 oktober 1995), *Oliveira mot Schweiz* (dom den 30 juli 1998), *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* (beslut den 14 september 1999), *R.T. mot Schweiz* (beslut den 30 maj 2000), *Franz Fischer mot Österrike* (dom den 29 maj 2001) och *W.F mot Österrike* (dom den 30 maj 2002). Här följer en sammanfattning av de av fallen som är av mest central betydelse för regeringens bedömning av frågan om hur den svenska ordningen förhåller sig till dubbelbestraffningsförbudet.

Fallet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* gäller frågan om huruvida den administrativa sanktionen (skattetillägg) och den straffrättsliga sanktionen (dom avseende skattebedrägeri) utgör straff för samma brott.

Bakgrunden var den 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. Straffrättsliga förfaranden inleddes därefter också mot dem. Såväl Ponsetti som Chesnel åtalades och dömdes 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 den franska 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 följer 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 skiljer 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 den franska taxeringslagen inte reglerar samma brott och att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet därför inte är tillämplig. Domstolen ansåg att klagomålen var ogrundade och meddelade inte prövningstillstånd.

Fallet *R.T. mot Schweiz* var ett avvisningsbeslut som gällde frågan om två straff utdömts för rattfylleri. R.T fick först sitt körkort återkallat av det lokala vägkontoret och sedan dömdes han till böter och fängelse för rattfylleri. Europadomstolen framhöll i sin dom att syftet bakom artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet var att förhindra en upprepning av ett straffrättsligt förfarande som slutligen avgjorts. Europadomstolen anförde vidare att de schweiziska myndigheterna påfört R.T. tre olika, i lagen föreskrivna, sanktioner för den aktuella överträdelsen; återkallelse av körkortet, fängelse- och bötesstraff. De tre sanktionerna utdömdes ungefär samtidigt, i maj respektive juni 1993, av två olika myndigheter. Återkallelsen av körkortet beslutades av en administrativ myndighet medan fängelse- och bötesstraffen utdömdes i ett straffrättsligt förfarande. Europadomstolen drog slutsatsen att det inte innebar dubbelbestraffning i strid med artikel 4 att påföra de tre olika – av lagstiftningen förutsedda – sanktionerna samtidigt av två olika myndigheter.

I fallet *Franz Fischer mot Österrike* var situationen den att Franz Fischer varit inblandad i en trafikolycka, genom att han krockat med en cyklist, och att han därefter i administrativ väg ålades ett bötesstraff för att han kört bil alkoholpåverkad. Senare dömdes han av en domstol till fängelse för att han vid samma tillfälle orsakat en persons död. Som straffskärpande omständighet angavs att Franz Fischer före den aktuella körningen frivilligt berusat sig med alkohol. Frågan var alltså om Franz Fischer i strid med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet åtalats och dömts för ett brott som han redan tidigare dömts för. Europadomstolen som hänvisade till fallen *Gradinger mot Österrike* och *Oliveira mot Schweiz* medgav att dessa avgöranden kunde uppfattas som motsägelsefulla. Europadomstolen anförde i detta sammanhang att domstolen undersöker om "the offences in question differed in their essential elements" (dvs. om brotten i fråga skiljer sig åt med avseende på väsentliga rekvisit) och att Gradinger- och Oliveirafallen i detta hänseende var olika. I Gradingerfallet var det grundläggande förutsättningarna för den administrativa förseelsen rattfylleri desamma som de förutsättningar som kunde innebära försvårande omständigheter vid brottet att under

bilkörning vålla någon annans död. I Oliveirafallet fanns enligt Europadomstolen inte någon sådan tydlig överensstämmelse mellan de nödvändiga förutsättningarna för de olika förseelserna. Europadomstolen fann att Franz Fischer hade åtalats och dömts två gånger för ett och samma brott, eftersom de nödvändiga förutsättningarna för det administrativa brottet rattonykterhet och den speciella straffskärpande omständighet som definierades i strafflagen och som lagts till grund för straffet i brottmålet i väsentliga delar överensstämde med varandra. Europadomstolens slutsats blev därför att dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 inte hade respekterats.

7.3 Ett par avgöranden från Högsta domstolen och Regeringsrätten

NJA 2000 s. 622

Högsta domstolen (HD) bedömde i ett avgörande den 29 november 2000 (NJA 2000 s. 622) frågan om artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet utgjorde hinder mot att en person ställs till ansvar för skattebedrägeri (numera skattebrott, SFS 1996:658) efter det att han påförts skattetillägg.

HD tar i sin dom inte direkt ställning till frågan om artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig på det svenska skattetilläggsförfarandet, men anger att starka skäl talar för att så är fallet. HD framhåller emellertid att, även om det svenska skattetilläggsförfarandet skulle anses innefatta anklagelse för brott (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. För att ett avgörande enligt konventionen skall kunna tillmätas rättskraft krävs enligt HD att det meddelats ”i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat” (in accordance with the law and penal procedure of that State). HD påpekar att 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. HD gör bedömningen att ordalydelsen i artikel 4 därmed i detta avseende inte lämnar utrymme för en autonom tolkning. För att ändå med hänvisning till konventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör det enligt HD krävas att det finns klart stöd för detta i Europadomstolens praxis och något sådant stöd kan HD inte finna.

HD anmärker vidare att rättskraften enligt konventionen avser brott och inte gärning. Det innebär enligt HD att konventionen inte hindrar ett nytt åtal för ”samma gärning” om det nya åtalet avser ett annat brott än det som prövats tidigare. HD hänvisar till Europadomstolens beslut i fallet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* och pekar på att Europadomstolen i det fallet konstaterat att rekvisiten för skattebedrägeri skiljde sig från vad som krävdes för skattetillägg genom att det för skattebedrägeri tillkom ett krav på uppsåt. Det var därmed enligt Europadomstolen inte samma överträdelse.

HD konstaterar vidare att påförande av skattetillägg enligt svenska bestämmelser varken förutsätter uppsåt eller oaktsamhet men att

skattebedrägeri kräver att någon haft uppsåt. Vid jämförelse med det ovan nämnda fallet från Europadomstolen fann HD att det brott som den tilltalade dömts för i det hos HD aktuella fallet inte utgjorde samma överträdelse som den som låg till grund för påförandet av skattetillägg. Därmed utgjorde Europakonventionen enligt HD inte heller i detta avseende något hinder mot att döma personen till påföljd för skattebedrägeri.

Regeringsrättens dom den 13 september 2002 i mål nr 624-1999

I en dom den 13 september 2002 prövade Regeringsrätten frågan om artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll utgör hinder mot att låta ett påfört skattetillägg bestå när personen genom en lagakraftvunnen dom fällt till ansvar för skattebedrägeri (numera skattebrott).

Regeringsrätten konstaterar inledningsvis att rätten i RÅ 2000 ref. 66 I ansett att systemet med skattetillägg innefattar en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen och att Europadomstolen i två domar den 23 juli 2002 funnit att det svenska skattetilläggsystemet omfattas av artikel 6.

Regeringsrätten hänvisar till Europadomstolens avgörande i fallet *Franz Fischer mot Österrike* och konstaterar att av detta fall kan den slutsatsen dras att den inbördes ordningen mellan två rättsliga förfaranden saknar betydelse för tillämpningen av förbudet mot dubbelbestraffning. Det avgörande för den enskildes trygghet är i stället att han, sedan han väl en gång lagförts och dömts – eller frikänts – för ett brott inte skall behöva riskera att åter lagföras för samma brott. Regeringsrätten finner därmed att den omständigheten att förhållandena i målet är omvända mot förhållandena i Högsta domstolens dom den 29 november 2000 (se ovan) inte i sig påverkar bedömningen.

Vidare anför Regeringsrätten att de faktiska omständigheter som föranlett att personen i det aktuella fallet påförts skattetillägg och ådömts påföljd för skattebedrägeri är desamma, underlåtenhet att ta upp vissa inkomster i självdeklarationen. Regeringsrätten konstaterar att den avgörande frågan är om detta handlande är att bedöma som ett eller flera brott.

När det gäller frågan om ett och samma handlande kan innefatta fler än ett brott inleder Regeringsrätten med att hänvisa till att Europadomstolen har gjort bedömningen att artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet avser den situationen då en person lagförs två gånger för samma brott och att artikeln inte innebär något förbud mot att en person vid olika tillfällen lagförs inför skilda domstolar med anledning av en gärning som innefattar två olika brott (se bl.a. fallen *Oliveira mot Schweiz* och *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*). Regeringsrätten hänvisar sedan till fallet *Franz Fischer mot Österrike* där Europadomstolen gjort bedömningen att det finns fall där en handling vid första påseendet förefaller innefatta mer än ett brott, medan det vid en närmare granskning framkommer att endast ett brott skall beivras eftersom detta innefattar alla brottsliga förfaranden som ingår i det andra. Det ankommer på domstolen att utröna om brotten har väsentligen samma rekvisit.

Regeringsrätten anför att för att någon skall dömas till skattebedrägeri fordras att han till ledning för myndighetens beslut i fråga om skatt uppsåtligen avgett en handling med oriktig uppgift och därigenom föranlett att skatt inte påförts, påförts med för lågt belopp eller tillgodoräknats med för högt belopp. Skattetillägg däremot påförs i administrativ ordning utan något krav på uppsåt eller oaktsamhet. Genom de föreskrivna grunderna för eftergift och bestämmelserna som innebär att skattetillägg ibland på objektiva grunder inte skall tas ut, i vissa fall innebär befrielse från skattetillägg i större omfattning än vad som skulle ha varit fallet om påförandet av skattetillägg varit beroende av om den skattskyldige förfarit uppsåtligt eller oaktsamt (jfr RÅ 2000 ref. 66 I). Regeringsrätten fann att skattetilläggsförfarandet således ger utrymme för att, sedan det väl konstaterats att det finns grund för att påföra skattetillägg, medge eftergift i det enskilda fallet. Det innebär enligt Regeringsrätten emellertid inte på något sätt att påförandet av skattetillägg förutsätter att den skattskyldige handlat uppsåtligen eller oaktsamt.

Sammanfattningsvis konstaterar Regeringsrätten att skattetillägg är en generell och schabloniserad sanktion för att motverka bl.a. bristande noggrannhet vid fullgörande av deklarationsplikten och som i princip alltid tas ut enligt bestämda procentsatser. Skattetillägg påförs utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet. För de fall då någon uppsåtligen lämnat oriktig uppgift eller underlåter att deklarerera kan därutöver utmätas straff för brottet skattebedrägeri. Uppsåtet utgör enligt Regeringsrätten ett av detta brotts konstitutiva element vars existens det åligger åklagaren att bevisa. Regeringsrätten fann att det för att någon skall dömas för skattebedrägeri således fordras, vid en jämförelse med grunderna för att påföra skattetillägg att ett ytterligare väsentligt rekvisit är uppfyllt. Det är därför enligt Regeringsrätten i Europakonventionens mening fråga om olika brott. Regeringsrätten fann således att artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet inte utgör hinder mot att låta det påförda skattetillägget bestå.

7.4 Regeringens överväganden kring tolkningen av dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4

<p>Regeringens bedömning: Det är förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll att ha en ordning med ett administrativt skattetilläggsförfarande och ett straffrättsligt förfarande vid lämnade av en oriktig uppgift.</p>
--

Kommitténs bedömning och förslag: överensstämmer i stort sett med regeringens. Kommittén ansluter sig i huvudsak till den uppfattning som kom till uttryck i Högsta domstolens (HD:s) avgörande i NJA 2000 s. 622. Utgångspunkten 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.

Enligt kommittén förhåller det sig sannolikt också så att ett tidigare påfört skattetillägg inte hindrar ett åtal för skattebedrägeri (numera skattebrott, SFS 1996:658) 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 enligt kommittén kunna åläggas även *efter* det att den skattskyldige dömts till straff av allmän domstol.

Alltför stor vikt kan enligt kommittén dock inte läggas på det nyss nämnda prövningstillståndsbeslutet. 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. Kommittén utesluter inte att Sverige i ett sådant fall skulle anses bryta mot den aktuella bestämmelsen i sjunde tilläggsprotokollet. Kommittén påpekar dock att fall av detta slag emellertid är mycket sällsynta.

Vad gäller tulltillägg föreslår kommittén att 31 § lagen om straff för smuggling (2000:1225) 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.

Remissinstanserna: *Hovrätten över Skåne och Blekinge* och *Västmanlands tingsrätt* har inget att tillföra den gjorda analysen av hur Europadomstolen kan tänkas döma i olika situationer av dubbelbestraffning. *Kammarrätten i Sundsvall* anför att kommittén inte redovisar något stöd ur Europadomstolens praxis för sitt ställningstagande i fråga om förbud mot skattetillägg när åtal väckts för den oriktiga uppgiften. Inte heller HD:s eller Regeringsrättens domar synes enligt kammarrätten ligga i linje med kommitténs bedömning. Kammarrätten föreslår att mål nr 624-1999 i Regeringsrätten, där frågan är om en lagakraftvunnen brottmålsdom angående skattebedrägeri utgör hinder mot att låta påfört skattetillägg bestå, avvaktas innan kommitténs förslag genomförs. Det är varken rimligt eller rättvist om procedurordningen skall avgöra om skattetillägg skall tas ut eller inte anser kammarrätten. *Malmö tingsrätt* hänvisar till Europadomstolens dom i fallet *Franz Fischer mot Österrike* och påpekar att kommittén inte haft möjlighet att beakta detta avgörande eftersom det kommit efter det att kommittén avslutat sitt arbete. Tingsrätten anför att den slutsats som kan dras av Europadomstolens resonemang i fallet är att om en person lagförs och straffas två gånger för en handling, för vilken det föreskrivs straff i en administrativ och en straffrättslig författning med väsentligen samma rekvisit, så föreligger en konventionsstridig dubbelbestraffning. Eftersom kommitténs förslag till lag om skattetillägg och 2 § skattebrottslagen måste anses innehålla väsentligen samma rekvisit torde

förslaget kunna medföra risk för konventionsstridig rättstillämpning. *Sveriges advokatsamfund* anser att det inte är förenligt med god rättskipning att kännbara sanktioner kan utdömas i två olika förfaranden när det drabbar samma person och i allt väsentligt avser samma gärning. Advokatsamfundet hänvisar till fallet *Franz Fischer mot Österrike* och påpekar att redan att utsättas för dubbla förfaranden oavsett utgången kan utgöra en kränkning. *Riksåklagaren* anför att kommitténs förslag innebär att tas skattetillägg ut före det straffrättsliga förfarandet kommer dubbla sanktioner att utgå, låt vara att domstolen skall beakta skattetillägget när den bestämmer brottspåföljden. Väcks åtal först får något skattetillägg inte tas ut annat än när åtalet läggs ned eller avvisas. I den situationen riskerar den skattskyldige inte någon dubbel sanktion. Visserligen riskerar han en något allvarligare straffrättslig påföljd till följd av avsaknaden av möjligheter till nedsättning av påföljden enligt 29 kap. 5 § 8 brottsbalken. Det kan enligt *Riksåklagaren* diskuteras om detta resultat kommer att uppfattas som rimligt och rättvist. *Riksåklagaren* anser att kommittén överbetonat riskerna för att ett uttag av skattetillägg efter ett straffrättsligt förfarande skulle komma i konflikt med Europakonventionen. *Riksåklagaren* påpekar att den motsatta situationen har godtagits av HD och av allt att döma också av Europadomstolen. Det bör enligt *Riksåklagaren* övervägas om inte möjligheten att ålägga skattetillägg efter ett straffrättsligt förfarande bör behållas. Ett rimligt resultat kan enligt *Riksåklagaren* uppnås med en möjlighet att i denna situation jämka skattetillägget. *Ekobrottsmyndigheten* anför att om artikel 4 föranleder att reglerna måste ändras ligger det i sakens natur att den påföljd som i första hand bör åläggas är den rent straffrättsliga. Påföljden i ett brottmål kan ju bli fängelse medan skattetilläggsstraffet är påförande av en avgift som inte under några förutsättningar kan omvandlas till fängelse. Det är enligt *Ekobrottsmyndighetens* uppfattning skattetilläggsförfarandet som skall anpassas till det straffrättsliga systemet och inte tvärtom. *Ekobrottsmyndigheten* delar HD:s bedömning att artikel 4 inte medför något hinder mot att åtala en person för skattebedrägeri efter det att skattetillägg påförts. Detta eftersom det inte i Europakonventionens mening var samma brott den tilltalade dömts för som föranlett skattetillägget. Bedömningen borde enligt *Ekobrottsmyndigheten* utfalla på samma sätt om det varit ett brott som förutsatt grov oaktsamhet. I vart fall borde detta gälla om skattetillägg även fortsatt påförs utan hänsyn till subjektiva rekvisit. *Ekobrottsmyndigheten* anser att kommittén överdriver risken för att Europadomstolen skulle anse att artikel 4 kränkts om skattetillägg påförs när åtal väckts. En bättre metod för att åstadkomma ett rimligt resultat vid denna typ av situationer vore att införa en möjlighet att jämka skattetillägget. Slutresultatet borde vara det avgörande inte i vilken ordning sanktionerna åläggs. *Tullverket* instämmer inte i kommitténs förslag att 31 § lagen om straff för smuggling skall ändras. *Tullverkets* uppfattning är att nuvarande åtalsbegränsningsregel i 31 § är fullt tillräcklig för att i de allra flesta fall tillgodose intresset att en och samma person inte påförs både tulltillägg och böter för en och samma oriktiga uppgift.

Skälen för regeringens bedömning: Skyddet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll är begränsat till

straffrättsliga förfaranden mot en person (criminal proceedings). Enligt den officiella kommentaren till tilläggsprotokollet innebär det att bestämmelsen inte hindrar att den dömde beträffande samma gärning kan bli föremål även för ett förfarande av annan karaktär, t.ex. ett disciplinärt förfarande (punkt 32 av explanatory report on Protocol No 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, Strasbourg 1985).

Tolkningen av artikel 4 är naturligtvis av avgörande betydelse för frågan om det svenska systemets förhållande till dubbelbestraffningsförbudet. En första fråga är om begreppet ”brottmålsrättegång” (criminal proceedings) är ett autonomt begrepp, som alltså skall ges en allmängiltig tolkning. Regeringen är av uppfattningen att begreppet är autonomt och att det därmed inte har någon avgörande betydelse för tillämpningen av artikel 4 om konventionsstaterna i sina nationella rättsordningar klassificerar ett förfarande som en brottmålsrättegång eller inte. Denna bedömning gjorde även kommittén. En sådan tolkning har också stöd i Europadomstolens avgörande i t.ex. fallen *Gradinger mot Österrike* och *Oliveira mot Schweiz*.

Frågan är vad Europadomstolen vid en prövning lägger i begreppet ”brottmålsrättegång”. Det är tänkbart att varje förfarande som utmynnar i ett ingripande som anses vara ett straff enligt Europakonventionens artikel 6 skulle kunna vara en ”brottmålsrättegång”. Det är emellertid inte självklart att artikel 4 utan vidare skall tolkas på så sätt. En sådan tolkning skulle ha betydande konsekvenser för flera konventionsstater eftersom flera av staterna har system som innebär att det på en förseelse följer såväl administrativa som straffrättsliga åtgärder. Det förhållandet att ett förfarande ansetts omfattas av artikel 6 är enligt regeringen emellertid en omständighet som skall beaktas vid bedömningen.

Europadomstolen bedömer i domarna mot Sverige den 23 juli 2002 att det svenska systemet för skattetillägg omfattas av anklagelse för brott i artikel 6 (fallen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, noteras skall att domarna inte har vunnit laga kraft). Av intresse är dessutom att Europadomstolen i fallet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* inte förkastat argumentation om att ett beslut om att påföra en skatterättslig sanktion kan betraktas som en ”brottmålsrättegång”. Regeringens bedömning är att även om det är osäkert vad som skall krävas för att ett förfarande skall anses vara en brottmålsrättegång enligt artikel 4 och det inte är troligt att varje förfarande som kan leda till ett straff enligt artikel 6 skall anses vara en brottmålsrättegång kan det inte uteslutas att Europadomstolen vid en prövning skulle anse att skattetilläggsförfarandet omfattas av uttrycket ”brottmålsrättegång” i artikel 4. Av Regeringsrättens prövning i det ovan angivna fallet kan den slutsatsen dras att Regeringsrätten gör bedömningen att skattetilläggsförfarandet omfattas av begreppet brottmålsrättegång i artikel 4.

Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet innehåller ett principiellt förbud mot att någon lagförs eller straffas på nytt efter att denne blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i staten. Ordalydelsen av artikeln medför att det ligger nära till hands att anse att uttrycket ”slutligen frikänd eller dömd” inte skall tolkas autonomt,

eftersom hänvisning görs till att det skall vara i enlighet med ”lagen och rättegångsordningen” i staten (jfr HD:s bedömning i NJA 2000 s. 622). Av en sådan tolkning skulle den slutsatsen kunna dras att artikel 4 endast kan bli tillämplig när det första förfarandet är straffrättsligt enligt nationella bestämmelser. Det är enligt regeringen inte troligt att artikel 4 skall tolkas på det sättet. Mot bakgrund av Europadomstolens uttalanden i fallet *Franz Fischer mot Österrike* kan i stället den slutsatsen dras att domstolen anser att även ett administrativt förfarande kan omfattas av artikel 4 i detta avseende.

I Franz Fischer-fallet klargör Europadomstolen att det inte har någon avgörande betydelse för prövningen av dubbelbestraffningsförbudet i vilken ordning förfarandena skett (domstolen säger att ”...the question whether or not the *non bis in idem* principle is violated concerns the relationship between the two offences at issue and can, therefore, not depend on the order in which the respective proceedings are conducted.”). I vilken ordning förfarandena sker torde alltså i princip sakna betydelse för frågan om en överträdelse av dubbelbestraffningsförbudet har skett. Som förutsättning för resonemanget måste naturligtvis gälla att de båda förfarandena som är i fråga vart och ett omfattas av artikel 4.

Mot bakgrund av fallen *Franz Fischer mot Österrike* och *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* anser regeringen att det avgörande för frågan om en överträdelse av dubbelbestraffningsförbudet skett är frågan om det är förenligt med artikel 4 att en person lagförs och straffas i två olika förfaranden för ”brott”, vars grundläggande förutsättningar inte skiljer sig åt. Europadomstolen anför i fallet *Franz Fischer mot Österrike* att domstolen undersöker om de ifrågavarande brotten skiljer sig åt med avseende på brottens väsentliga rekvisit (”the offences in question differed in their essential elements”). Europadomstolen fann i detta fall att Franz Fischer hade åtalats och dömts två gånger för ett och samma brott, eftersom de grundläggande förutsättningarna för det administrativa brottet rattonykterhet och den speciella straffskärpande omständighet som definierades i strafflagen och som lagts till grund för straffet i brottmålet i väsentliga delar överensstämde med varandra. Europadomstolens slutsats blev därför att dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 inte hade respekterats. Europadomstolen hänvisade i avgörandet till sitt tidigare avgörande *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* som ett exempel där domstolen just undersökt om grundläggande förutsättningar för två brott, som härrörde från samma gärning, skiljt sig åt. I fallet *Franz Fischer mot Österrike* påpekade Europadomstolen också att prövningen enligt artikel 4 inte är begränsad till den situationen där en person blir straffad två gånger utan omfattar också rätten att inte bli ställd inför rätta två gånger för samma brott.

Såväl HD som Regeringsrätten anför i sina domar (se ovan) att det är av avgörande betydelse för frågan om överträdelse av dubbelbestraffningsförbudet skett om den enskilde åtalas eller på annat sätt lagförs två gånger för samma brott. HD uttalar att rättskraften enligt konventionen avser brott och inte gärning. Det innebär enligt HD att konventionen inte hindrar ett nytt åtal mot ”samma gärning” om det nya åtalet avser ett annat brott än det som prövats i det tidigare förfarandet. Av Regeringsrättens dom kan utläsas att rätten tolkar artikel 4 på det

viset att det skall anses vara olika brott om brottens väsenliga rekvisit skiljer sig åt. Både HD och Regeringsrätten gör bedömningen att brottet skattebedrägeri i detta avseende skiljer sig från den förseelsen som grundar skattetillägg. Eftersom det krävs att den enskilde förfarit med uppsåt för en dom på skattebedrägeri, kräver detta brott ett ytterligare väsentligt rekvisit utöver de rekvisit som krävs för uttag av skattetillägg. Både HD och Regeringsrätten drar slutsatsen att det svenska systemet därför inte är oförenligt med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Uppmärksammas skall att i såväl HD:s som Regeringsrättens avgöranden hade skattetillägget påförts före det att den skattskyldige dömdes för skattebedrägeri. I det fall som var föremål för prövning i Regeringsrätten hade emellertid domen på skattebedrägeri vunnit laga kraft före det att skattetilläggsbeslutet vann laga kraft.

Mot bakgrund av det ovan anförda kan sägas att det avgörande för frågan om det svenska systemet är förenlighet med dubbelbestraffningsförbudet är om rekvisiten för brottet i fråga skiljer sig från de rekvisit som finns i bestämmelserna om skattetillägg. Uttag av skattetillägg förutsätter som tidigare nämnts varken uppsåt eller oaktsamhet. Befrielse från skattetillägg kan ske bl.a. om en felaktighet framstår som ursäktlig. Ansvar för skattebrott (f.d. skattebedrägeri) innefattar ett krav på uppsåt som alltså saknas beträffande skattetillägg. De grundläggande förutsättningarna för skattebrott och skattetillägg skiljer sig därmed åt beträffande de subjektiva förutsättningarna i sådan utsträckning att det enligt regeringens bedömning inte kan anses vara samma ”brott” i den mening som avses i artikel 4. Samma resonemang kan föras beträffande brottet vårdslös skatteuppgift och skattetillägg, eftersom även vårdslös skatteuppgift innehåller ett subjektivt rekvisit – grov oaktsamhet. Vid brottet vårdslös skatteuppgift är bedömningen dock något mer osäker. Det krävs visserligen grov oaktsamhet, men vid skattetillägg kan bl.a. ursäktliga fall undgå sanktion, vilket innebär att konstruktionerna kan tyckas ganska likartade. Trots att Europadomstolen härigenom beträffande det sistnämnda brottet kan ges visst underlag för uppfattningen att det är fråga om samma ”brott” stannar regeringen vid bedömningen att ”brotten” skiljer sig åt i tillräckligt hög grad för att det med största sannolikhet inte skall anses vara samma brott i den mening som avses i artikel 4.

Den slutsats regeringen ovan redovisat leder till bedömningen att den svenska ordningen med största sannolikhet är förenlig med dubbelbestraffningsförbudet. Mot denna bedömning skulle kunna anföras att artikel 4 bör tolkas på det sättet att dess syfte är att förhindra ett förfarande där ett åtal för ett skattebrott, varigenom både den subjektiva och den objektiva sidan av saken prövas, åtföljs av en skattetilläggsprocess, där endast den objektiva sidan av saken prövas. I denna situation kan man tycka att den första prövningen så att säga konsumerar den andra prövningen. Den omvända ordningen med en skattetilläggsprocess först skulle vid en sådan tolkning inte innebära samma problem i förhållande till artikel 4 eftersom inte hela saken prövats genom skattetilläggsprocessen. Regeringen anser emellertid inte att Europadomstolens avgöranden beträffande artikel 4 innebär att artikeln skall tolkas på det sättet (jfr *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike* och *Franz Fischer mot Österrike*). Dessutom har Regeringsrätten i det

ovan nämnda avgörandet från den 13 september 2002 funnit att det inte är i strid med artikel 4 att låta ett påfört skattetillägg bestå trots att domen på skattebedrägeri dessförinnan vunnit laga kraft.

Eftersom regeringens bedömning är att det svenska skattetilläggsystemet är förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 behöver bestämmelserna inte ändras av skäl hänförliga till ett krav på anpassning till artikel 4. Däremot anser regeringen att det ändå finns skäl att överväga om det är lämpligt att en skattskyldig kan drabbas fullt ut av flera påföljder för samma gärning. Den samlade reaktionen kan med fog i vissa fall anses bli orimligt tung. Regeringen anser att skattetillägget i vissa situationer bör kunna jämkas och återkommer med ett förslag om detta i avsnitt 12.5.2

Regeringen gör samma bedömning beträffande tulltillägg. För de fall tulltillägget med hänsyn till utdömt bötes- eller fängelsestraff framstår som orimligt bör nedsättning av tillägget kunna medges (se avsnitt 17.6.3).

7.5 Domstolen bör underrättas om skatte- och tulltillägg

Regeringens bedömning: I mål om straffansvar för skattebrott eller tullbrott bör det ingå i åklagarens uppgift att se till att domstolen får kännedom om de skattetillägg respektive tulltillägg som har beslutats. Det bör ankomma på Riksåklagaren respektive Ekobrottsmyndigheten att fästa åklagarnas uppmärksamhet på detta förhållande.

Kommitténs bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Det är endast ett par remissinstanser som yttrat sig över denna del av förslaget. *Ekobrottsmyndigheten* instämmer i kommitténs bedömning. *Lunds universitet Juridiska fakulteten* anser att det bör utredas om det inte vore lämpligt att i skattebrottslagen införa en uttrycklig bestämmelse om att påfört skattetillägg skall beaktas vid påföljd av skattebrott.

Skälen för regeringens bedömning: När skattetilläggsystemet 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).

Det synes 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 det naturligaste är att beslut om skattetillägg exempelvis som 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. Även om skattetillägg inte uttryckligen anges i 29 kap. 5 § första stycket brottsbalken anser regeringen att bestämmelsen är formulerad på ett sådant sätt att erforderlig hänsyn kan tas till påfört skattetillägg varför någon ändring av den bestämmelsen inte är påkallad. Eftersom skattetillägg i princip alltid tas ut i sådana fall då brottet går till åtal – undantag gäller bl.a. för medverkande – finns det anledning att utgå från

att denna omständighet är beaktad av den allmänna domstolen inom ramen för rådande straffmättningspraxis. Det finns dock exempel på domar från allmänna domstolar där det av motiveringen att döma kan te sig tveksamt om domstolen har beaktat att den tilltalade redan har påförts skattetillägg.

Regeringen 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 har beslutats. Regeringen anser inte att det behövs någon särskild bestämmelse i författning om detta. Regeringen anser i stället att Riksåklagaren på lämpligt sätt bör fästa åklagarmyndigheternas uppmärksamhet på att åklagarna skall upplysa domstolen om att en tilltalad har påförts skattetillägg. Även om Ekobrottsmyndigheten formellt hör hemma under Riksåklagaren anser regeringen att uppgiften att informera åklagarna inom Ekobrottsmyndigheten i första hand bör ligga på Ekobrottsmyndigheten. Regeringen gör samma bedömning avseende tulltillägg.

8 Allmänna utgångspunkter

8.1 Administrativa sanktioner bör finnas kvar

Regeringens bedömning: Ett system med administrativa sanktioner, skattetillägg, som riktar sig mot oriktigt uppgiftslämnande på skatteområdet bör finnas kvar. Det administrativa sanktionssystemet bör ändras så att det tillgodoser Europakonventionens krav samt kraven på en rimlig nyansering av skattetillägget utan avkall på den schablonisering som är en förutsättning för förutsebarhet och likformighet vid uttag av skattetillägg.

Kommitténs bedömning överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som yttrat sig i denna del instämmer i kommitténs bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Utgångspunkterna för regleringen av ett administrativt sanktionssystem är att det 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 viss nyansering av sanktionerna för att systemet skall uppfattas som legitimt och rimligt. Regeringens strävan är 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.

Dessa önskemål är svåra att förena eftersom det naturligtvis är komplicerat 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.

Regeringen är övertygad om 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 uppenbart – 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. För fysiska personer vilar kontrollen visserligen numera i mycket stor utsträckning på kontrolluppgifter, men fortfarande förekommer en hel del fall där även löntagare måste lämna uppgifter självmant. När det gäller företagsbeskattningen är ett administrativt sanktionssystem än svårare att undvara.

Medan systemet med skattetillägg under de första åren efter sin tillkomst förefaller ha använts förhållandevis sparsamt och försiktigt har

systemet 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 kronor. Därefter har tilläggen minskat på samtliga skatteområden. Detta torde bero på det ökade inflödet av kontrolluppgifter.

Det har riktats kritik mot att tillämpningen av skattetilläggssystemet har inslag av godtycke och orättvisa. Systemet behöver därför förändras för att inte förlora i legitimitet.

Kommittén övervägde om det fanns anledning att i grunden göra om skattetilläggssystemet 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. Kommittén fann det svårt att utforma ett acceptabelt system efter sådana riktlinjer. Bl.a. blev det komplicerat i sådana fall då den oriktiga uppgiften upptäcks innan taxering har kommit till stånd och således inga andra kostnader vållas det allmänna än sådana som har samband med själva utredningen. Med ett administrativt sanktionssystem utformat efter sådana linjer skulle också den allmänpreventiva effekten av systemet i det väsentliga bortfalla. Ett system måste nog även i fortsättningen enligt kommittén utformas så att det fyller ett preventivt syfte, om det skall tillgodose de befogade anspråk som kan ställas på ett administrativt sanktionssystem. Regeringen instämmer i denna bedömning.

En viktig utgångspunkt för ett administrativt sanktionssystem är att det tillgodoser Europakonventionens krav. Men även av andra anledningar kan det finnas skäl att ändra gällande regler.

Som kommittén anför gäller den nuvarande schabloniseringen beräkningen av sanktionerna och inte bedömningen av när dessa skall användas. I sist nämnda avseende kan systemet för de skattskyldiga i vissa fall framstå som svårförutsebart, vilket till en del kan bero på att de grundläggande reglerna är allmänt hållna.

Det förefaller rimligt att anta att det är av väsentlig betydelse för det allmänpreventiva syftet med sanktionerna och för systemets legitimitet att de uppfattas som rättvist, rimligt och förutsebart. Det finns enligt regeringen skäl att tro att sistnämnda faktorer har större betydelse för allmänpreventionen än nivån på de sanktioner som beslutas.

8.2 Systemets grundläggande struktur

8.2.1 Bakgrund

Skattetillägg är konstruerat som en administrativ sanktion med rätt för den enskilde att få till stånd en överprövning av domstol. Det finns enligt svensk rätt många andra sådana sanktioner. Det normala är 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.

En del av de tveksamheter i förhållande till Europakonventionen som det gällande skattetilläggssystemet för med sig skulle minska, 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.

En sådan ordning skulle dock innebära ett steg tillbaka i utvecklingen. Från flera synpunkter var det 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. 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 upptäckta oriktiga uppgifter i deklarerationer var (bagatellfallen oräknade) ca 100 000 och antalet skönstaxeringar ca 70 000 årligen. Man kan därför utgå ifrån 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. Om en oriktig uppgift hade lämnats så förekom det endast i särpräglade fall 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 tas ut. Det är dock mindre påtagligt än i den tidigare ordningen och inte på samma sätt som i denna inbyggt i själva systemet.

Vad som framför allt kan åberopas mot den tidigare gällande ordningen är emellertid att det för de skattskyldiga var en onödig påfrestning att behöva stå till svars för vad som ofta var enklare förseelser och rena förbiseenden på talan av åklagare i en brottmålsprocess. Denna ordning ledde också till att ett antal människor varje år registrerades som brottslingar för denna typ av enklare förbiseenden, något som kunde få ingripande personliga konsekvenser och ofta upplevdes som ett övergrepp från det allmännas sida.

Även praktiska skäl talar emot en återgång 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.

Inte heller Europakonventionen kräver att vi frångår systemet med administrativa sanktioner. Europadomstolen har i domar mot Sverige den 23 juli 2002 uttryckt att det svenska systemet med skattemyndigheter som beslutar om uttag av skattetillägg i princip är förenligt med artikel 6 i Europakonventionen under förutsättning att den skattskyldige kan få skattetillägget överprövat av domstol (*Janosevic mot Sverige* och

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige). I de fallen konstaterar Europadomstolen också beträffande oskuldspresumtionen och de svenska skattetilläggen att förvaltningsdomstolarna i Sverige har rätt att pröva hela saken både formellt och materiellt, att det är skattemyndigheten som har bevisbördan i fråga om skattetillägg och att det inte finns några tecken på att de svenska domstolarna i de aktuella fallen dömt de klagande på förhand eller att domstolarna haft en förutbestämd uppfattning om sakförhållandena.

8.2.2 Skattetillägg bör alljämt prövas i första instans av skattemyndigheten

Regeringens bedömning: Skattetillägg bör även i fortsättningen prövas i första instans av skattemyndigheterna med rätt för den enskilde att få till stånd en överprövning av domstol. Dagens ordning bör, såvitt gäller frågan om vilka handläggare som prövar frågor om uttag av skattetillägg, inte ändras.

Kommitténs bedömning och förslag: Överensstämmer med regeringens i det att skattetillägg även i fortsättningen skall prövas i första instans av skattemyndigheten med en rätt för den enskilde att få till stånd en överprövning av domstol. Kommittén föreslår dessutom att prövningen av skattetillägg hos skattemyndigheten såvitt möjligt förbehålls en förhållandevis begränsad krets av tjänstemän.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten* instämmer i kommitténs bedömning. *Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)* har förståelse för kommitténs bedömning men förordar en djupare analys av ett system där skattetillägg över en viss beloppsnivå beslutas av förvaltningsdomstol. Om detta visar sig olämpligt anser FAR att skattetillägg hos skattemyndigheterna bör handhas av ett fåtal personer som har såväl relevant utbildning som stor erfarenhet av frågorna. *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Svenska fondhandlareföreningen*, *Stockholms handelskammare*, *Svensk Industriförening*, *Företagarnas Riksorganisation (FR)*, *Svenska Revisorssamfundet* och *Sveriges Redovisningskonsulters förbund (SRF)* kan instämma i kommitténs bedömning – under förutsättning att även förslaget om automatiskt anstånd genomförs – men påpekar att det är av stor vikt att det är kompetent personal hos skattemyndigheterna som bedömer frågor om skattetillägg. SRF anser härutöver att av rättsäkerhetsskäl bör länsrätten vara första instans vid uttag av högre skattetilläggsbelopp. *Landstingsförbundet*, *Svenska kommunförbundet* och *Företagareförbundet Företagarforum* delar inte kommitténs bedömning utan anser att länsrätterna bör pröva frågan i första instans. *Sveriges advokatsamfund* anser att länsrätten bör vara första instans i prövningen av skattetillägg eftersom förslaget innebär att ett beslut om skattetillägg föregås av en rad komplicerade bedömningar som ställer höga krav på tillämparen inte bara i materiella utan även i processuella frågor. Eftersom systemet härigenom skulle bli administrativt ohanterligt föreslår samfundet i stället att det införs en modell som innebär att

skattemyndigheterna har möjlighet att utfärda en motsvarighet till strafföreläggande. *Riksdagens ombudsmän (JO)* anser att det är en brist att kommittén inte på ett mer djupgående sätt analyserat de konsekvenser förslaget får för handläggningen hos skattemyndigheterna. JO anser att en sådan analys hade varit värdefull för bedömningen av om det skriftliga förfarandet hos skattemyndigheterna överhuvudtaget är lämpat att tillämpa på det system kommittén föreslår.

Skälen för regeringens bedömning

Skattemyndigheten som första instans

Regeringens utgångspunkt är att hanteringen av skattetillägg alltså skall ha sin tyngdpunkt hos skattemyndigheterna. Ett av villkoren för att detta skall vara förenligt med Europakonventionen är att den enskilde har möjlighet att inom skälig tid utverka en domstolsprövning. Man kan överväga om en sådan ordning, som i dag, bör förutsätta ett överklagande av beslutet eller om någon annan ordning bör gälla.

Det alternativ som då närmast förtjänar att övervägas, vilket kommittén också gjort, är ett system där skattemyndigheterna i stället för att som i dag fatta beslut om en sanktion skall förelägga den skattskyldige ett skattetillägg för godkännande. En sådan ordning förordas av Sveriges advokatsamfund. Godtar den skattskyldige föreläggandet skulle detta innebära ett slutgiltigt beslut om skattetillägg, 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 det kan inte heller anses påkallat av rättssäkerhetsskäl. En sådan ordning skulle emellertid kunna synas vara mera tilltalande från den enskildes synpunkt. Det kommer dock alltid att finnas skattskyldiga som är missnöjda, både med skattetillägget och ändringen i själva beskattningsbeslutet. Här kan man tänka sig att även om en del av dessa avstår från att överklaga om inte av andra skäl så av ren oföretagsamhet, skulle de ändå inte aktivt godkänna ett skattetillägg.

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 strafföreläggande 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 beslutet. 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. En sådan ordning är 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 taxerings- eller beskattningsbeslutet vunnit laga kraft, är knappast någon möjlig lösning. Det är nog ingen tvekan om att resultatet då blir att tyngdpunkten i systemets hantering skulle komma att ligga hos länsrätterna. 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. 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 i ett mål angående taxeringen eller beskattningen, en ordning som av flera skäl ter sig olycklig. Vid prövningen av frågan om skattetillägg måste nämligen länsrätten normalt ta prejudiciell ställning i själva taxerings- eller beskattningsfrågan, och om den skattskyldige senare vill överklaga det sistnämnda beslutet, skulle det ju för honom kunna framstå som om länsrätten har en 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 regeringen av de skäl som nu anförts svårt att se att en sådan procedur kan förenas med den gällande ordningen i övrigt. Denna bedömning gjorde även kommittén. Detta gäller även om man, som föreslås av SRF och FAR, skulle begränsa proceduren till skattetillägg över en viss nivå.

Regeringen gör således bedömningen att hanteringen av en ekonomisk sanktion mot felaktigheter i deklARATIONER och liknande handlingar alljämt bör ha sin tyngdpunkt hos skattemyndigheterna. Det gällande systemet har i detta avseende visat sig fungera huvudsakligen väl och det finns inte skäl att konstruera någon i grunden förändrad principlösning. Regeringen anser i stället att de fördelar som är förenade med den

nuvarande ordningen bör tas till vara samtidigt som förekommande olägenheter minimeras. Systemet bör således alltjämt innebära att sanktionerna på området i första hand prövas av skattemyndigheterna med rätt för den enskilde att överklaga till domstol (länsrätt).

Särskilda skattetillägghandläggare

Skattemyndigheternas prövning av skattetillägg bör enligt kommittén såvitt möjligt förbehållas en begränsad krets av tjänstemän. Detta för att det är fråga om en ofta mycket grannlaga prövning som inte bara kräver utbildning utan också erfarenhet och överblick av praxis. Även flera av remissinstanserna anser att ett sådant system för prövningen av skattetillägg bör eftersträvas.

Eftersom varje deklaration, i vart fall rent teoretiskt, skulle kunna innehålla oriktiga uppgifter är det en förutsättning för systemet att de handläggare som granskar deklarationer kan bedöma frågor om skattetillägg. Det är Riksskattverkets och skattemyndigheternas uppgift att organisera granskningsarbetet. Regeringen anser att denna ordning skall bestå och att någon författningsreglering i detta avseende inte behövs. Regeringen lämnar därför denna fråga utan vidare överväganden.

8.3 Den rättsliga regleringen

8.3.1 Regleringen bör ha karaktär av administrativ sanktionsavgift

Regeringens bedömning: Regleringen bör alltjämt behålla skatterättslig karaktär.

Kommitténs förslag och bedömning: Kommittén anser att det faktum att utgångspunkten är att skattetillägg även i fortsättningen skall vara en administrativ sanktionsavgift, inte behöver hindra att proceduren i större utsträckning än nu kan låna drag från det vanliga straffrättsliga systemet.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning: Skattetillägg är en administrativ sanktionsavgift. Ett huvudskäl för att man valt att låta de ifrågavarande lagöverträdelserna beivras i administrativ ordning är att det straffrättsliga systemet av olika anledningar, som redovisats i avsnitt 8.2.1, bedömts som mindre lämpligt. Det är naturligtvis av grundläggande betydelse för det administrativa systemets legitimitet att bestämmelserna som reglerar skattetillägg är utformade på ett sådant sätt att de uppfyller de krav på rättsäkerhet och rättvisa som skall ställas på ett administrativt sanktionssystem. Häri ligger att de krav som ställs i Europakonventionens artikel 6 uppfylls.

Regleringen behöver emellertid inte utformas efter straffrättslig förebild. Det viktiga är att regleringen lever upp till och säkerställer kraven på rättsäkerhet. Påföljden som det är fråga om kan bli mycket ingripande samtidigt som det är ett system av central betydelse med mycket frekvent tillämpning. Därför är det viktigt att bestämmelserna är klara och tydliga för såväl tillämparna som de skattskyldiga. De

tillämpningssvårigheter en straffrättslig reglering riskerar att medföra för skattemyndigheterna innebär stor risk för att likformigheten och förutsebarheten vid tillämpningen av bestämmelserna skulle motverkas. Därmed skulle de eftersträvade rättsäkerhetsvinsterna minska.

En ökad rättssäkerhet av bestämmelserna om skattetillägg uppnås i stället lämpligast om bestämmelserna behåller sin karaktär av administrativ sanktion.

8.3.2 Lagteknisk utformning

8.3.2.1 Bakgrund

Det administrativa sanktionssystemet, även om det genom skattebetalningslagen (1997:483) blivit mer sammanhållet, är splittrat på olika skattelagar. Likartade bestämmelser om skattetillägg finns både i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen. Från den 1 januari 2003 gäller bestämmelserna om skattetillägg i skattebetalningslagen även på punktskatteområdet (prop. 2001/02:127, bet. 2001/02:SkU27, rskr. 2001/02:273 och SFS 2002:400). Skattetillägg med en mera speciell konstruktion finns i fordonsskattelagen (1988:327). Bestämmelser om tulltillägg med en utformning som påminner om skattetillägg finns i tullagen (2000:1225) och lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen. I lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter finns bestämmelser om transporttillägg.

8.3.2.2 Ingen förändring av bestämmelsernas placering

Regeringens bedömning: Bestämmelserna om skattetillägg bör alltså i huvudsak finnas i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483).

Kommitténs förslag: De grundläggande reglerna om skattetillägg samlas i en ny lag. 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.

Remissinstanserna: Det är endast en mindre del av remissinstanserna som yttrat sig över denna del av förslaget. De anför att om en sammanföring av bestämmelserna om skattetillägg skall ske till en lag bör denna omfatta alla regler, såväl materiella som processuella. *Länsrätten i Kalmar län* är positiv till förslaget men anser att det tydligt bör framgå att procedurreglerna är kvar i taxeringslagen.

Skälen för regeringens förslag: Kommittén anser att det skulle medföra vissa fördelar att sammanföra skattetilläggsbestämmelserna i

taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (upphävd fr.o.m. den 1 januari 2003) 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 enligt kommittén 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 enligt kommittén en i förhållande till skattetillägg i övrigt så avvikande konstruktion att inte heller sanktionsbestämmelserna i den lagen lämpligen bör inarbetas i en särskild lag.

Kommittén fann det emellertid svårt att åstadkomma en lag som blir heltäckande vad avser sanktionsavgifter. Detta ledde kommittén till den slutsatsen att en ny lag om skattetillägg åtminstone bör begränsas till att ersätta de regler i ämnet som nu finns i taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Med denna utgångspunkt stannade kommittén 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 enligt kommittén inte vara så framträdande eftersom i praktiken måste ju under alla omständigheter båda lagarna beaktas.

Regeringen konstaterar att det förhållandet att lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter har upphävts innebär att regleringen av skattetillägg blivit mer samlad. Förfarandereglererna om punktskatter har införts i skattebetalningslagen. Bestämmelser om skattetillägg finns från den 1 januari 2003 därmed främst i taxeringslagen och skattebetalningslagen.

Genom kommitténs förslag skulle regleringen av skattetillägg enligt regeringens bedömning bli ytterligare mer splittrad än den är nu. Detta eftersom de materiella skattetilläggsbestämmelserna för vissa områden skulle finnas i en speciell lag medan de processuella reglerna på motsvarande områden skulle finnas kvar i taxerings- och skattebetalningslagen. Detta skulle enligt regeringens bedömning skapa 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 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.

Mot bakgrund av det ovan anförda anser regeringen att övervägande skäl talar för att låta bestämmelserna om skatteillägg vara kvar i de olika lagar de för närvarande finns i. Regeringen anser således inte att det skall införas en särskild lag om skattetillägg.

9 Vissa grundläggande förutsättningar för skattetillägg

9.1 Oriktig uppgift och beviskrav

Regeringens förslag: Grundförutsättningen för att skattetillägg skall kunna tas ut skall vara att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller beskattningen. För att skattetillägg skall kunna tas ut skall det klart framgå att den lämnade uppgiften är felaktig eller att information har utelämnats. En uppgift skall inte anses vara oriktig om den ensam eller i förening med andra lämnade uppgifter är tillräcklig för att ett riktigt beslut i taxerings- eller beskattningsfrågan skall kunna fattas. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om den är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Regeringens bedömning: Skattetillägg bör alltså tas ut även när en oriktig uppgift lämnats i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Kommitténs bedömning och förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Grundförutsättningen för att skattetillägg skall utgå bör enligt kommittén liksom i dag vara att den skattskyldige i deklARATIONEN eller annars under förfarandet lämnat en uppgift som visar sig vara oriktig. Kommittén föreslår att oriktigheten måste kunna fastslås utan rimligt tvivel. Den skattskyldige skall enligt kommitténs förslag aldrig anses ha lämnat en oriktig uppgift när de uppgifter som lämnats är tillräckliga för att ett riktigt beskattningsbeslut skall kunna fattas. Vidare föreslår kommittén att skatteillägg inte skall tas ut om den oriktiga uppgiften har lämnats endast muntligen.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten* och *Sveriges Redovisningskonsulters förbund* tillstyrker förslaget. *Sveriges advokatsamfund* är positivt till förslaget men saknar en närmare analys av vad rekvisitet ”ställt utom rimligt tvivel” kan innebära för skatteprocessen. *Riksskatteverket* avstyrker ändring av uttrycket oriktig uppgift och höjning av beviskravet. Riksskatteverket anför att uttrycket oriktig uppgift är ett i skattesammanhang synnerligen väletablerat begrepp som används synonymt såväl vad avser eftertaxering/efterbeskattning som skattetillägg. Mot bakgrund av det anser Riksskatteverket att det måste finnas synnerligen goda skäl för att ändra innebörden av detta uttryck. Riksskatteverket anför vidare att det redan i dag ligger i sakens natur att en oriktig uppgift inte föreligger om den skattskyldige lämnat upplysningar, som inte är fullständiga, men ändå tillräckliga för att ett riktigt beslut skall kunna fattas. När det gäller beviskravet anför Riksskatteverket att Europakonventionen inte ställer några krav på bevisningens höjd. Ett ändrat beviskrav skulle dessutom medföra kraftfull osäkerhet hos alla berörda i skatteprocessen om vad det nya beviskravet egentligen innebär. Detta skulle med stor sannolikhet ge upphov till en mängd domstolsprocesser. Den mer eller mindre obetydliga utvidgningen av bevisgraden skulle också leda till att den

hävdudda principen om att bevisgraden för skattetillägg och eftertaxering/efterbeskattning är kongruent bryts.

Skälen för regeringens bedömning och förslag

Oriktig uppgift

Enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall den skattskyldige i självdeklaration lämna upplysningar till ledning för taxeringen (1 kap. 2 §). I lagens 3 kap. anges vad självdeklarationen skall innehålla. Förutom vissa särskilt angivna uppgifter skall den skattskyldige lämna de övriga uppgifter som skattemyndigheten behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut. De skattskyldigas uppgiftsskyldighet utgör en väsentlig beståndsdel för taxeringen. Deklarationsformulären är också utformade för att underlätta de skattskyldigas uppgiftslämnade t.ex. genom ett antal kryssrutor. Att uppgiftsskyldigheten fullgörs är en nödvändig förutsättning för att skattesystemet överhuvudtaget skall fungera på avsett sätt. Det administrativa sanktionssystemets syfte är att verka för att de skattskyldiga lämnar korrekta uppgifter i rätt tid (prop. 1991/92:43 s. 62).

Den grundläggande förutsättningen för att skattetillägg skall kunna tas ut måste naturligtvis i fortsättningen liksom i dag vara att den skattskyldige i sin deklaration eller annars under förfarandet lämnat en oriktig uppgift. Det är svårt att lämna en kortfattad definition av uttrycket oriktig uppgift. På samma sätt som i nuvarande bestämmelser bör uttrycket ta sikte på varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för riktigt fastställande av skatt- eller avgiftsskyldighet. En skattskyldig är skyldig att öppet redovisa tveksamma frågor som kan ha betydelse för åsättande av en riktig taxering. En oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för skattemyndighetens bedömning. Även förtigande eller vilseledande av en omständighet kan 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 har en oriktig uppgift lämnats. Som oriktig uppgift anses däremot inte oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning (prop. 1977/78:136 s. 144). Det är bara oriktiga eller missvisande uppgifter som kan föranleda att skattetillägg tas ut. Har den skattskyldige öppet redovisat de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser kan skattetillägg inte tas ut.

Uttrycket oriktig uppgift är utformat med eftertaxeringsinstitutet som förebild. Även för eftertaxering gäller som förutsättning att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Rekviritet oriktig uppgift förekommer också i skattebrottslagen (1971:69). Enligt förarbetena till denna lag menas med oriktig uppgift detsamma som i beskattningsförfattningarna (prop. 1971:10 s. 247). Uttrycket oriktig uppgift är således mycket väletablerat i skattesammanhang. Regeringen anser därför att det bör stå kvar oförändrat.

Muntliga uppgifter

Kommittén har föreslagit att oriktiga uppgifter som lämnas muntligen precis som i dag inte skall kunna leda till skattetillägg. Huvudargumenten för detta är att muntliga uppgifter typiskt sätt kan antas vara mer oöverlagda än andra samt att framträdande bevissvårigheter skulle kunna uppkomma om även muntliga uppgifter innefattas. Taxeringsprocessen har gått från att vara ett rent skriftligt förfarande till att ge möjlighet till betydande muntliga inslag. Betydelsen av muntliga uppgifter kan i vissa skeden av taxeringsprocessen vara av samma betydelse som skriftliga uppgifter. Detta gäller t.ex. vid muntlig förhandling hos förvaltningsdomstol. Muntligt lämnade oriktiga uppgifter kan idag medföra eftertaxering, men inte skattetillägg. Regeringen anser inte att det finns skäl att låta uppgift som i ett taxeringsärende är oriktig inte betraktas som oriktig i ett annat taxeringsärende om det inte finns beaktansvärda skäl för en sådan lösning. Ett sådant skäl kan i och för sig som kommittén påpekat vara att muntliga uppgifter kan lämnas utan att ha varit föremål för sådan eftertanke som normalt präglar skriftliga uppgifter. Mot bakgrund av de utökade möjligheter till en nyanserad bedömning som föreslås och att gränsdragningen mellan oriktigt yrkande och oriktig uppgift skulle bli mer grannlaga vid muntliga oriktiga uppgifter samt gällande bevisbörderegler och beviskravets höjd finns emellertid enligt Regeringens uppfattning inte anledning att befara att muntligt uppgiftslämnande än i mer flagranta fall kommer att leda till skattetillägg. Regeringen anser därför att det finns skäl att anse oriktiga muntligt lämnade oriktiga uppgifter som oriktiga i taxeringslagens mening oavsett om det gäller eftertaxering eller skattetillägg då någon skillnad knappast är sakligt motiverad. Ändringen torde dock inte mot bakgrund av de bevissvårigheter kommittén pekat på få någon större betydelse i praktiken. Genom ändringen kommer begreppet oriktig uppgift härigenom emellertid att täcka samma situationer både vid eftertaxering/efterbeskattning och när skattetillägg tas ut vilket *Skattemyndigheten i Malmö* efterlyst.

Tillräckliga uppgifter

En fråga är hur man skall bedöma den situationen där de uppgifter som en skattskyldig lämnar inte är fullständiga men ändå tillräckliga för att ett riktigt beslut i taxerings- eller beskattningsfrågan skall kunna fattas. Den skattskyldige lämnar t.ex. en oriktig uppgift i själva deklarationsblanketten men det rätta förhållandet framgår klart av en bilaga till denna. Skall den skattskyldige då anses ha lämnat en oriktig uppgift?

Kommittén redovisar i sitt förslag den principiella utgångspunkten att den skattskyldige i detta och liknande fall inte skall anses ha lämnat någon oriktig uppgift. Kommittén anför att det visserligen är tänkbart att en oriktighet av detta 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 denna situation föreslår kommittén att 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 (SOU 2001:25 s. 211).

Riksskatteverket påpekar att det ligger i sakens natur att det inte är fråga om en oriktig uppgift om den skattskyldige lämnat upplysningar som inte är fullständiga men ändå tillräckliga för att ett riktigt taxeringsbeslut skall kunna fattas. Regeringen delar denna uppfattning. Eftersom frågan varit föremål för delade meningar i förarbeten och doktrin (se Skattestrafflagutredningens betänkande s. 175, prop. 1971:10 s. 256 och Thornstedt m.fl. Skattebrott och skattetillägg, 6 uppl. s. 29, jfr också RRK R 75 1:61) kan det finnas behov av en klagörande bestämmelse som uttryckligen anger att skattetillägg inte skall tas ut när lämnade uppgifter är tillräckliga för att fatta ett riktigt taxerings- eller beskattningsbeslut. En sådan situation är t.ex. när en skattskyldig lämnat korrekta uppgifter i en bilaga till deklarationen men inte överfört siffrorna till själva deklaraionsblanketten. Regeringen föreslår därför att det införs en uttrycklig bestämmelse som tydliggör att skattetillägg inte skall tas ut om uppgiften som lämnats ensam eller i förening med andra lämnade uppgifter är tillräcklig för att ett riktigt taxerings- eller beskattningsbeslut skall kunna fattas.

Beviskravet

För att skattetillägg skall kunna tas ut gäller att uppgiften i fråga "befinns" oriktig. Vid införandet av det uttrycket anförde departementschefen i prop. 1977/78:136 på s. 145 att han beträffande bevisvärderingen ansåg att ett skatterättsligt underkännande av bevisningen om ett avdragsyrkande inte automatiskt skulle innebära tillräcklig bevisning om att oriktig uppgift har lämnats om ett avdrag. Departementschefen anförde vidare att man måste hålla isär bedömningen av om avdraget är styrkt i taxeringssammanhang från bedömningen av om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i skattetilläggsammanhang. Han anförde också att i taxeringsfrågan är huvudregeln att den skattskyldige har bevisbördan i fråga om yrkade avdrag och kan han inte på ett tillfredsställande sätt styrka avdraget, skall detta vägras. För att skattetillägg skall kunna tas ut måste det däremot framgå av omständigheterna att det rör sig om en oriktig uppgift. Departementschefen påpekade att motsvarande gäller vid eftertaxering där bevisbördan åvilar det allmänna. Departementschefen anförde vidare att det beviskrav som förordats av Skattetilläggsutredningen (Fi 1975:06), att det skulle vara "uppenbart" att det föreligger en oriktig uppgift för att skattetillägg skulle kunna tas ut, skulle föra för långt.

Enligt gällande rätt ställs större krav på bevisningens styrka vid frågan om att ta ut skattetillägg än i den ordinarie taxeringsprocessen (se t.ex. RÅ 2002 ref. 31). Beviskravet i den ordinarie taxeringsprocessen är att förekomsten av en omständighet skall vara "sannolik" (se t.ex. RÅ 1983 Aa 39). En skattskyldig skall få begärt avdrag om han kan göra sannolikt att han haft kostnaden i fråga. Vid beslut om eftertaxering och skattetillägg vid oriktig uppgift ställs högre krav på bevisningen. Regeringsrätten har i avgörandet RÅ 2000 not. 132 som gällde eftertaxering och skattetillägg anført att det är det allmänna som i en taxeringsprocess har att styrka förekomsten av ett riktigt meddelande

(sedan tax. 1991 oriktig uppgift). Efter att ha redogjort för vad som framkommit av utredningen i målet anför Regeringsrätten att de uppgifter som den skattskyldige lämnat mot bakgrund av vad som framkommit i utredningen inte ”visats” vara oriktiga.

Att beviskravet för den oriktiga uppgiften vid skattetillägg är ”visat/styrkt” anförs också i kommentaren till taxeringslagen (Karin Almgren och Börje Leidhammar, Skatteförfarandet s. 5:1:12, supplement 7, mars 2001). Där anförs att den oriktiga uppgiften skall framgå av omständigheterna, vilket i lagtexten understrukits genom uttrycket ”befinns” och att uttrycket befinns på den gängse sannolikhetsskalan – antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart – får anses motsvara visat/styrkt. Vidare anförs att även om något motsvarande uttryckssätt inte finns i eftertaxeringsbestämmelsen i 4 kap. 16 § taxeringslagen så torde det ändå gälla där.

Det är inte möjligt att på ett meningsfullt sätt beskriva vad beviskravet ”befinns” i praktiken innebär för olika fall. Vad som kan sägas är att det i uttrycket ligger ett strängare krav på bevisningens styrka än vad som gäller i den vanliga taxeringsprocessen.

Kommittén föreslår att det skall kunna fastslås ”utom rimligt tvivel” att en uppgift är oriktig för att skattetillägg skall kunna tas ut. Genom detta beviskrav uppnås enligt kommittén en rimlig grad av säkerhet om att skattetilläggsystemet står sig internationellt. Kommittén påpekar att dess förslag sannolikt innebär att det införs ett högre beviskrav än det nu gällande för att skattetillägg skall kunna tas ut (SOU 2001:25 s. 212).

Uttrycket ”utom rimligt tvivel” är hämtat från straffrätten. Det är enligt kommittén ett vedertaget uttryck för svensk del och används regelmässigt vid bevisvärdering i brottmål. Som anförts i avsnitt 8.3.1 innebär enligt regeringens bedömning inte den omständigheten att skattetillägg omfattas av artikel 6 i Europakonventionen att regleringen måste utformas enligt en straffrättslig modell. Det viktiga är att de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 efterlevs.

Även regeringen anser att kommitténs förslag sannolikt innebär en höjning av beviskravet för förekomsten av en oriktig uppgift. Regeringens uppfattning är emellertid att artikel 6 i Europakonventionen inte ställer något bestämt krav på bevisningens höjd. Kommissionen har uttalat att artikel 6 kräver att en domstol finner den anklagade skyldig endast på grund av bevis som tillräckligt starkt i lagens ögon fastställer hans skuld (målet *Österrike mot Italien*, beslut den 11 januari 1961). Regeringen anser att det beviskrav som i svensk rätt ställs för att en oriktig uppgift skall anses föreligga uppfyller Europakonventionens krav i detta avseende. Det finns därmed inte av skäl hänförliga till Europakonventionen anledning att ändra beviskravet.

Regeringens bedömning är dessutom att ett nytt beviskrav, i stället för att öka rättssäkerheten, skulle leda till osäkerhet hos de inblandade i skatteprocessen. Dessutom skulle en ändring av beviskravet för oriktig uppgift i skattetilläggsammanhang leda till en skillnad vad gäller beviskraven för skattetillägg respektive eftertaxering. Regeringen anser inte att rättssäkerheten för de enskilda skulle öka genom en ändring av beviskravet.

Övervägande skäl talar således för att beviskravet för förekomsten av en oriktig uppgift skall vara oförändrat. Regeringen föreslår därför inte någon förändring av nu gällande regler i detta avseende.

Det finns däremot skäl att överväga om termen ”befinns” bör bytas ut för att den språkligt framstår som svårbegriplig och omodern. I inkomstskattelagen (1999:1229) infördes, efter förslag från Lagrådet, begreppet ”klart framgå” för att uttrycka förekomsten av det strängare beviskravet ”visat” (prop. 1999/2000:2 s. 496). Det är enligt regeringens mening lämpligt att även i skattetilläggsammanhang uttrycka förekomsten av ett strängare beviskrav med begreppet ”klart framgå”. Härmed avses som ovan anförts ingen skärpning av bevisningens nivå. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen utformas på det sätt att det klart skall framgå att den lämnade uppgiften är oriktig.

9.2 Betydelsen av normalt tillgängligt kontrollmaterial

Regeringens förslag: Skattetillägg skall inte tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av sådan kontrolluppgift, som skall lämnas in utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som varit tillgänglig för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret.

Om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av annat kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt före utgången av november taxeringsåret skall skattetillägget tas ut med tio procent eller, vad gäller mervärdesskatt, fem procent av underlaget.

Kommitténs förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag. Kommittén föreslår att skattetillägg inte skall tas ut när faran för ett felaktigt beskattningsbeslut vid granskningen av den oriktiga uppgiften varit ringa med hänsyn till det kontrollmaterial som normalt är och i det särskilda fallet även varit tillgängligt för skattemyndigheten.

Remissinstanserna: Endast ett fåtal remissinstanser har yttrat sig över denna del av förslaget. *Kammarrätten i Sundsvall*, *Företagarnas Riksorganisation* och *Sveriges Redovisningskonsulters förbund* är positiva till förslaget. *Ekobrottsmyndigheten* tillstyrker generellt ordningen med farerekvisit men anser att rekvisitet bör överensstämma med motsvarande farerekvisit i skattebrottslagen (1971:69). *Riksskatteverket* anför att nuvarande bestämmelser i taxeringslagen respektive skattebetalningslagen (1997:483) bör överförs till den föreslagna nya lagen om skattetillägg. Bestämmelserna bör dock inte sammanföras eftersom förhållandena är helt olika på inkomsttaxeringsområdet och de områden som regleras i skattebetalningslagen. Riksskatteverket nämner som exempel att det på skattebetalningsområdet inte finns några kontrolluppgifter eller granskningsperioder motsvarande taxeringsperioden. Bestämmelserna bör enligt Riksskatteverket kompletteras med ett undantag för den situationen där en kontrolluppgift från ett fåmansföretag avseende

ersättning till delägare kommer in före den 30 november som ett direkt utflöde av en kontrollaktion från skattemyndigheten.

Bakgrund

Sedan 1970-talets mitt har förekomsten av kontrollmaterial påverkat uttaget av skattetillägg i mildrande riktning. Efter förslag av Skattetilläggsutredningen (Fi 1975:06) infördes under våren 1977 en bestämmelse om att skattetillägg skulle tas ut med en lägre procentsats om den oriktiga uppgiften hade eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial, vilket uttömmande angavs i bestämmelsen (SOU 1977:6, prop.1976/77:92 och SFS 1977:118). Det aktuella kontrollmaterialet var taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det näst föregående beskattningsåret eller uppgift som arbetsgivaren eller annan än taxeringsnämnd utan anmaning skall lämna till ledning för annans taxering och som inkommit till vederbörande myndighet innan den årliga taxeringen avslutats. Skattetilläggsutredningen påpekade att de skatteadministrativa sanktionernas betydelse för att understryka den författingsenliga skyldigheten för de skattskyldiga att lämna korrekta uppgifter till grund för beskattningen måste beaktas även då jämningsregler och befrielsegrunder införs. Utredningen anförde att det kan förekomma fall där bakgrunden till den uppkomna situationen är arrangerad. Utredningen föreslog därför att kontrollmaterial inte skulle få genomslagskraft i mildrande riktning på skattetilläggsbeloppet om det av omständigheterna fick anses uppenbart att den skattskyldige lämnat uppgiften i syfte att undandra skatt. Den sistnämnda delen av utredningens förslag följdes inte. Departementschefen anförde att subjektiva rekvisit inte borde föras in i sammanhanget utan att tillämpningen av reglerna borde vara beroende endast av vad som objektivt sett kan konstateras föreligga.

Mot bakgrund av att skyldigheten att lämna kontrolluppgifter till ledning för taxeringen har ökat under åren har bestämmelserna om betydelsen av kontrollmaterial utvecklats och blivit mer generösa.

Redan genom proposition 1977/78:136; *om ändrade regler för skattetillägg m.m.*, omarbetades regeln och fick en mer generell utformning. Termen kontrollmaterial infördes i bestämmelsen och den kompletterades av en exemplifierande uppräkningslista av vilket material som avsågs. I fråga om sådant kontrollmaterial som inte tillhörde det i lagtexten särskilt angivna blev bestämmelsens tillämpning beroende av om materialet kunde anses normalt tillgängligt vid taxeringen.

Utvecklingen har sedan lett till att den exemplifierande uppräkningslistan av vad som skulle anses vara kontrollmaterial slopades den 1 januari 1992 med motiveringen att vad som är normalt tillgängligt kontrollmaterial är föränderligt. Därigenom skedde också en uppmjukning av bestämmelsen. För närvarande gäller som huvudregel att skattetillägg tas ut – efter 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 (prop. 1991/92:43, bet. 1991/92:SkU7, rskr. 1991/92:100, SFS 1991:1902).

I samband med införande av den förenklade självdeklarationen infördes en bestämmelse i 5 kap. 4 § 2 taxeringslagen som innebär att skattetillägg inte tas ut i inkomstslagen tjänst eller kapital, om rättelse har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande och som varit tillgänglig för skattemyndigheten före november månads utgång taxeringsåret. Bakgrunden till bestämmelsen är att en taxering grundad på en förenklad självdeklaration skulle kunna bli felaktig utan att den skattskyldige eller den som lämnat kontrolluppgiften varit försumlig. Detta till den del den skattskyldige enbart haft att intyga att de kontrolluppgifter han fått är riktiga (prop. 1984/85:180 s. 116, bet. SkU 1984/85:60, rskr. 1984/85:375, SFS 1985:406). Avsikten med bestämmelsen har inte varit att från skattetillägg undanta sådana uppgifter som i och för sig framgår av en kontrolluppgift som lämnas utan föreläggande men där den skattskyldige själv har att redovisa uppgifterna i deklARATIONEN. Därför undantogs också vissa kontrolluppgifter från bestämmelsens tillämpningsområde den 1 januari 1992 (prop. 1991/92:43 s. 112, bet. 1991/92:SkU7, rskr. 1991/92:100, SFS 1991:1902).

Skälen för regeringens förslag

Kontrolluppgifter och annat kontrollmaterial

Även om den ökade kontrolluppgiftsskyldigheten kan tyckas innebära merarbete för uppgiftslämnarna så har den samtidigt förenklat både deklareringsförfarandet för enskilda och granskningen för det allmänna. Utvecklingen av uppgiftslämnandet har som framgått ovan kommit de skattskyldiga till godo i skattetilläggsammanhang. Denna utveckling är positiv.

Kommittén ifrågasatte det rimliga i att skattetillägg kan tas ut när det inte har förelegat någon beaktansvärd fara för att den oriktiga uppgiften skulle leda till någon obehörig fördel vid beskattningen. Skattetilläggsystemet innebär enligt kommittén i detta avseende en mindre god överensstämmelse med vedertagna straffrättsliga principer där s.k. otjänliga försök inte bestraffas. Kommittén föreslog därför att det skulle införas en generell ordning där 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 borde enligt kommittén gälla när faran för ett felaktigt beskattningsbeslut varit 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. Frågan om betydelsen av den oriktiga uppgiftens beskaffenhet för skattetillägg behandlas i avsnitt 11.3.

Även regeringen anser att förekomsten av kontrolluppgifter skall få större genomslag än hittills vid bedömningen av om skattetillägg skall tas

ut. En sådan ordning är till fördel för både löntagare och näringsidkare. Regeringen föreslår därför att det område där skattetillägg inte skall tas ut för att den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter utvidgas till att gälla generellt. Som förutsättning skall gälla att kontrolluppgiften varit tillgänglig före november månads utgång taxeringsåret. Risken för att ett taxeringsbeslut blir fel på grund av att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift är i dessa fall obetydlig.

Andra typer av kontrollmaterial såsom t.ex. föregående års deklaration finns inte i samma utsträckning som de ovan åsyftade kontrolluppgifterna regelmässigt tillgängligt vid deklarationsgranskningen. Här finns, trots att materialet normalt är tillgängligt, därför en beaktansvärd risk att skatteundandragande sker om inte den skattskyldige lämnar för taxeringen erforderliga uppgifter. Därför bör oriktigheter som kunnat rättas med stöd av sådant kontrollmaterial som i och för sig är normalt tillgängligt men inte regelmässigt ligger till grund för granskningen även fortsatt leda till att skattetillägg tas ut. En uppmjukning föreslås dock ske genom att skattetillägg i dessa fall skall tas ut med lägre belopp än vad som görs i dag. Avgiftsberäkningen i dessa fall kan lämpligen ske efter tio procent av underlaget och vid mervärdesskatt fem procent av underlaget.

Regeringen föreslår ingen ändring av innebörden i uttrycket kontrollmaterial. Med kontrollmaterial skall alltjämt avses material som normalt är tillgängligt vid taxeringen (jfr prop. 1991/92:43 s. 65). Förhållandevis höga krav bör ställas för att kontrollmaterialet skall anses vara normalt tillgängligt. Precis som tidigare bör krävas att materialet tas fram årligen för deklarationskontrollen. Materialet bör också vara generellt i den mening att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i ett visst län som haft en utgift eller inkomst etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Både kontrollmaterial som har direkt anknytning till den skattskyldige och material av mer allmän karaktär omfattas av uttrycket. Det bör vidare krävas att det genom administrativa rutiner är ordnat så att de som granskar deklarationerna regelmässigt får tillgång till materialet. Något krav på att materialet skall vara direkt tillgängligt ställs inte. Kontrollmaterial som finns tillgängligt i Riksskatteverkets beskattningsdatabas och som rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen omfattas av bestämmelsen.

Material som inhämtas genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner omfattas inte av uttrycket kontrollmaterial.

Kommittén föreslog att endast kontrollmaterial som i det särskilda fallet varit tillgängligt för skattemyndigheten vid granskningen skulle komma den skattskyldige tillgodo med avseende på skattetillägget. Eftersom skattemyndigheterna av resursskäl inte har möjlighet att manuellt granska alla deklarationer talar rättviseskäl för att allt kontrollmaterial som kommit in före den 30 november skall beaktas ur skattetilläggsynpunkt oavsett om det, i det enskilda fallet, faktiskt varit tillgängligt vid deklarationsgranskningen eller inte. Skattemyndigheten skall fatta taxeringsbeslut före den 30 november under taxeringsåret och det framstår som orimligt att de skattskyldiga skall löpa olika stor risk att

drabbas av skattetillägg beroende på när under taxeringsperioden kontrollmaterialet inkommer till skattemyndigheten, vilket skulle bli följden av kommitténs förslag. Kontrolluppgifterna lämnas in av tredjeman och de har betydelse för bestämmande av en riktig taxering oavsett när under taxeringsperioden de lämnas in. Med kommitténs förslag skulle den situationen kunna uppstå att en skattskyldig vars deklARATION blivit granskad och taxeringsbeslut fattats före det att kontrolluppgiften inkommer påförs skattetillägg medan en annan skattskyldig vars deklARATION innehåller samma oriktighet men där kontrolluppgiften kommit in vid granskningen inte påförs skattetillägg. Det framstår enligt regeringen som mest ändamålsenligt att alla fall där förekomsten av någon form av kontrollmaterial hade kunnat leda till rättelse av den oriktiga uppgiften skall behandlas lika. Regeringen föreslår därför att allt kontrollmaterial som inkommit före utgången av november taxeringsåret skall tillgodoräknas den skattskyldige.

Det problem med missbruk av bestämmelserna som uppmärksammats av kommittén och påtalats av Riksskatteverket och som innebär att en kontrolluppgift från ett fåmansföretag avseende ersättning till delägare kommer in före den 30 november som ett direkt utflöde av en kontrollaktion från skattemyndigheten löses inte genom regeringens förslag. Kommitténs förslag innebär en lösning på problemet eftersom kontrollmaterial endast skall tillgodoräknas den skattskyldige om materialet faktiskt varit tillgängligt vid deklARATIONSGRANSKNINGEN.

Frågan om hur man skall stävja den aktuella typen av missbruk har varit föremål för överväganden även i tidigare lagstiftningsärenden. I prop. 1977/78:136 på s. 153 anförs att det inte utan omfattande administrativa rutiner torde vara möjligt att hålla reda på om en kontrolluppgift lämnats självmant eller först efter anmaning eller kontroll. Departementschefen anför vidare att även inte uppsåtliga fall av förseningar från arbetsgivaren i fråga om lämnandet av kontrolluppgifter skulle få olika konsekvenser beroende på om den skattskyldiges underlåtenhet att redovisa en löneinkomst hinner avslöjas innan kontrolluppgiften kommer in eller först därefter. Departementschefen kunde mot bakgrund av detta inte förorda att man från tillämpningsområdet för det lägre skattetillägget undantar sådana fall där en kontrolluppgift har lämnats först sedan skattemyndigheten fått kännedom om den oredovisade inkomsten. Även om regeringen som ovan framgått anser att den rådande ordningen i viss utsträckning är otillfredsställande anser regeringen att beaktansvärda skäl talar mot att undanta vissa situationer från bestämmelsen utan ytterligare överväganden. Det anförda illustrerar också de problem som uppstår när man försöker motverka missbruk av bestämmelsen. Regeringen lämnar därför denna fråga utan vidare överväganden för närvarande.

Farerekvisit

Kommitténs förslag är utformat med ett farerekvisit. Regeringen anser inte att bestämmelsen skall förses med ett farerekvisit. Som anförts i avsnitt 8.3.1 anser regeringen att det förhållandet att skattetillägg bör betraktas som ett straff i Europakonventionens mening och att regleringen därmed skall uppfylla de rättssäkerhetskrav som uttrycks

genom Europakonventionen inte innebär att bestämmelserna behöver utformas efter straffrättslig modell. Förekomsten av ett farerekvisit skulle dessutom innebära att tillämpningen av bestämmelserna blev mer komplicerad, vilket skulle öka riskerna för att rättstillämpningen inte blir enhetlig. Härutöver innebär förekomsten av ett farerekvisit att de skattskyldiga löper större risk att påföras skattetillägg än enligt de bestämmelser som gäller i dag. Gällande bestämmelser innebär att om rättelse av den oriktiga uppgiften, i inkomstslagen tjänst eller kapital, hade kunnat ske med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande och som varit tillgänglig före november månads utgång taxeringsåret skall skattetillägg inte tas ut oavsett fara för felaktigt beslut eller inte. Ett farerekvisit skulle således innebära en försämring för de skattskyldiga. Regeringen anser således inte att bestämmelserna skall utformas med farerekvisit.

10 Skattetillägg vid skönstaxering

10.1 Bakgrund

Vid skönstaxering kan skattetillägg tas ut både i det fallet att någon deklaration över huvud taget inte har lämnats in och när en lämnad deklaration har sådana brister eller vilar på ett så bristfälligt underlag att taxeringen inte kan ske på grundval av deklarationen. Detsamma gäller vid skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § skattebetalningslagen (1997:483).

Skattetillägg vid skönstaxering och annan skönsmässig uppskattning fyller en delvis annan funktion än skattetillägg på grund av oriktig uppgift. Det finns flera skäl till varför skattetillägg kan tas ut när en deklaration inte har avgetts (5 kap. 2 § andra stycket taxeringslagen [1994:324]). Det huvudsakliga skälet till att skattetillägg tas ut i de fall deklaration inte lämnas är intresset av att kunna framtvinga 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 kommer in till skattemyndigheten inom viss tid.

Det kan dessutom förekomma att skattskyldiga som haft stora extraordinära inkomster ett år underlåter att deklarerera i förhoppningen att skattemyndigheterna skall nöja sig med att efter skön fastställa taxeringen till ungefärligen samma nivå som tidigare. Det kan tyckas att det härigenom finns en möjlighet att undandra sig skatt utan att behöva lämna någon oriktig uppgift. Skattemyndigheterna kan, även om de misstänker att ett skatteundandragande är för handen, inte straffa den skattskyldige genom själva skönstaxeringen utan har att söka komma så nära en riktig taxering som möjligt. En taxering (även skönstaxering, prop. 1955:160 s. 102) syftar endast till att fastställa underlaget för att ta ut skatt eller avgift. Om det då förekommer inkomster som skattemyndigheterna inte rimligen kunnat ha kännedom om, är risken för en alltför låg taxering uppenbar. Därför har det ansetts att skattetillägg bör få tas ut.

Skattetillägg vid skönstaxering kan även utgå när avvikelser har skett från en deklaration genom skönstaxering (5 kap. 2 § första stycket taxeringslagen). Situationen är då den att den skattskyldige har lämnat en deklaration men denna inte har kunnat 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.

Vid skönsmässig avvikelse på grund av brister i deklarationen beräknas skattetillägget på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom. Deklarationen skall först rättas med hänsyn till fel som kan

hänförs till felräkning och sådana ändringar som skall företas av myndigheten ex officio. Innefattar skönstaxeringen en rättelse av en oriktig uppgift som har lämnats av den skattskyldige skall skattetillägg tas ut enligt bestämmelserna i 5 kap. 1 § taxeringslagen.

10.2 Avsaknad av deklARATION

Regeringens bedömning: Principen om att skattetillägg skall tas ut vid skönstaxering i avsaknad av självdeklARATION och skönsbeskattning i avsaknad av skattedeklARATION bör behållas.

Regeringens förslag: Skattetillägget skall i dessa fall beräknas endast på den skatt, som till följd av den skönsmässiga uppskattningen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts enligt

1. de uppgifter som den skattskyldige på annat sätt än muntligen kan ha lämnat till ledning för taxeringen och beskattningen, och

2. när det gäller taxeringen, de kontrolluppgifter, som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklARATION och kontrolluppgifter och som varit tillgängliga för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret.

Skattetillägget skall undanröjas om en självdeklARATION har kommit in till skattemyndighet eller allmän förvaltningsdomstol inom två månader efter utgången av det år då beslutet om skattetillägg har fattats.

Kommitténs förslag: Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklARATION bör slopas utan någon kompletterande reglering.

Skattekontrollutredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Det är endast ett mindre antal av remissinstanserna som yttrat sig över kommitténs förslag i denna del och de är i huvudsak positiva till det eller har i vart fall ingen invändning mot förslaget. *Riksskatteverket* anför att verket delar kommitténs uppfattning att skattetillägg vid skönstaxering och skönsbeskattning i avsaknad av deklARATION kan slopas. Riksskatteverket instämmer dock inte i kommitténs uppfattning om förseningsavgifterna. Riksskatteverket understryker särskilt vikten av att förseningsavgiftsproblematiken löses på ett sådant sätt att den funktion de s.k. vitesskattetilläggen fyller i dag inte äventyras. Här hänvisar Riksskatteverket till vad som framförts av ett par av kommitténs experter i ett särskilda yttrande. I detta yttrande föreslås bl.a. att intresset av att framtvunga en deklARATION skulle kunna tillgodoses inom ramarna för ett förseningsavgiftssystem. Förseningsavgifterna bör då enligt de två experterna höjas och kan knyta an till den skatt som föranleds av skönstaxeringen i avsaknad av deklARATION.

Det är endast *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* som uttryckligen yttrat sig över Skattekontrollutredningens förslag i denna del och förbundet tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens bedömning och förslag

Förutsättningar för skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration

Kommittén gjorde bedömningen att skattetillägg vid avsaknad av deklaration sannolikt inte skall ses som straff för ett brott i den mening uttrycket ges i artikel 6 i Europakonventionen. Kommittén motiverar sin bedömning med att skattetillägget i dessa fall har 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, påpekar kommittén, också principiellt främmande att den kan undanröjas om förpliktelsen fullgörs.

Oavsett om skattetillägg i dessa fall omfattas av artikel 6 eller inte anser regeringen att reglerna bör förändras i viss utsträckning. Som kommittén påpekade har två väsentliga skillnader inträtt sedan nuvarande ordning infördes när det gäller skattetillägg för fall då deklaration inte har lämnats.

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 alternativt 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 utvidgningen av kontrolluppgiftsskyldigheten, vilken har medfört att skattemyndigheterna har helt andra möjligheter än tidigare att få kännedom om de uppgifter som behövs för taxeringsbeslutet. Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration utgår emellertid även till den del skönstaxeringen grundar sig på kontrolluppgifter och annat liknande kontrollmaterial. Enligt kommittén leder detta till närmast orimliga resultat. En bedömning som regeringen delvis kan instämma i. Huvudsyftet med skattetillägg i dessa fall är att framtvunga en deklaration, vilket enligt regeringen i sig är ett viktigt syfte. I de fall där en skattskyldig, som inte har lämnat deklaration, taxeras helt i enlighet med föreliggande kontrolluppgifter ligger det trots allt nära till hands att instämma i kommitténs bedömning. Regeringen anser således att systemet är onödigt hårt i den bemärkelse att den skattskyldige skall betala skattetillägg med 40 procent på den skatt som skulle ha påförts enligt föreliggande kontrolluppgifter. Denna ordning är inte tillfredsställande och bör enligt regeringen ändras. Det ligger dock i sakens natur att ett taxeringsbeslut som sker endast med ledning av kontrolluppgifter riskerar att bli för högt eftersom den skattskyldiges avdragsgilla utgifter inte, i samma utsträckning som inkomsterna, framgår av kontrolluppgifter. Det åligger emellertid den skattskyldige att

genom att begära omprövning av beslutet uppmärksamma skattemyndigheterna på att beslutet i detta avseende blivit felaktigt.

Kommittén övervägde om detta problem skulle 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. Kommittén ansåg dock inte att detta var en framkomlig lösning och ifrågasatte i stället om skattetillägget vid utebliven deklARATION över huvud taget borde behållas.

Kommittén anförde att visserligen kan den skattskyldige lätt undvika denna sanktion genom att lämna in en deklARATION, vilket är hans medborgerliga skyldighet. Men erfarenhetsmässigt finns det enligt kommittén många som i pressade situationer eller av oförstånd eller annat skäl inte förmår handla rationellt, hur ingripande tvångsmedel som än sätts in. Kommittén anförde att det inte är så säkert att det skulle komma in flera deklARATIONer även om underlåtenhet att deklARERAS bestraffades med långvariga fängelsestraff.

Skattetillägg framstår enligt kommittén 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 enligt kommittén närmast är ett slags villkorlig förseningsavgift som passar mindre väl in i ett system som syftar till att bestraffa oriktiga uppgifter.

Kommittén hänvisade till att förseningsavgifterna dessutom har föreslagits kraftigt höjda i departementspromemorian Ds 2000:70; *En ny lag om självdeklARATIONer och kontrolluppgifter* 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. Under förutsättning att förslaget till ändrade förseningsavgifter genomförs anser kommittén att skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklARATION bör kunna slopas utan någon kompletterande reglering. Kommittén uppmärksammade i detta sammanhang att det finns möjlighet för skattemyndigheten att förena ett föreläggande att avge deklARATION med utsättande av vite (17 kap. 8 § lagen om självdeklARATIONer och kontrolluppgifter).

Kommittén övervägde vidare om ett slopande av skattetillägget vid skönstaxering på grund av utebliven deklARATION borde leda till ytterligare höjning av förseningsavgifterna. Kommittén fann emellertid att detta inte var nödvändigt och att man knappast kan höja förseningsavgifterna mer än vad som föreslås i departementspromemorian utan att förseningsavgifterna betraktas som oskäliga.

Regeringen föreslår i kapitel 16 förändringar av bestämmelserna om förseningsavgift på det sätt som redovisats ovan. Trots de föreslagna förändringarna som innebär att högre förseningsavgifter kommer att kunna tas ut kan regeringen inte dela kommitténs uppfattning att skattetillägg vid avsaknad av deklaration bör slopas. Regeringen anser att den situationen där deklaration uteblir inte kan sanktioneras endast genom förseningsavgifter. Inte heller de högre förseningsavgifter som föreslås i kapitel 16 tillgodoser behovet av ett tillräckligt effektivt påtryckningsmedel för att förmå de skattskyldiga att lämna deklaration. Regeringen anser dessutom att systemet skulle löpa betydande risk att uppfattas som orättvist och ologiskt om den situationen där en deklaration över huvud taget inte kommer in behandlas lindrigare än den situationen där en bristfällig deklaration inkommer. I det senare fallet har den skattskyldige åtminstone försökt att fullgöra deklarationsskyldigheten men inte lyckats, förmått eller velat fullgöra skyldigheten fullt ut. Här förtjänas åter att anmärka att det faktiskt förekommer att skattskyldiga medvetet undviker att deklarera i förhoppningen att skönstaxeringen och skattetillägget skall leda till en lägre betalningsbörda än vad som skulle bli fallet om en deklaration med korrekta uppgifter lämnas.

En förseningsavgift beräknad t.ex. utifrån den skatt som föranleds av skönstaxeringen skulle naturligtvis kunna används i stället för skattetillägg i fall av utebliven deklaration, vilket föreslogs av ett par av kommitténs experter samt förordas av Riksskatteverket. En sådan ordning skulle innebära att någon egentlig skillnad mellan förseningsavgift och skattetillägg inte gjordes. Därmed skulle i praktiken inget vara vunnet varken för de skattskyldiga eller för myndigheterna.

Regeringen anser således till skillnad från kommittén att skattetillägg även i fortsättningen skall tas ut vid skönstaxering och skönsbeskattning i avsaknad av deklaration. Regeringen föreslår att skattetillägget i dessa fall skall beräknas endast på den skatt, som till följd av den skönsmässiga uppskattningen påförs den skattskyldige *utöver* den skatt som skulle ha påförts enligt föreliggande kontrolluppgifter. De kontrolluppgifter som avses i detta sammanhang är de som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som varit tillgängliga för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret. Liksom enligt gällande rätt bör den skattskyldige också tillgodoräknas uppgifter som han själv har lämnat till ledning för taxeringen på annat sätt än muntligt.

Reglerna om att skattetillägg skall tas ut vid skönstaxering och skönsbeskattning i avsaknad av självdeklaration respektive skattedeklaration bör således kvarstå i huvudsak oförändrade. Utrymmet för att ta ut skattetillägg minskar dock något med regeringens förslag eftersom skattetillägget, vid taxeringen, föreslås beräknas endast på den skatt den skattskyldige skulle ha påförts till följd av den skönsmässiga uppskattningen utöver den skatt som skulle ha påförts enligt föreliggande kontrolluppgifter.

Kortare tidsfrist för undanröjande av skattetillägget om självdeklaration inkommer

Som anförts ovan skall skattetillägg som tas ut vid skönstaxering i avsaknad av deklaration undanröjas om en självdeklaration efter beslutet om skattetillägg kommer in till skattemyndigheten eller en allmän förvaltningsdomstol. Självdeklarationen måste ha kommit in före utgången av året efter det då beslutet fattades (5 kap. 3 § taxeringslagen [1990:324]). Tidsfristen löper under längre tid om den skattskyldige kan göra sannolikt att han inte fått del av beslutet om skattetillägg inom viss angiven tid.

Det faktum att skattetillägg i dessa fall av skönstaxering skall undanröjas om självdeklaration kommer in har kritiserats för att bestämmelsen ger de skattskyldiga utrymme att underlåta att deklarerat i tid och i stället avvakta ett skönstaxeringsbeslut innan en självdeklaration lämnas in. Skattekontrollutredningen övervägde på vilket sätt detta beteende hos de skattskyldiga lämpligen skulle kunna motverkas (se SOU 1998:12 s. 272f.). Härvid fann skattekontrollutredning att bestämmelsen som anger inom vilken tidsfrist den skattskyldige skall ha inkommit med självdeklaration för att skattetillägget skall undanröjas borde kortas.

Regeringen delar Skattekontrollutredningens bedömning och anser att den tidsfrist som anges i taxeringslagen för dessa automatiska undanröjanden av skattetillägg skall kortas ned, från att gälla till utgången av året efter det då beslut om skattetillägg har fattats, till att gälla två månader efter utgången av det år då beslutet har fattats. Genom den kortare tidsfristen blir det svårare att lämna en självdeklaration efter det att beslut om skönstaxering och skattetillägg har fattats och därigenom erhålla en lägre taxering. Detta borde enligt regeringen utgöra ytterligare ett incitament för de skattskyldiga – utöver de förändringar av förseningsavgifterna som föreslås i kap 16 – att komma in med självdeklaration i tid.

10.3 Brister i deklarationen

Regeringens bedömning: Principen om att skattetillägg skall tas ut vid avvikelser från en deklaration genom skönstaxering och skönsbeskattning bör behållas. Skattetillägget bör i dessa fall alltså beräknas på den skatt, som till följd av den skönsmässiga uppskattningen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts.

Kommitténs förslag: Skattetillägg vid skönstaxering på grund av brister i deklarationen 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.

Remissinstanserna: Svenska Revisorssamfundet samt Svenska Bankföreningen, Svenska fondhandlareföreningen, Stockholms handelskammare, Svensk Industriförening Svenska

Arbetsgivareföreningen och *Sveriges Industriförbund* (numera *Föreningen Svenskt Näringsliv*) genom *Näringslivets skattedelegation* (NSD) har ingen invändning mot förslaget. *Länsrätten i Göteborg* riktar kritik mot bevislätnadsregeln som den anser alltför vag. Enligt länsrätten bör de principer som gäller för skönsmässig eftertaxering kunna tjäna till ledning för beräkningen. *Sveriges Redovisningskonsulter förbund* (SRF) avstyrker förslaget eftersom en bevislätnadsregel kan medföra att skattetillägget strider mot Europakonventionens artikel 6 och även mot övriga delar av kommitténs förslag. Förslagen i övrigt innebär ju, påpekar SRF, att utgångspunkten är att den skattskyldige presumeras vara oskyldig. SRF anser i stället att de situationer där underlaget är bristfälligt skall hanteras dels genom förseningsavgifter, dels genom att skattemyndigheten skall yrka taxering enligt sin egen beräkning inför domstol. Domstolen har sedan att avgöra, efter att ha hört båda parter, vilken part som skall tillmätas högst trovärdighet och därmed fastslå grunden för taxeringen och eventuellt skattetillägg.

Skälen för regeringen bedömning och förslag: Det bakomliggande motivet till kommitténs förslag synes vara uppfattningen att i de fall där skattetillägg tas ut till följd av en skönsmässig avvikelse från deklARATIONEN det inte med tillräcklig grad av säkerhet är utrett att den skattskyldige verkligen har lämnat en oriktig uppgift och att den skattskyldige därmed genom skattetillägget "bestraffas" trots att det inte bevisats att han egentligen har gjort något fel. Kommittén uttrycker detta genom att säga att skattetillägget i vad det grundar sig på själva skönstaxeringen definitionsmässigt kan sägas innebära att den skattskyldige bestraffas såsom om hans lämnade uppgifter är oriktiga, trots att oriktigheten inte kan påvisas. Kommittén anser att man inte kan bortse från risken att detta skulle betraktas som en överträdelse av Europakonventionens artikel 6, eftersom det skulle kunna bedömas som en avvikelse från en fair trial. Myndigheten behöver enligt kommittén inte påvisa att några oriktiga uppgifter har lämnats utan att det åligger den skattskyldige att bevisa att hans uppgifter är riktiga.

Kommittén konstaterar emellertid att det dock säkerligen förhåller sig så att det är lagens uttryckssätt snarare än det praktiska resultatet som väcker betänkligheter. Detta konstaterar kommittén mot bakgrund av att skattemyndigheten när den t.ex. vid en taxeringsrevision bedömer det som sannolikt att den skattskyldige lämnat en felaktig redovisning använder sig 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 enligt kommittén 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 enligt kommittén som regel anses vara tillräcklig även för att skattetillägg skall utgå på samma grund.

Kommittén anför vidare att 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 ta ut skattetillägg.

Därför ansåg kommittén att det låg närmast till hands att bestämmelserna om skattetillägg slopas med avseende på bristfälliga deklARATIONER. I praktiken kommer skattetillägg enligt kommittén i de flesta fall ändå att tas ut, eftersom det dels ofta på grund av den föreliggande 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.

Regeringen kan instämma i kommitténs uppfattning att grunden för skattetillägg även vid avvikelse från en deklARATION genom skönstaxering måste vara att deklARATIONEN, eller underlaget till den, i någon bemärkelse är behäftat med fel eller brist (eller oriktighet med kommitténs terminologi). Regeringen anser att det förhåller sig på det sättet redan enligt gällande rätt. Syftet med en skönstaxering är att åstadkomma en materiellt riktig taxering. En skönstaxering får endast åsättas i vissa särskilda fall; när underlaget för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN (4 kap. 3 § taxerigslagen [1990:324]). Det kan handla om såväl materiella som formella brister. Bestämmelsen skall ses mot bakgrund av den skyldighet att lämna uppgifter, bevara underlag och i övrigt medverka i utredningen som åligger de skattskyldiga enligt skatteförfattningarna. För att skönstaxering skall komma i fråga måste det röra sig om sådana väsentliga brister att deklARATIONEN helt eller delvis framstår som ett otillförlitligt underlag för taxeringsbeslut. Försummelser från den enskilde skall inte leda till skönstaxering om inkomsten ändå kan beräknas tillförlitligt. I ett äldre lagstiftningsärende framhöll departementschefen att bristfälligt redovisat underlag för deklARATIONEN eller underlåtenhet att avge deklARATION enligt hans mening måste anses vara lika allvarligt som att lämna en oriktig uppgift (prop. 1955:160 s. 206). Regeringen anser att detta uttalande alltjämt är giltigt. Grunden för en skönsmässig avvikelse från deklARATIONEN är alltså att det föreligger en brist i den skattskyldiges åliggande att fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET.

Beträffande bevisningen vid skönstaxering kan inledningsvis sägas att den skattskyldiges deklARATION och räkenskaper, om de är formellt korrekta tillmätts ett betydande bevisvärde till den skattskyldiges förmån. Den enskilde har en författningsreglerad skyldighet att medverka till en riktig taxering och det är straffsanktionerat att uppsåtligen eller av oaktsamhet lämna oriktiga uppgifter i deklARATIONEN. En skönsmässig höjning av taxeringen är ett för den enskilde betungande förvaltningsbeslut. I bevishänseende innebär detta att det är det allmänna som skall ha bevisbördan för att deklARATIONEN eller underlaget till deklARATIONEN är behäftat med brister. Av rättspraxis framgår att Regeringsrätten anser att bevisbördan skall placeras på det sättet. Det allmänna har bevisbördan för dels orsakssambandet mellan bristen i underlaget och möjligheten att göra en tillförlitlig beräkning av

inkomsten, dels beloppsuppskattningen (se t.ex. RÅ 1971 Fi 5, RÅ 1983 Aa 229, RÅ 1985 Aa73 och RÅ 1995 ref. 31). Det krävs i regel att skattemyndigheten kan bevisa att det föreligger någon konkret formell eller materiell brist i deklARATIONEN, eller underlaget, för att skönstaxerings skall kunna ske. Även utan konkret formell eller materiell brist i deklARATIONEN kan en skönstaxering ske vid den ordinarie taxeringen om t.ex. en s.k. bruttovinstkalkyl med hänsyn till övriga kända omständigheter medför att det deklarerade resultatet i en rörelse inte framstår som rimligt (RÅ 1995 ref. 31). Det är även i dessa fall skattemyndigheten som skall bevisa att bruttovinstkalkylen indikerar att resultatet inte är rimligt. Det är således inte korrekt att beskriva gällande rätt så som att skattemyndigheten inte behöver påvisa att några oriktiga uppgifter har lämnats och att det åligger den skattskyldige att bevisa att hans uppgifter är riktiga. Att den skattskyldige sedan har att motbevisa skattemyndighetens påstående är en annan sak. Denna ordning överensstämmer enligt regeringens uppfattning med de krav som ställs i artikel 6 och är dessutom en allmän princip i den svenska rättsordningen.

En annan fråga är om beviskravet för uttag av skattetillägg vid skönstaxering på grund av avvikelser från deklARATIONEN är tillräckligt högt för att tillgodose de rätts säkerhetskrav som bör ställas och då särskilt kraven i Europakonventionens artikel 6. I den ordinarie taxeringsprocessen är beviskravet att förekomsten av en omständighet skall vara "sannolik" (se t.ex. RÅ 1983 Aa 39). Av Regeringsrättens praxis följer att det beviskrav som åligger skattemyndigheten vid skönstaxeringar i den ordinarie taxeringsprocessen är detsamma, nämligen att en omständighet skall ha gjorts "sannolik" (RÅ. 1971 Fi 5, RÅ 1982 Aa 191, RÅ 1983 Aa 209 och 1983 Aa 229). Den slutsats man kan dra är därmed att skattemyndigheten åtminstone måste göra sannolikt att deklARATIONEN eller underlaget har brister för att avvikelser genom skönstaxering skall kunna ske. Är bevisningen tillräcklig för skönmässig avvikelser från deklARATIONEN är den också tillräcklig för att ta ut skattetillägg. Det görs i dessa fall ingen fristående bedömning av frågan om skattetillägget kan tas ut (att befrielsegrunderna prövas är en annan sak). Hållas i minnet skall dock att utgångspunkten för processen även i detta avseende är att det finns en deklARATION, vilken i sig har ett högt bevisvärde.

Mot bakgrund av att skattetillägg vid skönstaxering fungerar som ett påtryckningsmedel för att få fram korrekta uppgifter och underlaget för skattetillägg till följd av skönstaxeringen därför sänks i den utsträckning som erforderliga uppgifter lämnas in anser regeringen att den nuvarande ordningen i bevishänseende är ändamålsenlig och tillgodoser de rätts säkerhetskrav som ställs för att ta ut skattetillägg. Om den skattskyldige lämnar oriktiga uppgifter kan det bli fråga om att ta ut skattetillägg med stöd av 5 kap. 1 § taxeringslagen. När det gäller frågan om hur beviskravet förhåller sig till kraven i Europakonventionens artikel 6 anser regeringen som framgått i avsnitt 9.1 inte att man ur artikel 6 kan utläsa något bestämt krav på bevisningens höjd. Det centrala är i stället att systemet med en tillräcklig grad av säkerhet kan fastställa att den enskilde gjort sig skyldig till en förseelse. Regeringen anser att det befintliga beviskravet i detta avseende är förenligt med artikel 6.

Tillämpningen av bestämmelsen innebär också att förenligheten med artikel 6 säkerställs.

Dessutom skulle den av kommittén föreslagna bevislätnadsregeln med största sannolikhet inte få någon egentlig praktisk betydelse för uttag av skattetillägg. Som kommittén anför kommer skattetillägg i de flesta fall av bristfälliga deklARATIONER att tas ut, eftersom det dels ofta på grund av den föreliggande 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.

Sammanfattningsvis anser regeringen att skattetilläggets funktion av påtryckningsmedel är viktigt och att det inte finns tillräckligt bärkraftiga skäl för att ändra den gällande ordningen i detta avseende. Skattetillägg bör därför även i fortsättningen tas ut vid avvikelse från deklARATION genom skönstaxering.

När skönstaxering sker vid avvikelse från deklARATION skall den skattskyldige redan enligt gällande bestämmelser tillgodoräknas föreliggande kontrolluppgifter eftersom beräkningen skall ske enligt bestämmelserna i 5 kap 1 §. Till den del skönstaxeringen avser uppgifter som kan rättas med stöd av kontrolluppgifter innebär skönstaxeringen rättelse av en oriktig uppgift. Undantagen i den nuvarande bestämmelsen i 5 kap. 4 § 2 gäller också i denna situation. I de fall det finns kontrolluppgifter att beakta skall skattetillägget beräknas endast på den skatt, som till följd av den skönsmässiga uppskattningen påförs den skattskyldige utöver den som skulle ha påförts enligt föreliggande kontrolluppgifter. De kontrolluppgifter som avses i detta sammanhang är de som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter och som varit tillgängliga för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret.

11 De subjektiva förutsättningarna för skattetillägg

11.1 Uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige bör inte krävas för uttag av skattetillägg

Regeringens bedömning: Grundförutsättningarna för uttag av skattetillägg bör även fortsättningsvis utformas på så sätt att en oriktig uppgift har lämnats oberoende av uppsåt eller oaktsamhet.

Kommitténs förslag: Kommittén föreslår att skattetillägg skall kunna tas ut endast om det kan antas att den oriktiga uppgiften har lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte, med hänsyn till omständigheterna, är att anse som ursäktlig.

Remissinstanserna: *Tullverket, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Företagarnas Riksorganisation, Landstings- och Svenska kommunförbundet, Näringslivets skattedelegation, Svenska Revisorssamfundet, Sveriges Redovisningskonsulters förbund, Företagareförbundet Företagarforum och Skattebetalarnas förening* tillstyrker förslaget. *Länsrätten i Kalmar län*, som anser att förändringen i praktiken inte blir så stor, godtar förslaget men påpekar att risken för dubbelbestraffning ökar. *Sveriges advokatsamfund* välkomnar förslaget men ställer sig frågande till om det verkligen är så omdanande som det i förstone ger intryck av. Advokatsamfundet ifrågasätter i vilken utsträckning förslaget verkligen innebär att en prövning av de subjektiva förhållandena kommer till stånd. *Riksdagens ombudsmän (JO)* och *Riksskatteverket* avstyrker införande av subjektiva rekvisit och ifrågasätter om inte de eftersträvande rättsäkerhetsvinsterna lika bra eller bättre kan uppnås genom det förslag som lämnats av ett par av kommitténs experter. Riksskatteverket framhåller att syftet med skattetillägg är att framtvunga korrekta uppgifter så att taxeringen och beskattningen blir rättvis, riktig och likformig. Enligt Riksskatteverket understryker ett system med strikt ansvar detta syfte på ett bättre sätt än den ordning kommittén föreslår. *Kammarrätten i Sundsvall* anför att det mot bakgrund av Regeringsrättens avgörande RÅ 2000 ref. 66 I måste ifrågasättas om kommitténs förslag, att införa de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet i skattetilläggsförfarandet, är nödvändigt och lämpligt. *Riksåklagaren* är tveksam till att införa subjektiva rekvisit eftersom man därmed skulle införa en ordning som innebär att ansvaret för straffrättsliga bedömningar läggs på skattemyndigheterna. *Ekobrottsmyndigheten* avstyrker förslaget och påpekar att förekomsten av subjektiva rekvisit kan påverka bedömningen av förbudet mot dubbelbestraffning. Ekobrottsmyndigheten påpekar också att frågan om en tilltalad handlat med uppsåt eller oaktsamhet inte sällan är juridiskt komplicerad.

Skälen för regeringens bedömning: Skattetillägg tas enligt nuvarande system ut om en oriktig uppgift har lämnats. Det erfordras inte att den oriktiga uppgiften har lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet. Det har ifrågasatts om detta är förenligt med Europakonventionen. När det gäller frågan om betydelsen av att de svenska skattetilläggsbestämmelserna inte innehåller några subjektiva rekvisit, såsom uppsåt och oaktsamhet, gör Europadomstolen i fallen *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (domar den 23 juli 2002) bedömningen att det svenska skattetilläggsystemet innebär att den skattskyldige presumeras ousäktligt ha lämnat en oriktig uppgift. Det presumeras vidare att det inte är uppenbart oskäligt att av den skattskyldige ta ut skattetillägg. Den skattskyldige har sedan att motbevisa denna presumtion för att undgå skattetillägg. Europadomstolen hänvisar i domarna mot Sverige till fallet *Salabiaku mot Frankrike* (dom den 7 oktober 1988) och anför att domstolen där slagit fast att sådana presumtioner är tillåtna under förutsättning att de hålls inom rimliga gränser. Domstolens bedömning är, mot bakgrund av att det svenska systemet innehåller flera subjektiva befrielsegrunder, att den svenska presumtionen uppfyller kraven i artikel 6.2. Europadomstolen påpekar att det för systemets förenlighet med oskuldspresumtionen har betydelse att det i varje enskilt fall sker en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om det finns förutsättningar att undanröja eller befria från skattetillägget. Domstolen hänvisar här till Regeringsrättens uttalande i RÅ 2000 ref. 66. Europadomstolen påpekar också i detta sammanhang att ett effektivt taxeringssystem är betydelsefullt för en stats finanser.

Europadomstolens domar i fallen *Janosevic* och *Västberga AB mot Sverige* innebär att rättsläget för närvarande är det att bestämmelser om skattetillägg inte måste vara utformade med de subjektiva rekvisiten oaktsamhet och uppsåt för att oskuldspresumtionen i artikel 6 skall vara uppfylld (domarna har inte vunnit laga kraft, se avsnitt 5.4.1). Detta förutsätter emellertid att den presumtion som ställs hålls inom rimliga gränser och att den skattskyldige har möjlighet att motbevisa presumtionen, varvid den enskildes subjektiva förutsättningar skall ha betydelse.

Reglerna om befrielse från skattetillägg är avsedda att förhindra att bl.a. en ursäktlig okunnighet eller missuppfattning om innehållet i en skatteregel skall leda till att skattetillägg tas ut. De skall också förhindra att andra ursäktliga felaktigheter vid fullgörandet av deklaraionsplikten leder till att den skattskyldige påförs skattetillägg. Befrielsegrunderna är även utformade så att de med hänsyn till den skattskyldiges subjektiva situation ger myndigheter och domstolar utrymme för en viss frihet i bedömningen av dessa frågor. Även om befrielsegrunderna tillförsäkrar den enskilde en prövning av de subjektiva förutsättningarna så bör innehållet i befrielsegrunderna ses över bl.a. för att ytterligare främja en nyanserad prövning i varje enskilt fall. Regeringen återkommer till denna fråga i avsnitt 11.3. Enligt regeringen kan befrielsegrunderna, i förening med de bestämmelser som innebär att skattetillägg ibland på objektiva grunder inte tas ut eller skall undanröjas, dessutom ge utrymme för hänsynstagande som innebär befrielse från skattetillägg i större omfattning än vad som skulle vara fallet om uttag av skattetillägg var

beroende av att den skattskyldige förfarit uppsåtligt eller oaktsamt enligt den modell kommittén föreslår. Det saknas således skäl att med anledning av Europakonventionen införa de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet som förutsättning för skattetillägg.

Ett par av kommitténs experter lämnade ett alternativt förslag vari det subjektiva rekvisitet i stället uttrycktes genom en bestämmelse med innebörden att skattetillägg inte skall tas ut om den skattskyldige inte ens varit oaktsam när han lämnade den oriktiga uppgiften. En sådan bestämmelse skulle enligt förslaget upphovsmän i realiteten leda till samma slutresultat som kommitténs. Som argument för förslaget anfördes att det skulle vara lättare att tillämpa än ett system som kräver att uppsåt eller oaktsamhet på den skattskyldiges sida måste bevisas för att skattetillägg skall kunna tas ut.

Även ett förslag enligt denna modell innebär enligt regeringen att man inför ett subjektivt rekvisit av närmast straffrättslig karaktär för prövningen av om skattetillägg skall tas ut och som regeringen ovan anført innebär inte artikel 6 i Europakonventionen att de svenska skattetilläggsbestämmelserna behöver utformas med subjektiva rekvisit av straffrättslig karaktär. Det finns enligt regeringen därmed inte anledning att överväga ett subjektivt rekvisit enligt den här modellen.

Även tillämpningssvårigheter för skattemyndigheterna talar mot att införa rekvisiten uppsåt och oaktsamhet som förutsättning för skattetillägg. Regeringen kan inte dela den bedömning som gjordes av kommittén, att en prövning av subjektiva rekvisit inte kan vara svårare än många andra prövningar skattemyndigheterna skall göra utan instämmer i stället i de tveksamheter som framförts av vissa remissinstanser. JO, Kammarrätten i Sundsvall och Ekobrottsmyndigheten har t.ex. ifrågasatt det lämpliga i att lägga prövningen av de subjektiva rekvisiten, oaktsamhet och uppsåt, på skattemyndigheterna. Ekobrottsmyndigheten påpekar att frågor om uppsåt och oaktsamhet inte sällan är juridiskt komplicerade. Regeringens bedömning skall ses mot bakgrund av att skattemyndigheten i de flesta fall har en begränsad utredning till hands när den skall göra sin första bedömning av frågan om skattetillägg skall tas ut eller inte. En skattemyndighet skall ge den skattskyldige tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs (3 kap. 2 § taxeringslagen [1990:324]). Vid tidpunkten för kommunikationsskyldigheten finns av naturliga skäl i de flesta fall inte annat utredningsmaterial än den skattskyldiges deklaration och kontrollmaterial. Skattemyndigheten skulle i så fall redan i detta skede behöva göra en preliminär bedömning även av de subjektiva rekvisiten. Det material som finns till hands för skattemyndigheten vid denna tidpunkt är som sagt ofta begränsat. Svarar den skattskyldige inte på skattemyndighetens övervägande förbättras inte möjligheten att göra en ingående prövning av förutsättningarna för att ta ut skattetillägg. Risken för felaktiga beslut av skattemyndigheten riskerar då att öka, vilket i sin tur sannolikt skulle leda till ett ökat antal överklaganden.

Eftersom felaktigheter av det slag som kan leda till skattetillägg dessutom förekommer i ett mycket stort antal ärenden är det enligt regeringen en förutsättning för förutsebarhet, likformighet och rättvisa vid uttag av skattetillägg att tillägget tas ut efter relativt enkla och schabloniserade regler. De ovan anförda skälen talar enligt regeringen

starkt mot att rekvisiten uppsåt och oaktsamhet införs som förutsättning för att ta ut skattetillägg.

Som framförts av några remissinstanser skulle förekomsten av subjektiva rekvisit, som förutsättning för att ta ut skattetillägg även öka risken för konflikt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Rekvisiten för skattetillägg och skattebrott skulle närma sig varandra ytterligare och därmed öka risken för att det skulle betraktas som om den skattskyldige blir straffad två gånger för samma brott. Även av denna anledning anser regeringen att det inte är lämpligt att införa subjektiva rekvisit som en förutsättning för att ta ut skattetillägg. Regeringen överväger dubbelbestraffningsproblemet i kapitel 7.

Regeringens slutsats är att rekvisiten oaktsamhet eller uppsåt inte bör införas som en grundförutsättning för att ta ut skattetillägg. Däremot finns det anledning att överväga förändringar av befrielsegrunderna för att prövningen skall bli mer nyanserad och mer förutsebar. Regeringen återkommer till denna fråga i avsnitt 11.3.

11.2 Den lagtekniska lösningen

Regeringens bedömning: De subjektiva förhållandena bör alltjämt ha formen av befrielsegrunder.

Kommitténs förslag: Kommittén anser att de subjektiva förutsättningarna har sådan anknytning till själva gärningen att de bör ingå i de grundläggande rekvisiten för skattetillägg. Lagtekniskt bör de subjektiva förhållandena 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.

Remissinstanserna: Det fåtal remissinstanser som yttrat sig över denna del av förslaget tillstyrker det.

Skälen för regeringens bedömning: Den skattskyldiges subjektiva förhållanden beaktas i dag genom befrielsegrunderna i 5 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324). Det innebär att prövningen görs i två led. Först tas ställning till om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift, varför skattetillägg skall tas ut. Sedan görs en prövning av om befrielse från skattetillägg skall ske.

Som framgått av avsnitt 11.1 har Europadomstolen i fallen *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* funnit att det svenska skattetilläggsystemet i detta avseende är förenligt med artikel 6. Domstolen har gett uttryck för att den enskilde genom befrielsegrunderna och de subjektiva förutsättningar som finns där ges en tillräckligt effektiv möjlighet att motbevisa den presumtion som består i att han ursäktligt har lämnat en oriktig uppgift och att det inte heller är uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg av honom. Det finns därmed inte skäl att med hänsyn till kraven i artikel 6 förändra systemet med befrielsegrunder.

Det finns även andra skäl för att bevara systemet oförändrat i detta avseende. Skattemyndigheterna (och även förvaltningsdomstolarna) har att på eget initiativ bevaka frågan om befrielse från skattetillägg. Det är

dock inte helt ovanligt att skäl för att befria från skattetillägg inte omedelbart framgår av deklARATIONEN utan först efter det att den skattskyldige blivit uppmärksam på att skattemyndigheten överväger att ta ut skattetillägg eller till och med efter det att han påförts skattetillägg. Underlaget för skattemyndighetens bedömning av befrielsefrågan riskerar i flera fall att vara litet vid tidpunkten för uttag av skattetillägg, vilket kan vara till nackdel för den enskilde.

Sammanfattningsvis anser regeringen således att de subjektiva förutsättningarna alltså skall ha formen av befrielsegrunder. Ovan har skattetillägg vid oriktig uppgift diskuterats särskilt men bestämmelserna om befrielse gäller alla särskilda avgifter, dvs. även skattetillägg som tas ut vid skönstaxering och förseningsavgift.

11.3 Förändringar av befrielsegrunderna

Regeringens bedömning: Liksom enligt gällande rätt bör den skattskyldige befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Även den befrielsegrund som innebär att befrielse skall ske om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till uppgiftens art framstår som ursäktlig bör stå kvar oförändrad.

Regeringens förslag: De bestämmelser som innebär, att befrielse från särskild avgift skall ges när felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till någon annan särskild omständighet framstår som ursäktlig eller att befrielse från särskild avgift skall ges när det annars framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften skall förtydligas och kompletteras. Befrielse från särskild avgift skall ges om den skattskyldige uttryckligen markerat att han är osäker på om uppgiften är riktig eller om felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig därför att den är föranledd av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Befrielse från särskild avgift skall vidare ges när avgiften på grund av omständigheterna i det enskilda fallet framstår som orimlig, inte står i rimlig proportion till försummelsen den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller det av annan anledning framstår som stötande att ta ut avgiften.

Befrielse från skattetillägg skall också ges om det av orsaker som ligger utanför den skattskyldiges kontroll förflutit synnerligen lång tid innan skattetillägget skall bestämmas.

Det skall dessutom införas två nya subjektiva förutsättningar då befrielse från särskild avgift skall ges. Befrielse skall ges om

- felaktigheten eller underlåtenheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena på ett sätt som framstår som ursäktligt, eller
- det av särskilda skäl framgår att den skattskyldige inte bör lastas för felaktigheten eller underlåtenheten.

Kommitténs förslag: Den sakliga innebörden av utredningens förslag överensstämmer i princip med regeringens förslag. Kommittén föreslår

dock att skattetillägg inte skall tas ut när faran för ett felaktigt beskattningsbeslut varit ringa med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet.

Remissinstanserna: Endast ett fåtal av remissinstanserna har yttrat sig särskilt över denna del av förslaget. *Ekobrottsmyndigheten* tillstyrker att det införs en generell ordning med ett farerekvisit. Rekvisitet bör överensstämja med farerekvisitet i skattebrottslagen (1971:69). *Svenska Revisorssamfundet* anför att det är väsentligt att beakta de särdrag som föreligger vid mervärdesskatt och andra kortperiodiska uppbörder. Vidare anför Revisorssamfundet dels att en redovisning som är förenlig med god redovisningssed och där det inte finns en klar och entydig skatteregel inte bör utlösa skattetillägg, dels att skattetillägg inte bör tas ut när två domstolar kommer till olika slut vid tolkningen av en skatteregel.

Skälen för regeringens bedömning och förslag: I likhet med kommittén anser regeringen att det är av grundläggande betydelse för det administrativa sanktionssystemet att det, utöver att vara förenligt med Europakonventionen, framstår som rättvist och rimligt. Regeringen anser som framgått att systemet i nu aktuellt avseende i princip är förenligt med artikel 6 i Europakonventionen. Förutsättningar för en nyanserad bedömning bör dock ändå främjas ytterligare eftersom det har framförts kritik som består i att systemet med befrielsegrunder tillämpas restriktivt och onyanserat. Regeringen föreslår därför att innehållet i de nu gällande befrielsegrunderna skall förtydligas och kompletteras med ett par nya förutsättningar för att åstadkomma en mer rättvis och generös tillämpning av bestämmelserna samt en ökad förutsebarhet.

Det skall alltså vara grund för befrielse från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig eller om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till uppgiftens art framstår som ursäktlig.

De befintliga befrielsegrunder som innebär att befrielse från särskild avgift skall ges när felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till någon annan särskild omständighet framstår som ursäktlig och att befrielse från särskild avgift skall ges när det annars framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften slopas (5 kap 6 § 2 och 3 taxeringslagen). I stället införs bestämmelser vari det uttryckligen anges i vilka situationer särskild avgift inte skall tas ut. Genom förslaget formuleras bestämmelserna om, förtydligas och kompletteras.

Befrielse från särskild avgift föreslås ges om den skattskyldige uttryckligt och tydligt markerat att han är osäker på om uppgiften är riktig, om felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig därför att den är föranledd av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Bestämmelsen blir tydligare och enklare att tillämpa om det uttryckligen anges i vilka situationer befrielse från särskild avgift skall ges. Vid införandet av befrielsegrunden ”annan särskild omständighet” anfördes som exempel på när bestämmelsen kunde tillämpas de fall då det visserligen förelåg en oriktig uppgift men denna uppgift särskilt hade markerats av den skattskyldige (prop. 1977/78:136 s. 157). För att befrielse från skattetillägg skall ges när den skattskyldige markerat den oriktiga uppgiften krävs att markeringen är specificerad till viss uppgift. Det skall också framgå tydligt att den skattskyldige vill fästa

skattemyndighetens uppmärksamhet på att han haft svårt att fastställa om en lämnad uppgift är riktig eller inte. En annan situation som uttryckligen bör utgöra grund för befrielse från skattetillägg är den där det föreligger vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Som framgår av avsnitt 9.2 föreslår regeringen att skattetillägg inte skall tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Den nu föreslagna bestämmelsen kan ses som ett komplement till den bestämmelsen för de fall där den oriktiga uppgiften inte hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgifterna. Så kan t.ex. vara fallet om den oriktiga uppgiften orsakats av att kontrolluppgifterna innehållit felaktigheter eller varit missvisande. Det kan t.ex. finnas fall där mer än en kontrolluppgift lämnas för en och samma inkomst.

Den skattskyldige föreslås befrias från särskild avgift när avgiften på grund av omständigheterna i det enskilda fallet framstår som orimlig, inte står i rimlig proportion till den försummelse som den skattsskyldige gjort sig skyldig till eller det av annan anledning framstår som stötande att ta ut avgiften. Regeringen anser att det finns ett värde i att uttrycket ”uppenbart oskäligt” slopas i lagtexten. Bestämmelsen blir tydligare om man i stället anger i vilka situationer befrielse skall ske. De situationer som avses är de där det visserligen inte är fråga om ett ursäktligt agerande av den skattskyldige men det ändå otvivelaktigt framstår som oskäligt att ta ut en avgift (jfr prop. 1991/92:43 s. 87 och 88). Avsikten är att förutsebarheten skall öka och att tillämpningen skall bli mer generös än hittills. Det kan t.ex. framstå som orimligt att ta ut skattetillägg i de fall där den skattskyldige får bifall till sin talan i första och andra domstolsinstans men förlorar i tredje instans. Vidare kan det vid mervärdesskatt och andra skatter som skall betalas med korta intervall anses inte stå i rimlig proportion till försummelsen att ta ut skattetillägg vid enstaka felaktigheter i redovisningen. Särskilt gäller detta när den felaktiga redovisningen endast medfört en ränteförlust för staten (dvs. vid s.k. periodiseringsfel). Det är däremot inte aktuellt att tillämpa bestämmelse om en och samma skattskyldig ”satt i system” att göra fel och därför gör ”samma” fel vid upprepade tillfällen.

Det finns också andra fall som inte passar in på en specifik bestämmelse om att särskild avgift inte skall tas ut men där omständigheterna ändå är sådana att det framstår som stötande att ta ut avgiften. För de fallen kan bestämmelsen sägas fungera som en ”ventil”.

Regeringen föreslår vidare att det införs en bestämmelse där det uttryckligen anges att befrielse från skattetillägg skall medges om oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sådant sätt att det framstår som ursäktligt. Det subjektiva inslaget i bestämmelsen blir tydligt genom att det är den enskilde skattskyldiges bedömning av reglerna som skall framstå som ursäktligt. Vid denna bedömning skall man inte utgå från vad som kan förväntas av en expert utan av skattskyldiga i allmänhet. Även nu gällande bestämmelser medger möjlighet att med stöd av befrielsegrunden ”uppgiftens art” i 5 kap. 6 § 2 taxeringslagen beakta det förhållandet att en skattskyldig haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Innehållet i

sist nämnda bestämmelse föreslås finnas kvar. Den bestämmelsen kommer det främst bli aktuellt att tillämpa när skattefrågans svårighetsgrad objektivt sett kan medföra att skattetillägg inte skall tas ut. Med den nu föreslagna bestämmelsen avses att åstadkomma en ytterligare mer nyanserad och generös tillämpning av bestämmelserna vid skatterättsliga frågor som är komplicerade för den skattskyldige.

Ibland kan den skattskyldige ha haft fog för att förlita sig på en uppgift som har lämnats av en myndighet eller i officiellt publicerad skatteinformation men som visat sig vara felaktig. Det kan vidare vara så att oriktigheten kan tillskrivas fel i ett dataprogram som har legat till grund för uppgiftslämnandet och som den skattskyldige inte hade kunnat förutse. I detta avseende måste man dock alltid ställa det kravet på den skattskyldige att han själv kontrollerar att de uppgifter som han lämnat till skattemyndigheten är rimliga. I dessa situationer skulle enligt gällande rätt befrielse från skattetillägg kunna medges med stöd av 5 kap. 6 § 2 taxeringslagen, vari anges att från skattetillägg skall befrias om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet. Regeringen föreslår emellertid en ny bestämmelse där det uttryckligen anges att den skattskyldige skall befrias från skattetillägg när det av särskilda skäl framgår att den skattskyldige inte bör lastas för att en uppgift blivit oriktig. Härigenom blir det tydligt att befrielse från skattetillägg skall medges när det av särskilda skäl framgår att det inte är den skattskyldiges fel att en uppgift blivit oriktig.

Generellt kan sägas att det naturligtvis kan vara på det sättet att en situation omfattas av mer än en grund för att inte ta ut särskild avgift. Detta är enligt regeringens bedömning inte något egentligt problem. Det kan också vara på det sättet att frågan om särskild avgift skall tas ut eller inte kan vara ett gränsfall. Den skattskyldiges handlande kan kanske inte anses ursäktligt men oriktigheten kanske ändå, i förhållande till övriga omständigheter, är förhållandevis obetydlig. Det kan också tänkas att skattemyndigheten i ett givet fall finner att en felaktighet har samband med den skattskyldiges sjukdom och därför är i viss mån ursäktlig men stannar för att den inte är i sådan grad ursäktlig att den skattskyldige kan befrias från skattetillägget. I dessa fall kan det i stället vara aktuellt att tillämpa de bestämmelser om jämkning som föreslås i avsnitt 12.5.1.

Artikel 6 i Europakonventionen innebär att den enskilde skall tillförsäkras rättegång inom skäligen tid. Syftet är naturligtvis att staterna skall uppfylla konventionen på sådant sätt att en domstolsprövning sker inom skäligt tid. Det går dock varken ur konventionens artikel 6 eller av Europadomstolens praxis att utläsa vad exakt som avses med skäligt tid. Ledning för bedömningen kan man finna i fallen *Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (domar den 23 juli 2002). Av dessa fall kan utläsas att den tid som avses i artikel 6 räknas från det att en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller från det att myndigheternas agerande har betydande verkningar för den enskilde. Beträffande skattetillägg kan detta vara fallet t.ex. då en skattskyldig erhållit skattemyndighetens revisionspromemoria med förslag att ta ut skattetillägg eller då en skattskyldig får del av skattemyndighetens övervägande att ta ut skattetillägg.

Sluttidpunkten är enligt Europadomstolens praxis när saken slutligen avgjorts av högsta instans, eller närmare bestämt när den slutgiltiga domen är tillgänglig för den anklagade. Det går inte att från Europadomstolens praxis härleda en bestämd tidsfrist som kan sägas utgöra skälig tid för avgörande. Europadomstolen tar hänsyn till flera olika faktorer vid bedömningen av om skälig tid har förelegat. Särskilt tas hänsyn till fallets svårighetsgrad, den enskildes agerande i processen och myndighetens agerande i processen. Även sådana omständigheter som om staterna vidtagit åtgärder för att se till att avgöranden sker inom rimlig tid har beaktats av Europadomstolen.

Regeringen anser att i den mån en domstolsprövning trots allt inte har kommit till stånd inom skälig tid från anklagelsen det av hänsyn till kraven i artikel 6 är lämpligt att de allmänna förvaltningsdomstolarna har möjlighet att beakta detta när skattetillägget skall bestämmas. Enligt 29 kap. 5 § första stycket 7 brottsbalken har en allmän domstol möjlighet att göra sådana hänsynstaganden i brottmål (se t.ex. när det gäller skattebrott NJA 1998 s. 283). Eftersom även en oskälig fördröjning av skattetilläggsprocessen hos skattemyndigheterna har betydelse för den enskildes rätt att tillförsäkras domstolsprövning inom skälig tid måste även den tid handläggningen tar hos skattemyndigheterna beaktas vid uttag av skattetillägg. Därmed skall skattemyndigheterna också få möjlighet att vid bestämmande av skattetillägg beakta den omständigheten att handläggningstiden hos myndigheten varit oskäligt lång.

För efterlevanden av artikel 6 i Europakonventionen gäller som ovan redovisats att det inte skall ta oskäligt lång tid från en anklagelse till dess att domstolsprövning sker. Regeringen anser emellertid att – precis som fallet är i straffprocessen – utgångspunkten för bedömningen skall vara tidpunkten för lämnandet av den oriktiga uppgiften. Av betydelse för bedömningen av om skattetillägget beslutats inom skälig tid skall vara sådana faktorer som ärendets eller målets svårighetsgrad, den enskildes agerande i processen och myndighetens agerande i processen samt vid vilken tidpunkt myndigheten har anledning att anta att en oriktig uppgift lämnats och underrättelsen till den skattskyldige.

Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår regeringen en bestämmelse som innebär att den skattskyldige skall befrias från skattetillägg om synnerligen lång tid förflutit mellan lämnandet av den oriktiga uppgiften och beslutet om skattetillägg. Regeringen återkommer i författningskommentaren till frågan om när synnerligen lång tid skall anses ha förflutit. I de fall det inte kan anses ha förflutit synnerligen lång tid men väl särskilt lång tid anser regeringen att skattetillägget skall kunna jämkas. Denna fråga återkommer regeringen till i avsnitt 12.5.1.

Kommittén föreslog att skattetillägg inte skulle tas ut 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. Redan enligt gällande rätt kan befrielse från skattetillägg ges om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet. Dessutom föreslås att en uppgift inte skall anses vara oriktig om den är så orimligt att den uppenbart inte kan läggas till grund

för ett beslut (se författningskommentaren till 5 kap. 1 § taxeringslagen). Efterlevnaden av artikel 6 i Europakonventionen förutsätter inte att bestämmelserna utformas som farebestämmelser. Regeringen anser dessutom att de svårigheter som tillämpningen av rekvisitet fara skulle innebära för skattemyndigheterna talar mot att införa det. Frågan om uttag av skattetillägg vid förekomsten av kontrollmaterial diskuterade regeringen i avsnitt 9.2.

12 Principer för beräkning av skattetillägg

12.1 Anknytning till den undandragna skatten

12.1.1 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, vad gäller mervärdesskatt, att skatt felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom. Skattetillägget beräknas på det skattebelopp som härigenom skulle ha undandragits.

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 inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som kan användas vid kommande taxeringsår. För sådant fall föreskrivs 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 (5 kap. 1 § andra stycket taxeringslagen [1990:324]). Även på skattetilläggsberäkning vid skönstaxering tillämpas särskilda bestämmelser för underskott.

Bortsett från underskottsfallen, är skattetillägget således helt och hållet relaterat till det undandragna skattebeloppet.

Underlaget för skattetillägg beräknas utan hänsyn till den skattskyldiges invändningar rörande en annan fråga än den som föranlett skattetillägget.

12.1.2 Anknytningen till undandragen skatt bör behållas

Regeringens bedömning: Anknytningen till den undandragna skatten vid skattetilläggets beräkning bör behållas. Med undandragen skatt bör alltså avses den skattelättnad, det större underskott eller, vad gäller mervärdesskatt, den felaktigt tillgodoräknade skatt som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den hade godtagits.

Underlaget för skattetillägg bör även i fortsättningen beräknas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett skattetillägget.

Kommitténs bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser är positiva till eller har ingen erinran mot kommitténs bedömning att skattetillägget alltså skall beräknas utifrån undandragen skatt. *Riksskatteverket* och *Västmanlands tingsrätt* förordar emellertid att skattetillägget, om de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet införs som grundförutsättningar för att ta ut skattetillägg, differentieras med olika skattetillägg för uppsåtliga och oaktsamma förfaranden. Riksskatteverket pekar dessutom på ett fall

av kvittning som verket anser problematiskt. Verket menar de fall då en skattskyldig, som under en och samma period köpt och sålt en vara, underlåtit att redovisa den utgående mervärdesskatten (oriktig uppgift) och felaktigt redovisat den ingående mervärdesskatten avseende varan en senare redovisningsperiod. När skattemyndigheten upptäcker den oriktiga uppgiften begär den skattskyldige omprövning avseende samma period och yrkar att få avdrag för den senare felaktigt redovisade ingående skatten. Riksskattverket påpekar att rättsläget vad gäller kvittning mellan in- och utgående mervärdesskatt visserligen inte klart, men under förutsättning att in- och utgående mervärdesskatt inte utgör skilda frågor kan skattetillägg inte tas ut i den nämnda situationen, vilket enligt verket är otillfredsställande. *Sveriges advokatsamfund* anför att det föreslagna systemet riskerar att påföra de skattskyldiga sanktioner som inte står i proportion till deras skuld samt inte heller är nödvändiga i förhållande till de mål och syften som systemet avser att fylla. Enligt samfundet bör den skattskyldiges agerande komma till uttryck direkt vid påföljdsräkningen och inte såsom en jämningsregel vars tillämplighet enligt samfundet är svår att förutse. Detta kan enligt samfundet ske efter förebild i 29 kap. BrB genom en påföljdsräkning på minst 5 och högst 40 procent av den undandragna skatten. *Lunds universitet Juridiska fakulteten* anser att möjligheten att förenkla skattetilläggsberäkningen bör utredas vidare. Det måste enligt fakulteten anses vara en allvarlig brist i systemet att skattetilläggsberäkningarna i många fall är så komplicerade att de inte kan kontrolleras av den skattskyldige.

Skälen för regeringens bedömning

Beräkningsunderlaget

Kommittén lämnar i sitt betänkande en utförlig redovisning av överväganden för och emot att behålla den gällande ordningen samt redovisar överväganden av alternativa beräkningsmodeller (se SOU 2001:25 s. 226–238). Resultatet av kommitténs överväganden är att kommittén bedömer att gällande system för beräkning av skattetillägg i huvudsak bör behållas med endast vissa smärre ändringar. De ändringar kommittén föreslår är hänförliga till den situationen när den oriktiga uppgiften påverkar en framtida taxering. Regeringen instämmer i kommitténs bedömning och anser att den gällande ordningen för beräkning av skattetillägg i huvudsak bör behållas, vilket innebär att skattetillägget alltså i princip bör beräknas med den undandragna skatten som underlag. Den undandragna skatten skall liksom för närvarande anses motsvara den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den godtagits. Härmed avses inte bara skattelättnad för den skattskyldige utan också för dennes make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med den skattskyldige. Den undandragna skatten eller skattelättnaden kan antingen bestå i att skatt inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits eller i att skatt tillgodoräknats med felaktigt belopp. Det är, som framgår av kommitténs bedömningar, mycket svårt att hitta någon invändningsfri alternativ lösning. Kommittén avsåg inte att förändra innebörden i uttrycket men föreslog ändå att uttrycket ”den undandragna skatten”

skulle definieras i lagtexten. Regeringen kan inte se att det finns något behov av en sådan definition. Uttrycket har tillämpats länge utan problem.

Gällande system har sin främsta komplikation i att det är mycket svårt att beräkna skattetillägg när det skall proportioneras på grund av att olika procentsatser är tillämpliga. Detta påpekas av Lunds universitet Juridiska fakulteten som anser att förenklingar av systemet bör utredas vidare. Skattemyndigheterna gör beräkningarna med hjälp av automatiserad databehandling. De befintliga beräkningsprogrammen bör kunna utvecklas ytterligare för att underlätta svårigheterna vid beräkningen av skattetilläggsbeloppen. Visserligen kvarstår även med en sådan ordning vissa svårigheter för den skattskyldige att kontrollera skattetilläggets riktighet. Väl utvecklade beräkningsprogram som tydligt redovisar beräkningarna underlättar även de skattskyldigas kontroll. Problemen med beräkningarna skall ses mot bakgrund av att den gällande ordningen för proportionering enligt regeringens bedömning leder till välavvägda skattetillägg. Regeringen anser därför att regeln om proportionering bör lämnas oförändrad.

Riksskatteverket och Västmanlands tingsrätt anför att skattetilläggsbeloppen borde kunna differentieras med olika skattetilläggsbelopp för uppsåtliga och oaktsamma förfaranden. Sveriges advokatsamfund förordar också att den skattskyldiges agerande får genomslag vid bestämmandet av skattetilläggsbeloppet. Kommittén övervägde en sådan ordning men fann att den inte borde införas. Härvid anförde kommittén att en möjlighet skulle vara att man vid skattetilläggsberäkningen tar hänsyn även till sådana faktorer som exempelvis graden av oaktsamhet eller uppsåt på den skattskyldiges sida. En sådan ordning föreslogs för övrigt redan av 1975 års skattetilläggsutredning (SOU 1982:54 s. 157 f.). Detta är enligt regeringen emellertid inte någon lämplig lösning. Regeringen har redan i avsnitt 11.1 redovisat sin syn på att införa rekvisiten uppsåt och oaktsamhet i skattetilläggsammanhang. Regeringen anser inte att uppsåt eller oaktsamhet på den skattskyldiges sida skall krävas för att skattetillägg skall kunna tas ut. Regeringen anser inte heller att skattetilläggsbeloppet bör differentieras efter en bedömning av den skattskyldiges uppsåt eller oaktsamhet. Om subjektiva rekvisit som uppsåt och oaktsamhet skulle kunna leda till högre skattetillägg skulle systemet i detta avseende löpa betydligt ökad risk att stå i strid med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Här kan nämnas att i det norska skattetilläggsystemet tas hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet på den skattskyldiges sida på det sätt att ett förhöjt skattetillägg kan tas ut om den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen eller med grov oaktsamhet. Det förhöjda skattetillägget utgår sedan utöver det ”normala” skattetillägget. Den norska Högsta domstolen har funnit att uttag av förhöjt skattetillägg och straff för skattebrott med anledning av lämnandet av samma oriktiga uppgift står i strid med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll (Høyesterettsavgørelser dato 2002-05-03, HR – 2001 – 01527 och HR – 2000 – 00770).

Kommittén övervägde också om man 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 enligt kommittén otvivelaktigt leda till gränsdragningsproblem och vanskliga bedömningar, varför en sådan ordning inte kunde föreslås. Denna bedömning delar regeringen.

Kommittén ansåg sig alltså inte kunna ställa sig bakom en ordning enligt vilken det administrativa sanktionssystemet skulle skärpas för fall som bedöms utgöra uppsåtligt skatteundrandragande. Som framgått ovan delar regeringen denna bedömning.

Regeringen anser att gällande huvudprincip för beräkning av skattetilläggsbelopp skall bestå och att skattetillägg därmed alltså skall beräknas utifrån undandragen skatt. Enligt gällande ordning skall det för att skattetillägg skall kunna tas ut föreligga ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och skattelättnaden. Detta samband skall dock inte drivas så långt att den obehöriga skattelättnaden måste uppkomma i det inkomstslaget eller motsvarande till vilket den oriktiga uppgiften är att hänföra. För skattetillägget har det bara betydelse om den oriktiga uppgiften påverkar skatten i det inkomstslaget den har lämnats eller i ett annat inkomstslag.

Kvittningsinvändningar

Genom möjligheten till s.k. oäkta kvittningsinvändningar kan den skattskyldige i visst avseende påverka beräkningen av skattetilläggsbeloppet. En oäkta kvittningsinvändning är en invändning som rör samma fråga som den fråga som utgjort grunden för skattetillägget. När den skattskyldiges yrkande, eller invändning, inte är hänförlig till samma fråga skall skattetillägget däremot beräknas utan hänsyn till invändningen. Detta följer uttryckligen av bestämmelserna i 5 kap. 2 a § taxeringslagen och 15 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483). Bedömningen av om en skattskyldigs invändning skall påverka skattetilläggsberäkningen eller inte måste alltså göras mot bakgrund av om yrkandet gäller samma fråga som den som föranlett skattetillägget. Denna bestämmelse medför att det vid bestämmande av underlaget för skattetillägg är tillåtet att kvitta oredovisade utgiftsposter mot utelämnade inkomstposter endast under förutsättning att de är hänförliga till en och samma ”fråga”. Uttrycket ”fråga” (eller ”sak”) definieras inte närmare i taxeringslagen eller i förarbetena till denna (prop. 1989/90:74 s. 371 och 374). På s. 369 i nämnda proposition anför departementschefen dock att saken normalt identifieras med hjälp av yrkandet och de omständigheter som anges till stöd därför. I förarbetena anförs vidare att vid skönstaxering utgörs processföremålet av alla de inkomst- och avdragsfrågor som ingår i det belopp som uppskattas (a. prop. s. 377).

I sitt remissvar pekar Riksskatteverket på en situation vid mervärdesbeskattningen där det enligt Riksskatteverket är oklart hur man skall se på den skattskyldiges invändning om att kvitta ingående mervärdesskatt mot utgående. Riksskatteverket påpekar att rättsläget vad gäller kvittning mellan in- och utgående mervärdesskatt inte är klart, men

under förutsättning att in- och utgående mervärdesskatt inte utgör skilda frågor kan enligt Riksskatteverkets bedömning skattetillägg inte tas ut i den nämnda situationen, vilket enligt verket är otillfredsställande. Här är det, som Riksskatteverket påpekar, just frågan om vilken betydelse den skattskyldiges invändning skall tillmätas vid bestämmande av underlaget för beräkning av skattetillägget.

Regeringsrätten har i ett par avgöranden bedömt frågan om underlag för skattetillägg när den skattskyldige varken redovisat ut- eller ingående mervärdesskatt i självdeklarationen (domar den 19 juni 2002 i mål nr 2458-2000 och 1240-2001). Regeringsrätten konstaterar att de oriktiga uppgifterna inte avser någon enskild mervärdesskattepost. I deklARATIONERNA har uppgifter saknats om all utgående och ingående mervärdesskatt under redovisningsperioden, men de uppgifter de skattskyldiga efter förfrågan lämnat till skattemyndigheten i efterhand har godtagits. I ett sådant fall anser Regeringsrätten att redovisningen av mervärdesskatt får ses som en och samma fråga. Underlaget för skattetillägg skall då utgöras av skillnaden mellan ut- och ingående mervärdesskatt.

Som framgått ovan skall frågan om hur underlaget för skattetillägg skall bestämmas i en kvittningssituation avgöras mot bakgrund av om den skattskyldiges invändning gäller samma fråga som den som rör grunden för skattetillägget eller inte. Om grunden för ett skattetillägg är en skönstaxering bör skattetillägget enligt regeringen bestämmas med hänsyn till invändningar rörande alla de inkomst och avdragsposter som ingår i det skönmässigt uppskattade beloppet (jfr a. prop. s. 377 och Regeringsrättens ovan nämnda avgöranden där hela mervärdesskatteredovisningen är föremål för prövning). Annorlunda förhåller det sig när en särskild inkomst- eller kostnadspost är föremål för prövning eller, vid mervärdesskatt någon enskild mervärdesskattepost. I sådana fall måste kvittningsyrkandet vara hänförligt till just den frågan för att det skall beaktas vid fastställande av underlaget för skattetillägg.

I den situation Riksskatteverket ovan pekat på kan ett skattetillägg tas ut på den oriktiga uppgiften som består i att den skattskyldige underlåtit att redovisa den utgående mervärdesskatten den perioden som varan har sålts. Dessutom kan ett periodiseringskattetillägg tas ut på den ingående mervärdesskatt som dragits av vid fel period. Det faktum att den skattskyldige begär omprövningen av den första perioden för att där få kvitta den ingående mervärdesskatten (som han felaktigt redovisat i en senare period) mot den utgående mervärdesskatten förtar inte det faktum att han lämnat två oriktiga uppgifter som var och för sig kan föranleda skattetillägg.

För att ett kvittningsyrkande skall anses avse samma fråga krävs också att sakomständigheterna är hänförliga till samma taxerings- eller redovisningsperiod. Detta följer av grundprincipen om beskattningsårets respektive redovisningsperiodens slutenhet. Dessutom krävas att det är samma händelseförlopp eller sakomständigheter som gett upphov både till den ursprungligen väckta frågan (den som föranleder skattetillägget) som till kvittningsinvändningen. Sammanfattningsvis kan sägas att det för att vara samma fråga, förutsätts att det föreligger ett så starkt samband mellan ut- och ingående mervärdesskatt att de bakomliggande förhållandena kan anses hänförliga till samma händelseförlopp.

Motsvarande resonemang innebär för inkomsttaxeringen exempelvis att i de fall en skattskyldig underlåtit att redovisa en intäkt i näringsverksamheten och denne, sedan uppgiften upptäckts, påkallar räntefördelning vid beskattningen med stöd av 33 kap. inkomsskattelagen (1999:1229) skall skattetillägget alltså beräknas på den skatt som undanhållits i näringsverksamheten eftersom yrkandet om räntefördelning är ett anse som invändning rörande annan fråga. Skattetillägget skall i dessa fall beräknas enligt huvudregeln och med undandragen skatt skall avses den skattelättnad i näringsverksamheten som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den hade godtagits.

Regeringen anser sammanfattningsvis att gällande bestämmelser i detta avseende bör lämnas oförändrade.

Avgifter

Enligt kommittén borde skattetillägg i princip beräknas på grund av alla obligatoriska avgifter och skatter som indirekt föranleds av den oriktiga uppgiften, således även på exempelvis egenavgifter som i dag inte omfattas av bestämmelserna. Regeringen instämmer i och för sig i denna uppfattning men anser att denna fråga kräver ytterligare överväganden och lämnar den därför för närvarande utan vidare åtgärd.

Kommittén gjorde också vissa överväganden kring allmän löneavgift och allmän pensionsavgift. Allmän löneavgift omfattas av bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483). Av 1 kap 1 § första stycket 6 och 2 § 1 skattebetalningslagen följer att skattetillägg enligt den lagen omfattar sådan avgift som tas ut enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Regeringen anser inte att någon förändring av skattetilläggsbestämmelserna med hänsyn till dessa avgifter för närvarande behöver vidtas.

12.2 Uttagsprocent

Regeringens bedömning: Skattetillägg bör som huvudregel alltså tas ut med 40 procent vid inkomsttaxeringen och 20 procent på mervärdesskatte-, punktskatte- samt arbetsgivaravgifts- och källskatteområdena.

Kommitténs förslag: Skattetillägg skall enligt kommitténs förslag som huvudregel tas ut med 40 procent av den undandragna skatten inte bara när det gäller inkomstskatt utan också på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena. Enligt kommitténs uppfattning bör nivåerna på ett sanktionssystem bedömas utifrån vad som är påkallat från rättvisespekter och allmänpreventiva synpunkter med beaktande av vad som är bäst förenligt med intresset att sanktionerna skall framstå som skäliga. När kommittén anlägger enbart dessa synpunkter på sanktionssystemet stannar kommittén för ståndpunkten att det ligger närmast till hands att behålla gällande ordning, vilket skulle innebära att skattetillägg utgår med 40 procent av det undandragna skattebeloppet vid

inkomsttaxeringen och 20 procent i övriga fall. Kommittén anför vidare att skattetilläggen innebär högst betydande intäkter för det allmänna – det har under senare år rört sig om mellan en och två miljarder kronor årligen – och 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. Statens intäkter av skattetilläggen kommer enligt kommitténs bedömning därför påtagligt att minska om man inte vidtar någon ändring av de gällande procentsatserna. Kommittén föreslår därför en enhetlig uttagsprocent på 40 procent. Detta eftersom kommittén enligt kommittéförordningen inte får lägga fram ett förslag som innehåller intäktsminskningar för staten utan att föreslå en finansiering. Enligt kommitténs uppfattning är det visserligen i grunden alldeles felaktigt att anlägga statsfinansiella synpunkter på ett system för bestraffning men kommittén anser att den måste anpassa sig till de förutsättningar som gäller för uppdraget.

Kommittén framhåller dock att även goda sakliga skäl kan tala för en sådan lösning. Ett undandraget skattebelopp innebär samma intäktsförlust för det allmänna och samma obehöriga vinst för den enskilde oberoende av till vilket skatteslag beloppet är att hänföra. Det förhållandet att skattetilläggen enligt förslaget kommer att falla bort för mindre allvarliga fall kan enligt kommittén mycket väl åberopas som skäl för en höjning när det gäller skattetillägg på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena. Till bilden hör också att kommittén föreslår en allmän möjlighet till jämkning av skattetilläggsbeloppet.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* är den enda remissinstans som är positiv till förslaget. I likhet med kommittén anser Riksskatteverket att det är fel att anlägga statsfinansiella synpunkter på ett bestraffningssystem. Det är dock enligt Riksskatteverket inte rimligt att den som undanhåller 10 000 kr mervärdesskatt drabbas av ett lägre skattetillägg än den som undanhåller 10 000 kr inkomstskatt. I stort sett samtliga övriga remissinstanser uttalar mycket skarp kritik mot förslaget och anför att statsfinansiella skäl inte kan godtas som grund för en höjning av skattetillägget till 40 procent över hela fältet. Många av remissinstanserna påpekar att det alltså finns bärkraftiga skäl till att ha en differentierad uttagsprocent eftersom beräkningsunderlagen skiljer sig mellan inkomstskatten å ena sidan och mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena å andra sidan. *Kammarrätten i Sundsvall* anför att ett undandraget skattebelopp i och för sig medför samma intäktsförlust för det allmänna och samma obehöriga vinst för den enskilde oberoende av till vilket skatteslag beloppet kan hänföras. Eftersom skattetillägg i fråga om mervärdesskatt tas ut på ett bruttobelopp kan det bli fråga om höga beskattningsvärden i förhållande till företagets inkomster. Motsvarande gäller i fråga om socialavgifter, där tilläggen redan nu kan bli mycket höga i förhållande till företagets betalningsförmåga. Utifrån vad som är påkallat från allmänpreventiva synpunkter och med hänsyn till vad som är förenligt med intresset att sanktionerna skall framstå som rimliga talar övervägande skäl enligt kammarrätten för att behålla den nuvarande ordningen. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att antingen bör dagens system behållas

eller så skall en enhetlig uttagsprocent under 40 procent införas. *Skattebetalarnas förening* anför att gällande ordning bör behållas men kan instämma i att det finns sakliga skäl för en enhetlig uttagsprocent. Denna bör dock vara i nivå med vad som i dag gäller på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdet, dvs. 20 procent.

Skälen för regeringens bedömning: Anledningen till de skillnader i uttagsnivåer som föreligger angavs vid skattetilläggsystemets tillkomst vara att det inom ramen för mervärdesskattningen ofta är fråga om höga beskattningsvärden som särskilt vid skönsuppskattningar inte direkt återspeglar den skattskyldiges vinst av verksamheten och hans skattebetalningsförmåga (prop. 1971:10 s. 218).

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. Dessa förslag har 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. Detta har också påpekats av ett par remissinstanser. Vad särskilt gäller socialavgifter kan 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 med 20 procent medan arbetstagaren får betala skattetillägg efter 40 procent.

Regeringen anser emellertid att de synpunkter som anfördes till stöd för en lägre uttagsprocent vid mervärdesskatt i samband med skattetilläggsystemets införande fortfarande är bärkraftiga. Resonemanget har enligt regeringen också giltighet beträffande skattetillägg på punktskatter. Visserligen betonades i det ovan nämnda sammanhanget främst konsekvenserna vid skönsuppskattningar men resonemanget gäller i hög grad även för andra situationer. De grundläggande skillnader som gäller i fråga om hur skattetillägget drabbar den skattskyldige måste enligt regeringen beaktas.

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 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. Eftersom det dessutom är korta redovisningsperioder tenderar felen dessutom att upprepas flera gånger innan frågan om skattetillägg slutligen blir

avgjord. 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 – särskilt i fråga om nystartade företag med brister i sina redovisningssystem – att företagen drabbas orimligt hårt och i värsta fall till och med drivs till betalningsinställelse eller konkurs till följd av skattetilläggen. Detta är ingen önskvärd utveckling.

I de flesta fall kan företaget naturligtvis bära den särskilda avgiften. Regeringen anser ändå inte med hänsyn till de ovan redovisade praktiska konsekvenserna att det är befogat att på mervärdesskatte-, punktskatte- samt arbetsgivaravgifts- och källskatteområdena övergå till en ordning enligt vilken skattetillägg på samma sätt som vid inkomsttaxeringen tas ut efter 40 procent.

Kommittén fann att frågan om uttagsprocenten genom deras förslag kom i ett annat läge eftersom deras förslag skulle medföra att en stor del av skattetilläggen försvinner. Typiskt sett skulle det enligt kommittén bli så att skattetillägg utgår endast i grövre fall, och det är då enligt kommittén inte orimligt att överväga en höjning av uttagsnivåerna. Regeringen föreslår inte sådana genomgripande förändringar av skattetilläggsystemet som kommittén, varför det inte heller finns samma incitament för att höja uttagsprocenten.

Regeringen anser inte heller att det finns skäl att frångå gällande ordning och införa en enhetlig uttagsprocent som är lägre än 40 som föreslagits av ett par remissinstanser. Som ovan anförts skiljer sig beräkningsunderlagen från varandra och gällande ordning framstår därför som mest ändamålsenlig.

Sammanfattningsvis anser regeringen att nivåerna i ett sanktionssystem rimligen måste bedömas utifrån vad som är påkallat av rättviseskäl och allmänpreventiva synpunkter. Vid denna bedömning anser regeringen den gällande huvudregeln avseende uttagsprocenten bör behållas. Det innebär att skattetillägg som huvudregel alltså bör tas ut med 40 procent vid inkomsttaxeringen och 20 procent på mervärdesskatte-, punktskatte- samt arbetsgivaravgifts- och källskatteområdena.

12.3 Skattetillägg när den oriktiga uppgiften påverkar taxeringen ett annat år än det då den oriktiga uppgiften lämnas.

12.3.1 Bakgrund

Underskott i en näringsverksamhet får dras av vid beräkningen av inkomsten av näringsverksamhet närmast följande beskattningsår. Underskott i en näringsverksamhet ingår som huvudregel som en post vid beräkningen av inkomsten följande beskattningsår. Underskottets storlek beslutas som ett led i inkomsttaxeringen för det år då underskottet

uppkommer. Om underskottet fastställts till felaktigt belopp så får rättelse ske genom taxeringslagens bestämmelser om omprövning av taxeringsbeslut. Även i inkomstslaget tjänst gäller som huvudregel att avdrag för underskott skall göras från tjänst följande år. Ett sådant underskott skall även det fastställas det år det uppkommer.

Vidare gäller också att på en oriktig uppgift, som om den hade godtagits, skulle ha medfört sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägget beräknas på det felaktiga underskottet det år det uppstår.

Beräkningen av skattetillägget görs således på ett annat sätt i underskottsfallet än i övriga fall. I de fall den oriktiga uppgiften, om den godtagits, skulle ha medfört ett underskott i en näringsverksamhet eller inkomstslaget tjänst kan skattetillägget naturligtvis inte beräknas utifrån den undandragna skatten. I stället görs här beräkningen utifrån den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Beräkningsunderlaget skall motsvara en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. 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 skatten för ett framtida taxeringsår.

Före 1992 års taxering gällde i stället att när den skattskyldige inte påfördes skatt kunde inte skattetillägg komma i fråga vid en oriktig uppgift i deklarationen. Ett förlustavdrag bestämdes först det år det utnyttjades. En oriktig uppgift i förlustdeklarationen ansågs därför lämnad vid utnyttjandeårs taxering och inte vid förlustårets.

12.3.2 Underskottsfallen

Regeringens bedömning: Skattetillägg på underskott som inte utnyttjas under taxeringsåret bör även framdeles beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört.

Kommitténs förslag: I de 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.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tillstyrker förslaget. *Svenska Arbetsgivareföreningen SAF* och *Sveriges Industriförbund* (numera *Föreningen Svenskt Näringsliv*), *Svenska Bankföreningen*, *Svenska fondhandlareföreningen*, *Stockholms handelskammare* och *Svensk Industriförening* samtliga genom *Näringslivets skattedelegation (NSD)* har ingen invändning mot förslaget. NSD anför att om den skattskyldige redovisar underskott och den oriktiga uppgiften skulle ha medfört ett

högre underskottsavdrag i framtiden anser dock NSD att det faktum att den oriktiga uppgiften inte har kunnat medföra någon omedelbar skatteförmån för den skattskyldige måste beaktas och att grund för jämkning normalt bör anses vara för handen i dessa fall. *Länsrätten i Kalmar län* anför att det bör förtydligas i vilka fall det kan stå klart eller med fog kan antas att någon skatt över huvud taget inte skall tas ut när skattetillägget skall bestämmas. En sådan situation torde enligt länsrätten vara när en näringsidkare gått i konkurs då skattetillägget skall bestämmas och skattetillägget är hänförligt till ett underskott i verksamheten. *Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)* ifrågasätter om inte ett fastställt underskott vid ett års taxering lämpligen bör redovisas på det årets slutskattsedel som en bekräftelse på skattemyndighetens beslut. Ett underskott bör enligt FAR formellt behandlas på samma sätt som en beskattningsbar inkomst. *Svenska Revisorssamfundet, Sveriges advokatsamfund och Sveriges Redovisningskonsulters förbund* anser att det vore principiellt riktigare att ta ut skattetillägg när ett underskott utnyttjas. De anför att skatteeffekten av ett underskott inte kan utvärderas innan det faktiskt utnyttjas, vilket innebär att det är först då frågan om undanhållen skatt kan uppstå. Svenska Revisorssamfundet anser att uppgift om underskottsavdrag annars bör förtyckas på deklaraionsblanketten eller slutskattsedeln för att på så sätt minska risken för att underskottsavdrag av misstag glöms bort och därför föranleder orimligt höga skattetillägg. Förbundet ansluter sig till ett särskilt yttrandet av en av kommitténs experter, i vilket föreslås att underskott i skattetilläggssammanhang skall beaktas det år underskottet utnyttjas. Även *Företagareförbundet Företagarforum* ansluter sig till detta förslag.

Skälen för regeringens bedömning: Bakom kommitténs förslag till ändrad beräkning av underlaget för skattetillägg vid underskott ligger en önskan att förbättra beräkningarna. Kommittén anser dessutom att det inte finns några principiella skäl för att behålla den nuvarande bestämmelsen som innebär att skattetillägget beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelse av den oriktiga uppgiften medfört. Enligt kommitténs uppfattning innebär deras förslag att en mera rättvis beräkningsmetod skapas. Dessutom skulle den föreslagna beräkningsmetoden enligt kommittén medföra ett mer lätthanterligt system, eftersom skatten i varje fall mycket ofta skulle komma att beräknas på samma sätt vare sig uppgiften påverkar den aktuella taxeringsperioden eller en framtida period.

Regeringen instämmer inte i kommitténs bedömning och förslag utan anser i stället att den gällande beräkningsmetoden vid underskott skall kvarstå oförändrad. Regeringen anser att det i detta sammanhang finns skäl att hänvisa till uttalanden som gjordes av departementschefen vid införandet av den nuvarande bestämmelsen. Departementschefen anförde då att skattetillägget i underskottsfallen inte får någon direkt anknytning till undandragen skatt utan mer till den risk för kommande skatteundandragande som den oriktiga uppgiften inneburit (prop. 1991/92:43 s.78). Departementschefen anförde vidare att det enligt hans mening finns skäl att ta hänsyn till detta vid bestämmandet av uttagsprocenten. Departementschefens resonemang ledde till slutsatsen

att ett underlag på 25 procent av det minskade underskottet är väl avvägt. Regeringen anser att dessa uttalanden alltså är giltiga.

Ett par remissinstanser har anfört att skattetillägg i underskottsfallen, såsom var fallet fram till 1992, bör tas ut det år underskottet utnyttjas eftersom det är då den oriktiga uppgiften faktiskt leder till en skattelättnad om den inte upptäcks. Numera fastställs underskottet det år underskottet uppkommer och det används som en ingående post vid beräkningen av inkomsterna i förvärvskällan följande år. Detta är enligt regeringen en ändamålsenlig ordning. Det är med denna ordning lämpligast att beräkna och ta ut skattetillägg det år underskottet uppkommer. Någon ändring av bestämmelserna i detta avseende föreslås därför inte.

Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorssamfundet föreslår, för det fall att en återgång till det system som gällde före 1992 inte anses möjligt, att uppgiften om fastställt underskott bör förtryckas på deklaraionsblanketten eller slutskattsedeln. Ett sådant förfarande skulle enligt remissinstanserna underlätta för de skattskyldiga och motverka att ett underskott av misstag inte utnyttjas.

Genom införandet av lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter som trädde i kraft den 1 januari 2002 och tillämpades första gången vid 2002 års taxering skall alla fysiska personer och dödsbon lämna en allmän självdeklaration (prop. 2001/02:25, bet. 2001/02:SkU10, rskr. 2001/02:124). Allmän självdeklaration skall lämnas första gången vid 2003 års taxering. Regeringen har från Riksskatteverket inhämtat att från och med taxeringsåret 2003 kommer uppgift om föregående års underskott i näringsverksamhet att förtryckas på de specifikationer som skickas ut till de skattskyldiga tillsammans med den allmänna självdeklarationen. Syftet med förtryckningen är att underlätta för de skattskyldiga att fullgöra deklaraionssskyldigheten.

Sammanfattningsvis gör regeringen bedömningen att bestämmelsen om beräkningen av skattetillägg vid underskott innehållsmässigt bör bevaras oförändrad.

12.3.3 Invändning från den skattskyldige om beskattning en framtida period

Regeringens förslag: Skattetillägg skall kunna tas ut även när en oriktig uppgift inte påverkar skatten för det taxeringsår eller den redovisningsperiod till vilken den hör utan till följd av en invändning från den skattskyldige kommer att påverka skatten först för ett kommande år eller en kommande period. I dessa fall skall den undandragna skatten motsvara den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om invändningen inte hade framställts.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Det är endast *Riksskatteverket* som yttrat sig särskilt över förslaget och verket tillstyrker det. Riksskatteverket uppmärksammar emellertid att det trots förslaget finns situationer som alltså förblir oreglerade. Det gäller exempelvis den situationen då en skattskyldig som försatts i konkurs lämnar en oriktig uppgift genom att

inte göra den vid konkurs tvingande återföringen till beskattning av periodiseringsfond eller expansionsmedel. Om den skattskyldige i ett sådant fall yrkar att återföringen i stället skall ske taxeringsåret före det aktuella taxeringsåret, torde något skattetillägg inte kunna påföras med stöd av nuvarande regler och inte heller med stöd av de föreslagna reglerna.

Skälen för regeringens förslag: Gällande ordning innebär att det vid sidan av underskottsfallen inte finns möjlighet att ta ut skattetillägg på fiktiv skatt när den oriktiga uppgiften påverkar skatten för en kommande taxerings- eller redovisningsperiod. Detta innebär att oriktiga uppgifter i vissa fall inte kan leda till skattetillägg trots att det av rättviseskäl kan anses befogat.

Detta kan vara fallet om den skattskyldige beviljas uppskov med beskattningen. Den skattskyldige har t.ex. underlåtit att redovisa kapitalvinsten av en fastighetsförsäljning, varefter han sedan felet upptäckts beviljas uppskov enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) (prop. 1999/2002:2, bet. 1999/2000:SkU2, rskr. 1999/2000:117). Skattetillägg kan då inte tas ut.

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 ett belopp motsvarande intäkten till expantionsfond eller periodiseringsfond. Han har då enligt 34 kap. respektive 30 kap. IL rätt till avdrag för avsättningen (med vissa beloppsbegränsningar). Detta innebär att skattskyldigheten uppskjuts. Vid avsättning till expantionsfond utgår visserligen expantionsfondsskatten med 28 procent på själva avsättningen, men den skattskyldige har rätt att återfå detta skattebelopp när den slutliga skatten utlöses i samband med att expantionsmedlen minskas. Huruvida skattetillägg kan tas ut med denna preliminära skatt som utgångspunkt är tveksamt med hänsyn till kravet på orsakssammanhang mellan en oriktig uppgift och det taxerings- eller beskattningsbeslut som är i fråga. Vid avsättning till periodiseringsfond utgår ingen skatt alls på avsättningen, och det är då alldeles klart att skattetillägg inte kan tas ut. Noteras skall att det som *Sveriges Redovisningskonsulters förbund* påpekat naturligtvis inte är fel att yrka att få göra en avsättning till periodiseringsfond. Vad som är ologiskt och som bör rättas till är det att den intäkt som har utelämnats i dessa fall inte kan föranleda skattetillägg.

Regeringen föreslår därför att skattetillägg skall kunna tas ut när en oriktig uppgift inte påverkar skatten för det taxeringsår eller den redovisningsperiod till vilken den hör utan till följd av en invändning från den skattskyldige kommer att påverka skatten först för en kommande period. Hur stort det undandragna beloppet skulle bli i dessa fall kan man i allmänhet inte säkert veta när skattetillägget skall bestämmas. När skatten på det belopp som undanhållits, beroende på en invändning från den skattskyldiges sida, skall tas ut först vid ett senare taxeringsår eller en senare redovisningsperiod än den till vilken den oriktiga uppgiften är hänförlig, kan principen för beräkningen lämpligen vara att underlaget för skattetillägg skall beräknas som om invändningen 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 (om kvittningsinvändningar se avsnitt 12.1.2). I de nu aktuella fallen föreslår regeringen därför att den undandragna skatten skall motsvara den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om invändningen inte hade framställts.

12.4 Maximibelopp

Regeringens bedömning: Maximibelopp för skattetillägg bör inte införas.

Kommitténs bedömning överensstämmer med regeringens. De synpunkter som kan tala för en maximiregel bör enligt kommittén kunna tillgodose inom ramen för en allmän möjlighet till jämkning.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* är kritiskt till maximibelopp för skattetillägg. I övrigt är det endast några få remissinstanser som har yttrat sig särskilt över denna fråga och även ställer sig i stort sett bakom kommitténs bedömning. *Malmö tingsrätt* anser däremot att den straffrättsliga parallellen bör slå igenom fullt ut och maximibeloppen komma till uttryck i lagtexten, i likhet med vad som är fallen med bestämmelserna om företagsbot. Att det kan finnas skäl att i enstaka fall döma ut en strängare påföljd gäller även i åtskilliga straffrättsliga sammanhang och bör därför enligt tingsrätten inte föranleda att maximibeloppet inte uttrycks i lagtexten.

Skälen för regeringens bedömning: Det förhållandet att skattetillägget tas ut i relation till den undandragna skatten medför att tillägget i det enskilda fallet nominellt kan bli mycket högt. Det förekommer då och då att skattetillägg tas ut med mångmiljonbelopp. Det kan nämnas att skattetillägg med över en miljon kr under taxeringsåret 2001 togs ut i 89 fall på inkomstskatteområdet. Det fattades 17 beslut på mervärdesskatteområdet under 2001 där skattetillägget var högre än 1 miljon kr.

Frågan om att införa ett tak i uttaget av skattetillägg har tidigare behandlats 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 betydelsen av uppgiftsskyldigheten i sådana fall då det gäller stora belopp och frestelsen att dra undan skatt därmed är accentuerad.

Kommitténs utgångspunkt var att skattetilläggen fyller funktionen av ett straff, varför kommittén ifrågasatte de skäl som tidigare anförts mot att fastställa maximibelopp. Regeringens utgångspunkt är, att även om skattetillägg omfattas av artikel 6, behöver regleringen av skattetillägg inte utformas efter straffrättslig förebild.

Det är enligt regeringen svårt att tro att maximiregler mer än undantagsvis skulle minska preventionen 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 troligen mycket högre.

Naturligtvis kan det hävdas att den omständigheten att skattetilläggen kan utgå med obegränsat belopp allmänt sett manar till en ökad ordentlighet och försiktighet vid fullgörande av deklARATIONSSKYLDIGHETEN hos sådana skattskyldiga 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 är nog ganska tvivelaktigt. När det gäller kommuner, landsting och den seriösa delen av näringslivet hävdar regeringen bestämt 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 saknar egentlig grund.

För maximibelopp har anförts intresset av fasthet i samhällets reaktioner mot överträdelse och att skattetilläggen inte skall få en konfiskatorisk prägel.

Om maximibelopp skall införas är det svårt att tänka sig någon annan typ av tak än ett absolut belopp i kronor. Valet av belopp riskerar att i viss mån bli godtyckligt. Detta även om beloppet för juridiska personer t.ex. skulle kunna bestämmas i överensstämmelse med vad som gäller i fråga om företagsbot enligt brottsbalken. Det maximala beloppet för skattetillägg för en oriktig uppgift skulle då vara tre miljoner kronor för en juridisk person. Noteras skall att i departementspromemorian Ds 2001:69; *Företagsbot* föreslås att företagsbot skall kunna bestämmas till höst tio miljoner kronor. En annan variant vore att utgå i fråga om konkurrensskadeavgiften som är maximerad till fem miljoner kronor eller ett högre belopp dock inte överstigande tio procent av företagets omsättning föregående räkenskapsår. För en fysisk person skulle maximibeloppet behöva vara lägre t.ex. en miljon kronor. För de allra flesta skattskyldiga skulle maximibelopp i denna storleksordning vara helt utan betydelse.

Med maximibelopp uppstår dessutom tröskeeffekter som kan synas obefogade med hänsyn till skattetilläggsystemets grundläggande konstruktion. Detta talar mot tanken att införa maximibelopp som ovillkorliga regler. De synpunkter som talar för en maximiregel bör enligt regeringen kunna tillgodoses inom ramen för en allmän möjlighet till jämkning, vilken möjlighet också bör införas av andra skäl. Regeringen återkommer till frågan om jämkning nedan.

Sammanfattningsvis är regeringens bedömning att några maximibelopp inte bör anges i lagtexten.

12.5 Jämkning av skattetillägg

12.5.1 Jämkning vid oskäligt höga skattetillägg och särskilt lång tid till beslut

<p>Regeringens förslag: Skattetillägget skall jämkas till hälften eller en fjärdedel om det uppgår till ett belopp som framstår som oskäligt högt i förhållande till felaktighetens eller underlåtenhetens art, den skattelättnad</p>
--

som felaktigheten eller underlåtenheten skulle ha inneburit om den hade godtagits eller någon omständighet av betydelse för den skattskyldiges möjlighet att fullgöra deklarationsskyldigheten.

Detsamma skall gälla om det förflutit oskäligt lång tid innan skattetillägget skall bestämmas och den långa tiden orsakats av något som ligger utanför den skattskyldiges kontroll.

Kommitténs förslag: En möjlighet att jämka skattetillägg föreslås 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. Ytterligare jämkning bör dock kunna ske när skattetillägget annars skulle tas ut med synnerligen högt belopp.

Remissinstanserna: *Svenska Arbetsgivareföreningen* och *Sveriges Industriförbund* (numera *Föreningen Svenskt Näringsliv*), *Svenska Bankföreningen*, *Svenska fondhandlareföreningen*, *Stockholms handelskammare* och *Svensk Industriförening* genom *Näringslivets skattedelegation (NSD)* tillstyrker förslaget. NSD betonar dock vikten av att en nyanserad bedömning görs i varje enskilt fall och att skattetillägget aldrig får uppgå till högre belopp än vad som i det enskilda fallet framstår som skäligt med hänsyn till den oaktsamhet den skattskyldige gjort sig skyldig till. Vidare anför NSD att den föreslagna kvotregeln inte räcker för att de skattetillägg som döms ut skall uppfattas som rimliga i förhållande till det brott som begåtts. Därför är kommitténs förslag om ytterligare jämkning i extrema fall absolut nödvändigt. *Svenska Revisorssamfundet* tillstyrker förslaget till jämningsregler utom att de anser att skattetillägget i vissa fall, t.ex. vid indirekta skatter och underskottsavdrag, bör kunna jämkas till noll. *Kammarrätten i Sundsvall* och *Länsrätten i Kalmar län* välkomnar en möjlighet att jämka skattetillägg. De anför att en likformig tillämpning av bestämmelsen förutsätter att exemplifiering görs i lagstiftningsarbetet samt senare i föreskrifter och anvisningar. De är tveksamma till den begränsning som förslås och som innebär att ytterligare jämkning endast får ske vid synnerligen höga skattetillägg. *Kammarrätten* delar inte kommitténs bedömning att skattetillägg normalt inte bör tas ut med högre belopp för fysiska personer än en miljon och för juridiska personer med tre miljoner. *Länsrätten* anför att den utgår från att jämningsmöjligheterna skall beaktas ex officio men anser att det vore lämpligt om detta uttryckligen angavs i en bestämmelse. *Länsrätten i Göteborg* anser att även förslaget att skattetillägg inte skall tas ut om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg närmast är en regel om jämkning, varför den också bör tas in i förslagets jämningsbestämmelse. *Riksskatteverket* anser att skattetillägget inte bör kunna jämkas om den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen. När det gäller jämkning p.g.a. att lång tid förflutit bör en sådan bestämmelse införas för anpassning till artikel 6 i Europakonventionen. Enligt *Riksskatteverket* bör utgångspunkten för beräkningen av skälig tid i artikel 6 vara den tidpunkt då den skattskyldige anklagas för brott och inte som kommittén uttalat

tidpunkten för överklagande av skattemyndighetens beslut. Riksskatteverket anser att rättviseskäl talar för att tiden bör beräknas från det att den oriktiga uppgiften upptäcks av skattemyndigheten. Detta för att skattemyndigheterna har att fatta beslut inom en femårsperiod. Den granskningsaktivitet som förekommer, sker förutom i anslutning till det grundläggande beslutet, i stor omfattning genom revision. Riksskatteverket påpekar att en revision aktualiseras när som helst under denna femårsperiod och att det innebär att det är mer eller mindre slumpmässigt när under perioden som oriktigheten upptäcks. Det är därför enligt Riksskatteverket inte försvarbart att göra skillnad mellan sådana oriktiga uppgifter som upptäcks och beivras tidigt under femårsperioden och sådana som upptäcks och beivras sent under femårsperioden. Riksskatteverket anser därmed att tidpunkten då den oriktiga uppgiften lämnades inte alls bör beaktas i detta sammanhang. Vidare pekar Riksskatteverket på att systemet med s.k. pilotmål i detta avseende är problematiskt. *Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)* anför att det kommer att bli en synnerligen grannlaga uppgift för de tillämpande myndigheterna att avgöra när det är fråga om den ena eller andra jämningsgrunden. Stora krav kommer att ställas på handläggarna och rekommendationer från Riksskatteverket till ledning för tillämpningen är på sin plats. FAR anser att begränsningsbestämmelsen vid "ett synnerligen högt belopp" har fått en för snäv utformning och förordar att bestämmelsen ges den utformning som föreslagits av en av kommitténs experter, vilket innebär att bestämmelsen i stället skulle gälla vid "ett med hänsyn till omständigheterna obefogat högt belopp". *Företagarnas Riksorganisation* välkomnar att en möjlighet att jämka skattetillägg införs och anför att jämkning bör tillämpas generöst framförallt när den skattskyldige varit oaktsam men där det ändå finns fog för att agera som den skattskyldige gjort. *Företagarnas Riksorganisation* pekar särskilt på att skattetillägget bör kunna jämkas när avgiftens storlek äventyrar ett företags fortlevnad.

Skälen för regeringens förslag: 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. Denna typ av argument kan även i dag anföras mot att införa möjligheter att jämka skattetilläggsbeloppet. Mot att införa en möjlighet att jämka skattetillägg kan också anföras att man bör undvika att ge skattemyndigheterna uppgifter som innebär att de måste göra bedömningar av frågor om den skattskyldiges skuld (jfr avsnitt 11.1). Det är enligt regeringen inte heller lämpligt att införa en ordning enligt vilken skattemyndigheterna skall väga in exempelvis den skattskyldiges aktuella ekonomiska förhållanden när skattetillägget bestäms. Det finns alltså relativt tungt vägande skäl mot att införa bestämmelser om jämkning av skattetillägg.

Vad som likväl kan tala för att en möjlighet till jämkning införs är de betydande tröskeleffekter som är förenade med den nuvarande ordningen. Frågan om skattetillägg skall utgå eller inte kan tänkas vara ett gränsfall. Den oriktiga uppgiften kan kanske inte rättas endast med ledning av föreliggande kontrollmaterial men omständigheterna ändå är

sådana att det framstår som oskäligt att ta ut helt skattetillägg. Det kan också finnas fall där en felaktighet står i samband med den skattskyldiges sjukdom och därför är i viss mån ursäktlig men där myndigheten stannar för att den inte är i sådan grad ursäktlig att skattetillägget kan undgås. I sådana fall framstår det som mindre följdriktigt att myndigheten är skyldig att alltid fastställa skattetillägget till helt belopp. Vidare finns det fall där en oriktig uppgift har lämnats som i och för sig inte kan betecknas som ursäktlig men som på grund av beskattningsbestämmelsernas utformning skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg, som inte står i någon som helst proportion till den skattskyldiges försumlighet. En möjlighet till jämkning bör föreligga i sådana fall. Det kan också finnas grund för att jämka skattetillägget i sådana i situationer där den skattskyldiges bedömning av en fråga har stöd i civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter. I de fall där den oriktiga uppgiften inte påverkar skatten under det taxeringsår/redovisningsperiod till vilken uppgiften är hänförlig utan först en kommande period och det när skattetillägget skall bestämmas står klart eller med fog kan antas att skatten blir väsentligt lägre eller att någon skatt över huvud taget inte skall utgå på det ifrågavarande beloppet skall skattetillägget kunna jämkas.

Regeringen har i tidigare avsnitt (11.3) föreslagit att den skattskyldige skall befrias från skattetillägg om det förflutit synnerligen lång tid mellan det att den oriktiga uppgiften lämnades och beslutet om skattetillägget. Om den tid som har förflutit inte kan anses synnerligen lång men längre än vad som med hänsyn till omständigheterna kan anses skäligt anser regeringen att skattetillägget skall kunna jämkas. De omständigheter som skall vara av betydelse för prövningen är i princip desamma vid jämningsfallen som vid befrielsefallen. Det är endast tidsutdräkten som skall avgöra om det blir befrielse från eller jämkning av skattetillägget. Genom den föreslagna regleringen kan tidsaspekten därmed beaktas både vid frågan om befrielse från skattetillägget och vid jämkning.

Som framgått i avsnittet om förändringar av befrielsegrunderna är det enligt artikel 6 i Europakonventionen tiden från anklagelsen som skall avses. Med utgångspunkt i artikel 6 kan det ifrågasättas om bedömningen av om särskilt lång tid förflutit skall beräknas från det att den oriktiga uppgiften lämnades eller från det att skattemyndigheten överväger att påföra den skattskyldige skattetillägg. Riksskatteverket anser att rättviseskäl talar för att tiden bör beräknas från det att den oriktiga uppgiften upptäcks av skattemyndigheten. Detta för att skattemyndigheterna har att fatta beslut inom en femårsperiod. Regeringen föreslår, som framgår i tidigare avsnitt, av hänsyn till intresset att regleringen står i samklang med de principer som är vägledande för synsättet inom straffrätten att tiden från det att den oriktiga uppgiften lämnades skall beaktas, men att för bedömningen om skälig tid förflutit det självfallet är av betydelse när myndigheterna fick anledning till misstanke.

Utgångspunkten är att skattetillägget skall beslutas inom skälig tid. Vid bedömningen av om oskäligt lång tid har förflutit kommer flera faktorer att ha betydelse. Vid vilken tidpunkt myndigheten har anledning att anta att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift kommer naturligtvis att ha stor betydelse. Den skattskyldiges eget agerande under förfarandet hos

skattemyndigheten och i domstolsprocessen kommer också att ha betydelse. Avsikten är inte att de skattskyldiga skall behandlas olika endast beroende på när under den femåriga omprövningsperioden den oriktiga uppgiften upptäcks.

Den skattskyldige är naturligtvis berättigad att ta tillvara sin möjlighet att överklaga ett beslut om skattetillägg och den tid överklagandet medför innan skattetillägget kan fastställas slutligt är inte i sig tillräcklig för att jämkning skall få ske. En skattskyldig skall naturligtvis heller inte kunna påverka möjligheterna att erhålla jämkning genom att dröja med att överklaga skattemyndighetens beslut till slutet av den femåriga överklagandetiden.

Förslaget innebär inte en obegränsad jämningsmöjlighet, vilket i praktiken skulle leda till att ett mera reguljärt straffmättningsförfarande infördes. Förutsättningen för jämkning bör enligt regeringen vara att en beräkning av skattetillägget enligt vanliga principer skulle leda till att skattetillägget uppgår till ett belopp som framstår som oskäligt högt i förhållande till felaktighetens eller underlåtenhetens art eller den undandragna skatten för det fall att uppgiften hade godtagits. Jämkning skall också kunna ske om beloppet framstår som oskäligt högt i förhållande till någon omständighet av betydelse för den skattskyldiges möjlighet att fullgöra deklarationsskyldigheten. För att likformiga beslut skall åstadkommas och tillämpningen även i övrigt underlättas föreslår regeringen att jämkning i normalfallet skall ske till hälften av vad som annars skulle ha utgått. Det finns fall där skattetilläggsbeloppet på grund av sin storlek även efter en jämkning till hälften skulle framstå som uppenbart oskäligt i förhållande till den oriktiga uppgiftens art, omständigheterna kring dess lämnande eller den undandragna skatten skall jämkning kunna ske till en fjärde del.

I detta sammanhang finns det anledning att återkomma till frågan om att införa maximibelopp för skattetillägg. Regeringen anser som tidigare anförts att maximibelopp inte skall införas i lagtexten (avsnitt 12.4). Detta bl.a. för att valet av maximibelopp riskerar att i viss mån bli godtyckligt. Dessutom skulle för de allra flesta skattskyldiga ett maximibelopp i denna storleksordning vara helt utan betydelse. Enligt regeringen tillgodoses de synpunkter som talar för maximibelopp genom den nu föreslagna möjligheten att jämka skattetillägg.

Svenska Revisorssamfundet anser att det i vissa fall, t.ex. vid indirekta skatter och underskottsavdrag, bör kunna bli aktuellt att jämka skattetillägget till noll. Regeringen anser att de utökade möjligheter till att befria den skattskyldige från ett skattetillägg som föreslås i avsnitt 11.3 omfattar de situationer där något skattetillägg över huvud taget inte skall tas ut. Vid jämkning är grundförutsättningarna för att ta ut skattetillägg uppfyllda, det är skattetilläggets storlek som framstår som oskäligt högt. Någon möjlighet att i de aktuella situationerna kunna jämka skattetillägget till noll föreslås därför inte. Ändringar och uppmjukningar av bestämmelserna om skattetillägg vid periodiseringsfel föreslås i kapitel 13. Länsrätten i Göteborg anser att även förslaget att skattetillägg inte skall tas ut om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg närmast är en regel om jämkning och att bestämmelsen därför bör utformas som en jämningsbestämmelse. Regeringen har

förståelse för synpunkten men anser att bestämmelsen hör till regleringen av de situationer där skattetillägg inte skall tas ut.

12.5.2 Jämkning vid skattebrott

Regeringens förslag: Skattetillägget skall kunna jämkas till hälften eller en fjärdedel om den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och gärningen innefattas lämnade av en oriktig uppgift eller sådan underlåtenhet som föranleder skattetillägg, om det framstår som oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. Jämkning skall inte kunna komma i fråga om den skattskyldige efter en dom enligt skattebrottslagen begär omprövning av ett tidigare påfört skattetillägg.

Kommitténs förslag: För att dubbelbestraffning inte skall förekomma vid fall av vårdslös skatteuppgift bör enligt kommitténs mening den åtalsprövningsregel som gäller vid skatteförseelse utvidgas till att även omfatta vårdslös skatteuppgift. Åtalsprövningsregeln bör dessutom förtydligas på det sättet att det uttryckligen föreskrivs att åtal inte vare sig för vårdslös skatteuppgift eller skatteförseelse får väckas mot den som påförts skattetillägg för den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten i fråga. Kommittén föreslår också att skattetillägg inte skall få tas ut om den oriktiga uppgiften har lagts till grund för allmänt åtal som inte lagts ned eller avvisats och det inte är fråga om domstols fastställelse av skattemyndighets eller lägre rätts beslut om skattetillägg.

Remissinstanserna: *Västmanlands tingsrätt* instämmer i kommitténs överväganden. *Sveriges advokatsamfund* anför att skattemyndighetens roll bör vara att utreda skattetilläggsfrågan och driva saken till och i domstol eller anmäla saken till åklagare. Om åklagaren väljer att inte väcka åtal bör det emellertid vara möjligt att väcka talan om påförande av skattetillägg. Omvänt bör inte åklagaren få väcka åtal, avseende i allt väsentligt samma omständigheter, om skattetillägg påförts. Samfundet påpekar att fallet *Franz Fischer mot Österrike* talar för att redan att utsättas för dubbla förfaranden oavsett utgång kan utgöra en kränkning. Samfundet invänder också starkt mot det dubbla förfarandet oavsett om skattetillägget följer på straffpåföljd eller vice versa och oavsett om det är fråga om oaktsamt eller uppsåtligt brott. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* finner det inte godtagbart att låta åtal för en oriktig uppgift utgöra hinder för att påföra skattetillägg samtidigt som ett påfört skattetillägg inte skall hindra att åtal väcks. Den svenska lagstiftningen bör enligt hovrätten vila på en konsekvent syn på vad som utgör dubbelbestraffning och inte låta regler om *litis pendens* och *res judicata* vara beroende av vilket förfarande som inleds först. Hovrätten förordar ett system där dubbelbestraffning anses föreligga i båda situationerna. Detta synes enligt hovrätten medföra att tingsrätten bör få besluta om skattetillägg samtidigt som den avgör brottmålet. Hovrätten förordar att en sådan ordning undersöks innan lagstiftning äger rum. *Kammarrätten i Sundsvall* anför att allmän domstol vid straffmätning enligt 29 kap. 5 § brottsbalken skall beakta om någon omständighet föreligger som påkallar att den tilltalade får lägre straff än brottets straffvärde motiverar. En sådan omständighet kan vara skattetillägg. Någon liknande bestämmelse

finns inte för skattemyndighet eller förvaltningsdomstol vid påförande av skattetillägg. Här skulle man kunna tänka sig att jämka skattetillägget eller inte påföra det på den grunden att det skulle vara uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg i en sådan situation. Kammarrätten anför vidare att kommittén varken redovisar stöd från Europadomstolen eller Högsta domstolen och Regeringsrätten för sitt ställningstagande i fråga om förbud mot skattetillägg när åtal väckts för den oriktiga uppgiften. Enligt kammarrätten är det inte rimligt eller rättvist att procedurordningen skall avgöra om skattetillägg skall påföras eller inte. Kammarrätten hänvisar till mål nr 624-1999 i Regeringsrätten där fråga är om dubbelbestraffningsproblemet och förordar att avgörande i detta mål avvaktas innan kommitténs förslag genomförs. Kammarrätten påpekar också att det är av stor vikt att begreppet oriktig uppgift tillämpas lika av allmän domstol, skattemyndighet och förvaltningsdomstol. Kammarrätten anser att om ett åtal för skattebrott ogillats på den grunden att lämnande av oriktig uppgift inte kan anses styrkt skall samma oriktiga uppgift inte kunna läggas till grund för skattetillägg. Kammarrätten har ingen erinran mot förslaget om utvidgning av åtalsprövningsregeln för skatteförseelse till att omfatta även vårdslös skatteuppgift. *Riksåklagaren* och *Ekobrottsmyndigheten* anför det bör övervägas om inte möjligheten att ålägga skattetillägg efter ett straffrättsligt förfarande bör behållas. Ett rimligt resultat kan enligt dem uppnås med en möjlighet att i denna situation jämka skattetillägget. *Riksåklagaren* och *Ekobrottsmyndigheten* pekar också på att ett förbud mot skattetillägg sedan åtal väckts också har andra följdverkningar. En mycket tänkbar situation är att åtal väcks för skattebrott och att åtalet ogillas på den grunden att åtal inte är styrkt men det samtidigt framgår att den skattskyldige varit i varje fall grovt oaktsam. I det fallet skulle skattetillägg inte kunna tas ut. En skattskyldig som varit oaktsam, inte grovt, blir inte åtalad men kan däremot åläggas skattetillägg. Både *Riksåklagaren* och *Ekobrottsmyndigheten* anser att rimligheten och rättvisan i dessa fall kan sättas i fråga. *Riksåklagaren* anför att förbudet mot att påföra skattetillägg därför inte heller bör gälla om åtalet ogillas. Vidare anför *Riksåklagaren* att den föreslagna åtalsprövningsregeln gör det svårare att framställa alternativa yrkanden om ansvar för uppsåtligt skattebrott/vårdslös skatteuppgift om skattetillägg tidigare tagits ut. Detta är en i praktiken inte ovanlig situation enligt *Riksåklagaren*. Avsaknaden av denna möjlighet att framställa alternativa yrkanden kan innebära försämrade möjligheter till lagföring, t.ex. i de fall där den skattskyldige åtminstone balanserat på gränsen till uppsåtligt brott och där en säker bedömning kan göras först efter muntlig förhandling i domstol. *Riksåklagaren* och *Ekobrottsmyndigheten* anför vidare att den föreslagna åtalsprövningsregeln innebär en påtaglig begränsning av möjligheterna att väcka talan för vårdslös skatteuppgift. Detta kan mot bakgrund av de uttalanden regeringen gjorde i prop. 1995/96:170 s. 115 sättas i fråga. Dessutom ställs åklagarna inför praktiska svårigheter när det gäller att bevaka utgången av en skatteprocess där den skattskyldige i första instans ålagts skattetillägg, vilket utgör hinder för åtal så länge beslutet om skattetillägg består. Här uppkommer också risken för att någon sanktion inte alls kommer i fråga eftersom eventuella möjligheter att åtala kan vara preskriberade innan skattetilläggsfrågan slutligen avgjorts.

Riksåklagaren anför att en alternativ lösning för att komma till rätta med dubbelbestraffningsproblemet skulle kunna vara att avskaffa det dubbla sanktionssystemet. Det straffrättsliga systemet skulle kunna reserveras för allvarigare fall med hänsyn till undandraget skattebelopp medan lindrigare skatteundandraganden endast skulle sanktioneras med skattetillägg. Ett sådant alternativ, som berörts av kommittén, men avvisats, bör enligt Riksåklagaren övervägas. *Malmö tingsrätt* drar mot bakgrund av fallet *Franz Fischer mot Österrike* slutsatsen att om en person lagförs och straffas två gånger för en handling, för vilken det föreskrivs straff i en administrativ och en straffrättslig författning med väsentligen samma rekvisit, föreligger en konventionsstridig dubbelbestraffning. Enligt tingsrätten måste kommitténs förslag till lag om skattetillägg och 2 § skattebrottslagen anses innehålla väsentligen samma rekvisit. Därmed torde enligt tingsrätten kommitténs förslag medföra risk för konventionsstridig rättsstillämpning. *Svenska Redovisningskonsultersförbund* och *Företagareförbundet Företagarforum* anför att dubbelbestraffningsförbudet bör upprätthållas genom att staten får välja mellan en administrativ och en straffrättslig sanktion. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anser att det eventuellt är befogat, och därför bör utredas, om det inte vore lämpligt att i skattebrottslagen införa en uttrycklig bestämmelse om att påfört skattetillägg skall beaktas vid bestämmande av påföljd för skattebrott.

Skälen för regeringens förslag: Enligt gällande bestämmelser utgör den omständigheten att skattetillägg har tagits ut inte något hinder mot att den skattskyldige åtalas vid allmän domstol för skattebrott, skatteförseelse eller vårdslös skatteuppgift med anledning av den oriktiga uppgift som har föranlett skattetillägget. Inte heller innebär det förhållandet att den skattskyldige har fällts för brott mot skattebrottslagen något hinder mot att skattetillägg åläggs eller fastställs av högre instans efter överklagande. Beträffande brottet skatteförseelse gäller dock en åtalsprövningsregel, vilken innebär att åtal får väckas endast om det föreligger synnerliga skäl. Lagstiftaren har tänkt sig att åtal skall kunna förekomma i första hand när det gäller fall där den skattskyldige inte kan bli föremål för beslut om skattetillägg. På vissa skatteområden t.ex. inom fastighetstaxerings- samt arvs- och gåvoskattelagstiftningen finns inte några administrativa sanktioner motsvarande skattetilläggsinstitutet.

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). Av 29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken följer att de allmänna domstolarna vid straffmätningen i skälig omfattning skall beakta om någon annan omständighet föreligger som påkallar att den tilltalade får ett lägre straff än vad brottets straffvärde motiverar. Häri ligger att domstolarna skall beakta om skattetillägg har tagits ut. 1993 års skattebrottsutredning (SOU 1995:10 s. 293) anförde att det likväl knappast förekommer att en allmän domstol som dömer till ansvar för skattebrott i domskälen åberopar den omständigheten att skattetillägg har tagits ut. Som skattebrottsutredningen 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 domstolen anledning att utgå från att denna omständighet är beaktad inom ramen för rådande

straffmättningspraxis. Ett förhållande som alltid föreligger behöver ju knappast nämnas särskilt. Ibland torde dock 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. Regeringen anser att det bör åligga åklagarna att ombesörja att domstolen får kännedom om de skattetillägg som har beslutats (avsnitt 7.5).

Någon motsvarande möjlighet att vid bestämmande av skattetillägg beakta den omständigheten att den skattskyldige dömts till böter eller fängelse för den oriktiga uppgiften finns inte. Regeringen anser att detta är en brist i systemet eftersom den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige därmed riskerar att bli orimligt tung.

När det gäller det svenska systemets förenlighet med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll har regeringen i avsnitt 7.4 redovisat sina överväganden kring den svenska regleringen. Regeringens bedömning är att den ordningen vi har i Sverige med skattetillägg och skattebrott i ett administrativt respektive ett straffrättsligt förfarande är förenlig med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Det svenska systemet behöver därmed inte ändras av skäl hänförliga till artikel 4. Det finns därmed inte heller anledning att överväga ett sådant system som Sveriges advokatsamfund förespråkar och som innebär att skattemyndigheten inte påför skattetillägg utan att först ha lämnat fråga om den oriktiga uppgiften vidare till åklagare. Hovrätten över Skåne och Blekinge har ett liknande förslag vilket är motiverat av att hovrätten till skillnad från kommittén anser att regler om *litis pendens* och *res judicata* inte skall göras beroende av vilket förfarande som inleds först. Hovrätten förordar ett system där dubbelbestraffning anses föreligga oavsett vilken process som kommer först. Detta borde enligt hovrätten medföra att tingsrätten bör få besluta om skattetillägg samtidigt som den avgör brottmålet. Hovrätten förordar att en sådan ordning undersöks innan lagstiftning äger rum. Som ovan framgått är även regeringens bedömning att det inte har någon egentlig betydelse för frågan om dubbelbestraffning i vilken ordning processerna sker (avsnitt 7.4). Till skillnad från Hovrätten över Skåne och Blekinge gör regeringen dock bedömningen att den nuvarande ordningen med dubbla processer kan bevaras. Däremot anser regeringen som ovan anförts att det finns skäl att överväga förändringar i det svenska systemet eftersom de olika påföljder som kan drabba den skattskyldige för lämnandet av en oriktig uppgift innebär att den samlade reaktionen kan bli orimligt tung.

Regeringen anser att den sammanlagda påföljden i det enskilda fallet måste hållas inom rimliga gränser. Som anförts ovan gäller i dag att vid straffmätningen hänsyn kan tas till ett påfört skattetillägg. Skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna har dock inga lagliga möjligheter att beakta en bötes- eller fängelsedom som följer av ett skattebrott vid bestämmande av skattetillägget. Regeringen föreslår att en sådan möjlighet införs. Detta kan lämpligen ske genom en bestämmelse om att jämkning av skattetillägg får ske om den skattskyldige fällt till ansvar enligt skattebrottslagen och gärningen innefattar lämnande av en oriktig uppgift eller sådan underlåtenhet som kan leda till skattetillägg. Ett sådant förslag har stöd av Kammarrätten i Sundsvall, Riksåklagaren

och Ekobrottsmyndigheten. Tanken är att det är i de fall där den skattskyldige dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff som jämkning av skattetillägget skall kunna komma i fråga. Skattetilläggsbeloppet bör då på samma sätt som i övriga föreslagna jämkningssituationer kunna ske till hälften eller en fjärdedel (avsnitt 12.5.1). Syftet med jämkning i dessa fall är att säkerställa att den sammanlagda påföljden står i rimlig proportion till det brott och den försummelse den skattskyldige gjort sig skyldig till. Regeringen är medveten om svårigheterna att inledningsvis få till stånd en enhetlig praxis men anser att detta kan motverkas av att Riksskatteverket utfärdar allmänna råd om hur bestämmelsen skall tillämpas. Det är dessutom mycket sällan som skattetillägg tas ut efter det att den skattskyldige har dömts för skattebrottet. Den föreslagna förändringen är dessutom till fördel för de skattskyldiga.

13 Redovisning vid fel taxerings- eller redovisningsperiod

Regeringens förslag: Till den del den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs till fel taxeringsår eller redovisningsperiod skall skattetillägget motsvara två procent av underlaget, 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. I övriga sådana fall skall skattetillägget bestämmas till tio procent eller, vad gäller mervärdesskatte-, punktskatte- samt arbetsgivaravgifts- och källskatteområdena, fem procent av underlaget.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens vad gäller skattetillägget vid undandragen skatt när den oriktiga uppgiften avser skatt med en redovisningsperiod på högst två månader. För övriga fall föreslår kommittén att i de fall då den oriktiga uppgiften består endast i att ett belopp hänförs till felaktig taxerings- eller redovisningsperiod skall skattetillägget motsvara tio procent av den undandragna skatten om 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.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* har ingen invändning mot förslaget. Det har inte heller *Svenska Arbetsgivareföreningen SAF* och *Sveriges Industriförbund* (Föreningen Svenskt Näringsliv), *Svenska Bankföreningen*, *Svenska fondhandlareföreningen*, *Stockholms handelskammare* och *Svensk Industriförening* genom *Näringslivets skattedelegation (NSD)* samt *Skattebetalarnas förening*, vilka också påpekar att förslaget avseende förändrade och nya grunder där skattetillägg inte skall tas ut innebär att skattetillägg i många fall av periodiseringsfel inte kommer att tas ut. *Riksskatteverket* delar kommitténs uppfattning att ett reducerat skattetillägg skall utgå om den skattskyldige utelämnat en intäktspost ett år men redovisat inkomsten nästa år, oavsett anledningen till felredovisningen. Däremot har *Riksskatteverket* svårt att se varför kommittén behandlar den situationen där den skattskyldige gör en obefogad nedskrivning av en tillgång ena året för att nästa år ta upp tillgången till dess rätta värde på ett annorlunda sätt. *Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)* och *Svenska Revisorssamfundet* ställer sig i princip bakom förslaget men påpekar att det innebär en skillnad som inte är rimlig i skattetilläggssammanhang på mervärdesskatteområdet mellan det fallet där mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen (som omfattar tolv månader) och det fallet där den redovisas i skattedeklarationen (som omfattar två månader). Den föreslagna procentsatsen för kortperiodisk redovisning är högre än den för längre redovisningsperioder. *Revisorssamfundet* anför att det principiellt riktiga, i vart fall för de korta redovisningsperioderna, är att skattetillägget utgör en kompensation för den ränteförlust som uppkommer. *Revisorssamfundet* anför vidare att det vid upprättande av

bokslut ofta uppkommer situationer där det är svårt att avgöra hur en post skall periodiseras. De anser att fel som uppkommer i samband med värdering av olika poster där det finns flera möjliga redovisningssätt som är förenliga med god redovisningssed bör ses som periodiseringsfel. *Sveriges Redovisningskonsulter förbund (SRF)* tillstyrker förslaget men förordar en förändring som innebär att skattetillägget i stället utgår enligt en successiv skala under en till tolv månader. En sådan successiv kompensation skulle på ett bättre sätt återspegla tidseffekten i den ränteförlust som staten åsamkas genom periodiseringsfel. En sådan ordning skulle dessutom enligt SRF beakta de avstämningsrutiner som normalt tillämpas i redovisningen. Man inväntar ofta avstämningen av räkenskaperna en till två månader för att garantera att alla fakturor har inkommit, vilket innebär att skattetillägget bör öka långsammare i början som en anpassning till redovisningspraxis. *Landstingsförbundet* och *Svenska Kommunförbundet* anser att skattetilläggen vid periodiseringsfel bör sättas ned. Vid felaktiga periodiseringar gör staten endast en ränteförlust.

Skälen för regeringens förslag: Frågan om tillämpning av skattetilläggsreglerna på periodiseringsfel och liknande oriktigheter har diskuterats vid flera tillfällen. Skälet är att det vid periodiseringsfel som regel inte är fråga om något egentligt skatteundandragande utan endast om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioderna. Särskilt i mervärdes- och punktskattesammanhang är detta förhållande ofta tydligt för skattemyndigheten, eftersom myndigheten i regel redan vid beslutstillfället kan konstatera att det belopp som borde ha tagits upp för en viss beskattningsperiod hänförs till en annan period.

En möjlig lösning som kommittén övervägde vore att 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. De allmänpreventiva synpunkterna väger i dessa fall inte särskilt tungt, eftersom mervärdesskatten under alla förhållanden redovisas med utgångspunkt i företagets löpande bokföring. En sådan ordning 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. Kommittén ansåg att en sådan lösning torde gå alltför långt och föreslog därför inte att problemet med skattetillägg vid periodiseringsfel skulle lösas på det sättet. Regeringen, som instämmer i kommitténs bedömning, anser inte heller att problemet bör lösas på det sätt att någon sanktion inte påförs.

Efter framställningar från Riksskatteverket och Sveriges Industriförbund ändrades reglerna om skattetillägg vid periodiseringsfel i slutet av 1997 på så sätt att uttagsnivån sänktes till tio eller i fråga om mervärdesskatt, socialavgifter och punktskatter fem procent, vilket innebar en halvering av den tidigare gällande skattetilläggsnivån (prop.1997/98:10 bet. 1997/98:SkU10, rskr. 1997/98:70).

Regeringen är dock fortfarande i viss mån otillfredsställd från de skattskyldigas synpunkter. Principerna för periodisering är komplicerade och kan ibland vara föremål för delade meningar även bland experter. 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, eller alltså skattetillägget, kan då bli utomordentligt hög.

Det bör dock framhållas att de förändringar som föreslagits avseende förutsättningarna för befrielse från skattetillägg får effekter när det gäller den nu aktuella problematiken. I avsnitt 11.3 föreslås att befrielse från skattetillägg skall ges, om en oriktig uppgift kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sådant sätt att det framstår som ursäktligt. Detta innebär att i en del av de fall då för närvarande skattetillägg utgår på grund av periodiseringsfel befrielse från skattetillägget kommer att ske. Regeringen förslår dessutom att det skall bli möjligt att jämka ett skattetilläggsbelopp. Vid befrielse från skattetillägget och jämkning av beloppet går staten miste om räntan.

För de återstående fallen blir inte jämförelsen med en räntegottgörelse helt rättvisande. Skattetillägget är i första hand ett påtryckningsmedel för att få in korrekta uppgifter. Även med denna utgångspunkt kan det dock med fog hävdas att nuvarande ordning leder till ett oproportionerligt resultat till den skattskyldiges nackdel. Ytterligare ändringar bör göras för att systemet inte skall förlora sin legitimitet.

Industriförbundet pekade i de skrivelser till Finansdepartementet och Skatteutskottet som föregick 1997 års lagändring på flera möjliga lösningar. En av dessa var att skattetillägget vid periodiseringsfel borde utgå 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. Ett förslag enligt liknade modell förordas i detta sammanhang av Svenska Revisorssamfundet och SRF.

Den tankegång som ligger till grund för denna typ av förslag kan synas tilltalande och ett sådant förslag skulle bidra till att öka skattetilläggens legitimitet. 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 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 innebär att regeringen gör bedömningen att det är mera ändamålsenligt att utgå från en fast uttagsprocent. Denna bedömning gjorde även kommittén. Regeringen anser emellertid att fem procent utgör en alltför hög uttagskvot i vissa situationer och föreslår därför att procentsatsen på 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. Den föreslagna bestämmelsen bör ges en generell utformning och därmed i princip gälla för alla skatter och avgifter med en redovisningsperiod som inte är längre än två månader. Bestämmelsen kommer dock i praktiken framför allt få genomslag på redovisningen av mervärdesskatt och punktskatt.

Avgiftsberäkningen för andra fall av periodiseringsfel bör enligt regeringens bedömning lämnas utan förändring. Detta innebär att i dessa fall bör skattetillägget enligt taxeringslagen (1990:324) tas ut med tio procent eller, vad gäller mervärdesskatt, fem procent av den undandragna skatten och enligt skattebetalningslagen (1997:483) med fem procent av den undandragna skatten. Därmed skapas enligt regeringen en mer rimlig relation mellan skattetilläggsbeloppen i de olika fallen.

Kommittén ansåg 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. Regeringen delar inte denna bedömning. Är det fråga om ett periodiseringsfel eller liknade bör ett lägre skattetillägg tas ut även om det är fråga om en längre förskjutning av redovisningen. Alla situationer av periodiseringsfel och liknade fel bör behandlas enligt lindrigare bestämmelser eftersom det inte är frågan om ett egentligt skatteundandragande. För att illustrera sitt förslag anförde kommittén att om 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. Kommittén erinrade sedan om den föreslagna möjligheten att jämka skattetillägg. Med kommitténs

förslag skulle flera situationer där skattetillägg enligt gällande bestämmelser beräknas enligt de lägre procentsatserna som gäller för periodiseringsfel och liknande inte lägre omfattas av en lägre procentsats eftersom felet innebär en längre förskjutning av redovisningen än ett år. Detta skulle t.ex. bli fallet vid direkt kostnadsföring av ny-, till- eller ombyggnad av fastighet som bör fördelas genom årliga värdeminskningssavdrag och direkt kostnadsförda inventarier som bort avskrivs.

Riksskatteverket och Svenska Revisorssamfundet pekar på andra situationer som enligt deras mening bör bedömas som periodiseringsfel. Riksskatteverket har svårt att se varför kommittén behandlar den situationen där den skattskyldige gör en obefogad nedskrivning av en tillgång ena året för att nästa år ta upp tillgången till dess rätta värde på ett annorlunda sätt. Regeringen anser i likhet med kommittén att den oriktiga uppgiften i detta fall i första hand inte utgör ett periodiseringsfel. Frågan om detta är ett periodiseringsfel eller inte får avgöras efter omständigheterna i det enskilda fallet. En uppenbart obefogad nedskrivning såsom är fallet exempelvis vid en fordran på staten bör inte ses som ett periodiseringsfel. Det kan finnas fall där bedömningen blir den motsatta. Revisorssamfundet anser att fel som uppkommer i samband med värdering av olika poster där det finns flera möjliga redovisningssätt som är förenliga med god redovisningssed bör ses som periodiseringsfel. Inte heller dessa fall kan enligt regeringen likställas med periodiseringsfel. Däremot kan det i den typ av situationer Revisorssamfundet pekar på vara förenat med svårigheter att bedöma om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift eller inte men det är en annan sak. Dessutom kan det faktum att en skattskyldig följt en god redovisningssed som visat sig inte överensstämma med skattereglerna utgöra grund för befrielse från skattetillägget eller jämkning av beloppet beroende på förhållandena i det enskilda fallet (avsnitt 11.3 och 12.5.1).

När det gäller frågan om vad som skall avses med periodiseringsfel finns anledning att erinra om de uttalanden som departementschefen gjorde i propositionen 1991/92:43; *Skattetillägg m.m.* på s. 68 och som alltjämt är bärkraftiga (prop. 1991/92:43).

”Till periodiseringsfel i skattetillägghänseende bör man först och främst räkna de fall då den oriktiga uppgiften avser ett belopp som hänförs till fel beskattningsår och som i redovisningsteknisk mening utgör ett periodiseringsfel.” - -”Den lägre uttagsnivån bör enligt min mening vara tillämplig också i fall som visserligen i bokföringssammanhang inte skulle vara ett periodiseringsfel men som i sanktionshänseende bör jämföras med periodiseringsfel, eftersom den oriktiga uppgiften inte skulle ha lett till ett skatteundrandragande utan till en förskjutning av skatteuttaget mellan beskattningsperioderna. Har skattemyndigheten upptäckt den oriktiga uppgiften så sent att det kan konstateras att felet har rättats, t.ex. en utelämnad intäkt har tagits upp till beskattning i senare års deklARATION, bör man enligt min mening i avgiftssammanhang anse att det är fråga om ett periodiseringsfel och ett lägre skattetillägg – om inte eftergift kan komma i fråga – påföras. Att särskilja de fall där felet är oavsiktligt från sådana där avsikten varit att åstadkomma en temporär skattelättnad torde inte vara möjligt. Samtliga fall där det kan konstateras att rättelse företagits bör därför omfattas av den lägre procentsatsen.

När felaktigheten upptäcks på ett så tidigt stadium att den skattskyldige ännu inte lämnat självdeklARATION för det följande beskattningsåret kan det bli problematiskt att avgöra om en oriktig uppgift avseende en kostnads- eller

intäktspost utgör ett sådant fel som motiverar en lägre uttagsnivå. Det kan naturligtvis inte komma i fråga att låta samtliga de fall när en intäkt utelämnats eller en kostnad dragits av förtidigt omfattas av en lägre procentsats. Att helt undanta sådana situationer från regelns tillämpning enbart för att man inte vet hur den skattskyldige kommer att behandla intäcks- eller avdragsposten följande beskattningsår är emellertid inte heller någon bra lösning. Vid vilken tidpunkt den oriktiga uppgiften upptäcks bör inte vara avgörande för uttagsnivån.

En första förutsättning för att anse att det är fråga om ett periodiseringsfel i skattetilläggshänseende bör – när man inte vet hur felet skulle komma att behandlas nästa år – vara att det är fråga om en intäcks- eller kostnadspost i anslutning till beskattningsårets utgång eller den oriktiga uppgiften av annan anledning är av sådant slag att en felaktigt bedömning av vilket som är rätt beskattningsår kan ha gjorts. Är det fråga om en sådan post får en bedömning göras av sannolikheten för att en utelämnad intäkt skulle ha tagits upp till beskattning följande år eller för att en kostnad inte skulle ha blivit föremål för dubbelavdrag.”---”Bedömningen bör i möjligaste mån grunda sig på yttre objektivt konstaterbara fakta. Det skick den skattskyldiges bokföring befinner sig i och tillförlitligheten av hans bokföringsrutiner är därvid betydelsefulla faktorer. Det är emellertid oundvikligt att bedömningen får ett subjektivt inslag som innebär att de tillämpande myndigheterna måste värdera sannolikheten för att den skattskyldige, om felaktigheten inte hade upptäckts, ändå hade rättat felet kommande år.”

Mot bakgrund framför allt av bestämmelsens utformning ”periodisering eller därmed jämställd fråga” men även av de ovan återgivna uttalandena i propositionen har det ansetts oklart om den nuvarande regleringen avsetts att vara tillämplig enbart med avseende på näringsverksamhet. Avsikten har emellertid inte varit att endast omfatta fel som i redovisningsteknisk mening kan anses vara periodiseringsfel. Att bestämmelsen av naturliga skäl haft sitt största tillämpningsområde inom inkomstslaget näringsverksamhet är en annan sak. Den nya regeln föreslås utformas på ett sådant sätt att det klart framgår att den skall vara tillämplig 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 taxeringsår eller redovisningsperiod.

När det inte är fråga om så korta redovisningsperioder som normalt är tillämpliga i mervärdesskattesammanhang kan bedömningen av om periodiseringsskattetillägg skall tas ut eller inte vara svår, 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. Vid tillämpningen kan ledning hämtas från tidigare förarbetsuttalanden och praxis eftersom någon principiell förändring av bestämmelsen inte är avsedd.

Ett exempel där tillämpningen av bestämmelserna kan tyckas väl sträng är 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 vid 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 vid 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 vinsten från fastighetsförsäljningen ansågs vara, såsom kammarrätten uttryckte saken, närmast obefintlig. Eftergiftsskäl ansågs dock inte föreligga varför skattetillägg beräknat efter 40 procent påfördes den skattskyldige.

Utgången i avgörandet kan kanske förklaras av att det i enlighet med det förut anförda uppfattats vara underförstått att de lindrigare reglerna för periodisering skall tillämpas endast när det är fråga om näringsverksamhet. Fall av detta slag bör fortsättningsvis normalt falla under den nu 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. En sådan tillämpning av bestämmelserna kan å ena sidan tyckas tvivelaktig från principiella synpunkter, eftersom den skattskyldige i så fall "bestraffas" för något som han inte gjort och kanske inte heller hade avsett att göra. Å andra sidan är det reella periodiseringsfel som skall omfattas av de lindrigare bestämmelserna och det är bedömningen i varje enskilt fall som avgör om det är ett sådant periodiseringsfel (jfr prop. 1991/92:43 s. 69). Om det exempelvis vid en eftertaxering uppmärksammas att ett avdrag faktiskt har utnyttjats två gånger föreligger det naturligtvis inte skäl att tillämpa den lindrigare procentsats som gäller för fel beträffande periodisering; det är ju då över huvud taget inte fråga om ett periodiseringsfel.

Regeringen föreslår således att till den del den oriktiga uppgiften består 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 att skattetillägget skall motsvara två procent av den undandragna skatten, 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, och tio procent eller, vad avser mervärdes- och punktskatt, fem procent av den undandragna skatten i övriga fall.

14 Utvidgat vitesförbud

Regeringens förslag: När det finns anledning att anta att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg får den skattskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en taxerings- eller beskattningsfråga som har samband med den oriktiga uppgiften.

Kommitténs förslag: En enskild skall på begäran befrias från skyldighet att själv tillhandahålla en handling eller lämna en uppgift som visar att han har begått ett brott eller har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg.

Remissinstanserna: Det är mycket få remissinstanser som yttrat sig över förslaget. Av dessa tillstyrker alla utom *Skattemyndigheten i Stockholm* förslaget. Skattemyndigheten anför att det i betänkandet saknas en analys av vilka konsekvenser en befrielse att lämna en handling kan få för kontrollverksamheten. En skattskyldig kan enligt förslaget i vissa situationer ha rätt att förhålla sig passiv. Regleringen får enligt skattemyndigheten inte innebära att den skattskyldige därmed kan undandra sig granskning. Om utredningen inte kan ske i samverkan med den skattskyldige måste skattemyndigheten ges andra möjligheter att genomföra utredningen. Ett tänkbart sätt är att förelägga tredje man. Mängden tredjemansförelägganden skulle i sådant fall öka markant enligt skattemyndigheten. Skattemyndigheten anför vidare att i dag kan lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet aktualiseras vid vägran att efterkomma ett föreläggande eller vid sabotagerisk. Den lagen är enligt skattemyndigheten i sin nuvarande utformning inte tillämplig i situationer där den skattskyldige befrias från att tillhandahålla en handling. Det är dessutom enligt skattemyndigheten mycket resurskrävande att tillämpa lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Skälen för regeringens förslag: Enskildas skyldighet att medverka i skatteutredningar utgör en grundläggande förutsättning för ett rättvist och väl fungerande skattesystem. Skatteförfattningarna innehåller också formuleringar som vilar på det synsättet att den skattskyldige har en principiell uppgiftsskyldighet gentemot de kontrollerande organen. Varken av Europakonventionens lydelse eller av Europadomstolens praxis kan uttolkas något hinder mot att den skattskyldige har en allmängiltig skyldighet att medverka i skatteutredningar. En skatteutredning syftar endast till att få fram ett riktigt beslutsunderlag i beskattningsfrågan. Det är ingen brottsutredning. Europadomstolen uttalar i fallen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* att skatteprocessen i sig inte omfattas av artikel 6 (se även avsnitt 5.4.3). Europadomstolen slår däremot fast att skattetilläggsprocessen omfattas av Europakonventionens artikel 6.

För skatteutredningarna innebär det att i den utsträckning utredningen omfattar frågor om skattetillägg måste rättssäkerhetskraven i artikel 6 uppfyllas. Med avseende på den s.k. passivitetsrätten innebär det att

bestämmelser som reglerar enskildas skyldighet att medverka i skatteutredningar skall utformas på ett sådant sätt att inte åtgärder kan vidtas i skatteutredningen som står i strid med den skattskyldiges rätt att inte behöva belasta sig själv när det finns risk för att skattetillägg skall tas ut. Den enskilde får därmed rimligen inte tvingas att lämna uppgifter i skatteutredningen som sedan kan användas mot honom i en skattetilläggsprocess.

Den rätt att inte behöva belasta sig själv som anses ingå i en "fair trial" innebär inte att myndigheten är förhindrad 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 den skattskyldiges eventuella passivitet (jfr fallet *Murray mot Storbritannien* där detta uttryckligen framgår). 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.

I de mest kända fallen från Europadomstolen där rätten att inte behöva belasta sig själv behandlats – *Funke mot Frankrike* och *Saunders mot Storbritannien*, närmare redovisade i avsnitt 6.6 – var de berörda personerna redan misstänkta för brott, när myndigheterna tvingade dem att lämna belastande uppgifter om sig själva. Europadomstolen fann att överträdelse mot artikel 6 skett i fallen.

Vitesföreläggande är för närvarande den möjlighet som myndigheterna har att under en skatteutredning tvinga den skattskyldige att själv lämna uppgifter. Sedan den 1 januari 1998 är det emellertid förbjudet att förelägga den skattskyldige vid vite att medverka i en utredning om det finns anledning anta att den skattskyldige eller, om det är en juridisk person, ställföreträdaren för den skattskyldige har begått brott och uppgifterna har samband med den gärningen brottsmisstanken avser (prop. 1997/98:10, bet. 1997/98:SkU10, rskr. 1997/98:70). Förbudet att vitesförelägga vid misstanke om brott infördes för att de svenska reglerna bättre skulle stämma överens med de krav som ställs i artikel 6 i Europakonventionen.

Eftersom Europadomstolen gjort bedömningen att det svenska skattetillägget skall anses som straff för ett brott i Europakonventionens har utrymmet för att använda tvång i skatteutredningen minskat ytterligare. (Noteras skall att domarna mot Sverige från den 23 juli 2002 inte har vunnit laga kraft.) Det innebär dock sannolikt inte någon oöverkomlig svårighet vid utredningarna. Vitesförelägganden av det slag som här avses är i praktiken relativt ovanliga. Myndigheterna kan dessutom använda tvångsåtgärder som inte förutsätter den skattskyldiges medverkan.

Kommittén gjorde bedömningen att det skulle vara tvivelaktigt enligt konventionen att använda vitesföreläggande eller något annat liknande medel för att tvinga någon att bekänna ett brott eller att presentera material som visar att han lämnat en oriktig uppgift, även i sådana fall då misstanke ännu inte uppstått eller i vart fall inte nått någon nämnvärd styrka. Kommitténs uppfattning var att den intressekollision som den

berörde utsätts för snarast blir starkare i dessa fall än i de situationer då myndigheterna har börjat fatta misstankar.

Kommittén kom fram till att det mest följdriktiga vore att införa en regel om att en enskild 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 borde enligt kommittén gälla för det fall handlingen eller uppgiften skulle visa att den enskilde har begått ett brott och detta vare sig det är fråga om skattebrott eller annan brottslighet. Kommittén anförde att den föreslagna ordningen skulle överensstämma med vad som enligt 3 kap. 13 § taxeringslagen (1990:324) redan nu gäller i fråga om bl.a. handlingar om vars innehåll innehavaren inte får höras som vittne eller som annars har betydande skyddsintresse. Därmed innebär förslaget att den skattskyldige skall lämna in en skriftlig begäran om befrielse från att själv lämna en handling eller uppgift till länsrätten för prövning. Det ankommer sedan på länsrätten att pröva om den skattskyldige har fog för sin begäran att inte lämna in handlingen.

Regeringen anser att förslaget är problematiskt eftersom den skattskyldige *aktivt* måste initiera ett förfarande där han – för att länsrätten skall kunna pröva frågan – rimligen kommer att behöva avslöja vilket brott han begått eller vilken uppgift han lämnat som är oriktig. Det skall jämföras med den gällande bestämmelsen om undantag av handlingar som syftar till att ge skydd för handlingar som bör undantas från utredningen av hänsyn till tystnadsplikter, andra typer av förtroenden och sådant som t.ex. företagshemligheter. I förslaget finns dessutom en inbyggd konflikt med de bestämmelser som finns t.ex. i 2 kap. lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som anger en skyldighet att lämna deklaration. Det kan finnas fall där den skattskyldige inte kan undgå att avslöja att han begått brott redan genom de uppgifter han är skyldig att lämna i deklarationen för att han skall anses ha fullgjort sin deklarationsskyldighet. Frågan är om den enskilde i en sådan situation skall kunna begära befrielse från att lämna in deklarationshandling. Regeringen anser i och för sig inte att förslaget skall ges en sådan långt gående tolkning men anser att denna typ av intressekonflikter bör undvikas när det är möjligt. Regeringen kan av nu anförda skäl inte ställa sig bakom kommitténs förslag.

Regeringen gör, till skillnad från kommittén, bedömningen att även om försiktighet måste iaktas vid tolkningen av Europadomstolens praxis så kan av dess hittillsvarande praxis ingen annan slutsats dras än att rätten att inte behöva belasta sig själv inträder först när den enskilde i någon mening kan anses anklagad för ett brott (jfr RÅ 1996 ref. 97). Av Europadomstolens praxis följer att härmed avses inte endast när en formell anklagelse har riktats mot den enskilde utan även när en myndighet har vidtagit någon åtgärd som lett till att personens situation väsentligen har påverkats av att det föreligger en misstanke mot honom. Av domarna mot Sverige den 23 juli 2002 kan ledning hämtas för när denna tidpunkt inträffar beträffande skattetillägg. Europadomstolen gör i det ena fallet bedömningen att den skattskyldige skall anses anklagad i Europakonventionens mening när han erhållit skattemyndighetens övervägande om att ta ut skattetillägg (*Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*). I det andra fallet bedömde domstolen att den skattskyldige

skulle anses anklagad när han erhållit skattemyndighetens revisionspromemoria med förslag om att ta ut skattetillägg (*Janosevic mot Sverige*). Det kan därmed inte bli aktuellt att ålägga den skattskyldige att lämna uppgifter som kan verka belastande för den enskilde efter dessa tidpunkter. Regeringen anser emellertid att det är lämpligt att låta skyddet för den enskilde med avseende på skattetilläggsprocessen inträda redan när skattemyndigheten finner anledning anta att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg.

En bestämmelse som säkerställer den enskildes skydd att inte behöva lämna uppgifter som kan bli belastande för honom i skattetilläggsprocessen föreslås därmed för tiden från det att det finns anledning att anta att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift.

När det gäller bestämmelsens omfattning finns anledning att återknyta till de överväganden kring vitesförbud och artikel 6 som gjordes i förarbetena till lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (prop. 2001/02:25). Lagrådet förordade i det lagstiftningsärendet att en bestämmelse som syftade till att säkerställa passivitetsrätten skulle utformas på så sätt att ett föreläggande inte får utfärdas i den utsträckning det finns anledning att anta att den till vilket föreläggandet riktas skulle, om han efterkommer föreläggandet, lämna upplysningar eller tillhandahålla handlingar som kunde användas som bevisning mot honom om han begått en brottslig gärning. Dessutom ansåg Lagrådet att det uttryckligen borde anges att den enskilde inte var skyldig att följa ett föreläggande om han därmed tvingades lämna upplysningar som kunde användas som bevisning mot honom om han begått en brottslig gärning (a. prop. s. 349)

Regeringen följde endast delvis Lagrådets förslag eftersom regeringen gjorde bedömningen att Lagrådets förslag var alltför långtgående då det bl.a. skulle innebära att en person som har förelagts att inkomma med självdeklaration inte skulle behöva göra det med motiveringen att han då skulle vara tvungen att lämna upplysningar som skulle kunna användas som bevisning om att han har begått en brottslig gärning (a. prop. s. 205). Vidare anförde regeringen att förelägganden som *inte* är förenade med viten måste kunna användas för att utreda skatteärenden. Sådana förelägganden saknar sanktioner och torde därför i praktiken inte kunna betraktas som ett användande av tvång i den mening som avses i Europakonventionen. Regeringen föreslog en bestämmelse som innebär att om det finns anledning att anta att den uppgiftsskyldige begått brott får den uppgiftsskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser (prop. 2001/02:25 s. 205). Regeringens förslag är numera antaget av riksdagen (bet. 2001/02:SkU10, rskr. 2001/02:124).

Regeringen vidhåller sin tidigare uppfattning att det inte kan anses i sig oförenligt med Europakonventionen att förelägga en enskild att inkomma med handlingar och uppgifter, däri inbegripet deklaraionshandlingar. Det är alltså regeringens uppfattning att det är förenligt med Europakonventionen att använda förelägganden som inte är vitessanktionerade. Det finns inte heller något principiellt hinder mot att vitesförelägga den skattskyldige att lämna uppgifter om andra frågor än den frågan för vilken den oriktiga uppgiften har betydelse. I detta

sammanhang förtjänar åter att påpekas att rättigheterna i artikel 6 är direkt tillämpliga även för den enskilde som därmed kan härleda en rätt att inte behöva lämna belastande uppgifter direkt från artikel 6 (jfr avsnitt 6.1).

Regeringen föreslår därför en bestämmelse om att en enskild inte får föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en taxerings- eller beskattningsfråga om det finns anledning att anta att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg och den oriktiga uppgiften har samband med taxerings- eller beskattningsfrågan. Den föreslagna lösningen innebär att initiativet till att inte behöva belasta sig själv inte kommer att ligga hos den enskilde. Dessutom undviker man den konflikt som finns inbyggd i kommitténs förslag som innebär att den skattskyldige skulle kunna begära befrielse från att lämna in deklaraionshandlingen.

Påpekas skall att vid utdömande av viten som åläggs enligt taxeringslagen får vitets lämplighet bedömas (7 kap. 2 § taxeringslagen). Detta innebär att om skattemyndigheten skulle förelägga en enskild vid vite trots att det finns anledning att anta att skattetillägg kommer att tas ut så bör vitet inte dömas ut.

Regeringen förslår att en bestämmelse om förbud mot att använda vitesföreläggande i utredningen när det kan antas att den enskilde lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg införs i taxeringslagen och skattebetalningslagen (1997:483).

15 Anstånd med att betala skattetillägg till dess att domstol prövat skattskyldigheten

Regeringens bedömning: Principen om omedelbar verkställighet av beslut om skattetillägg bör behållas.

Regeringens förslag: Om den skattskyldige när han begär omprövning av skattemyndighetens taxerings-, beskattnings- eller skattetilläggsbeslut även begär anstånd med att betala skattetillägget skall den skattskyldige få anstånd med att betala *skattetillägget* till dess att skattemyndigheten omprövat sitt beslut. På samma sätt skall den skattskyldige vid begäran om anstånd med att betala skattetillägg i samband med överklagande till länsrätt av skattemyndighetens beslut om taxering, beskattning eller skattetillägg medges anstånd med att betala skattetillägget till dess att länsrätten prövat överklagandet.

Den skattskyldige skall inte i något fall behöva ställa säkerhet för att få anstånd med att betala *skattetilläggsbeloppet*.

Kommitténs förslag: Principen om omedelbar verkställighet av 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 kammarrätten. Om kammarrätten avslår ett överklagande eller beslutar att inte meddela prövningstillstånd skall det automatiska anståndet omedelbart upphöra att gälla. Detta skall gälla endast första gången den skattskyldige ansöker om anstånd med att betala skattetilläggsbeloppet. Den skattskyldige skall inte i något fall behöva ställa säkerhet för att få anstånd med att betala skattetilläggsbeloppet.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorssamfundet, Sveriges Redovisningskonsulters förbund, Företagarnas Riksorganisation* samt *Svenska Arbetsgivareföreningen* och *Sveriges Industriförbund* (numera *Föreningen Svenskt Näringsliv*), *Svenska Bankföreningen, Svenska fondhandlareföreningen, Stockholms handelskammare* och *Svensk Industriförening* genom *Näringslivets skattedelegation (NSD)* tillstyrker förslaget. Med förslaget kommer man enligt NSD i vart fall delvis tillrätta med de problem, från bl.a. likviditetssynpunkt, som det innebär att verkställighet av skattetillägg kan ske innan beslut härom har vunnit laga kraft. NSD anför vidare att det utan en sådan ordning är svårt att ansluta sig till bedömningen att tyngdpunkten i hanteringen av skattetilläggen alltför skall ligga hos skattemyndigheterna. NSD påpekar också vikten av att anståndsinstutet tillämpas generöst av skattemyndigheter och domstolar. Hänsyn måste enligt NSD tas till det faktum att skattetillägg kan leda till irreparabla ekonomiska förluster för ett företag t.ex. genom att företaget tvingas i konkurs eller i vart fall måste lägga ned verksamheten på grund av betalningssvårigheter. *Företagareförbundet Företagarforum* anför liknande synpunkter och anser dessutom att hela anståndsproblematiken bör ses över för att

förhindra att företagare sätts i konkurs till följd av dåligt underbyggda beslut om avslag på ansökan om anstånd och krav på säkerhet. *Riksskatteverket* och *Kammarrätten i Sundsvall* har inget att erinra mot förslaget i sak men påpekar att det fått en otydlig lagteknisk utformning. Den föreslagna regleringen i 17 kap. 2 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483) ger inte tillräckligt klart uttryck för hur bestämmelsen skall tillämpas. De båda remissinstanserna påpekar att huvudregeln synes vara att anstånd föreligger till dess avslagsbeslutet vinner laga kraft, vilket kan dröja till dess Regeringsrätten avgör frågan om anstånd. Likväl synes anståndet kunna upphöra redan när länsrätt eller kammarrätt fattat beslut i frågan. Bestämmelsen bör därför ses över i det fortsatta lagstiftningsarbetet. *Länsrätten i Kalmar län* anser att det är tillräckligt med en domstolsprövning för att ett skattetillägsbeslut skall bli verkställbart. Länsrätten påpekar att ändringsprocenten mellan läns- och kammarrätt – 16–17 % – inte är närmare analyserad. Den innebär enligt länsrätten inte nödvändigtvis att länsrätterna inte skulle kunna hantera anståndsfrågor på ett tillfredsställande sätt. *Skattebetalarnas förening* anser att påförande av skattetillägg bör handläggas av länsrätten som första instans. Med en sådan ordning skulle inte tiden för överklagande bli lika lång, varför i stället den lösningen kan väljas som innebär att verkställigheten skjuts upp ända till dess ett beslut om skattetillägg vunnit laga kraft.

Skälen för regeringens bedömning och förslag: Frågan om ändring av bestämmelserna om omedelbar verkställighet av beslut om skattetillägg måste ställas mot bakgrund av att skattetillägg omfattas av artikel 6 i Europakonventionen och att bestämmelserna om skattetillägg därför skall uppfylla de rättsäkerhetsgarantier som ställs i artikeln. Dessutom avviker ordningen med omedelbar verkställighet av beslut från vad som normalt gäller beträffande de traditionella straffen böter och fängelse, vilka i princip inte får verkställas innan en dom har vunnit laga kraft.

Det finns emellertid enligt svensk rätt inte någon överordnad princip som innebär att påföljder för brott aldrig skulle få verkställas innan de har vunnit laga kraft mot den dömde. 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 ses som bestraffande sanktioner, följa samma principer som de traditionella straffen. Även i andra europeiska länder finns bestämmelser om omedelbar verkställighet av traditionella brottspåföljder.

Som anförts i avsnitt 6.10.2 kan av Europadomstolens uttalanden den slutsatsen dras att artikel 6 inte generellt hindrar att en domstols dom om skattetillägg verkställs innan den har vunnit laga kraft (fallet *Källander mot Sverige* [beslut den 6 mars 1989, no.12693/87] och fallen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* [domar den 23 juli 2002]). Av Europadomstolens domar mot Sverige kan även den slutsatsen dras att det inte heller i princip är oförenligt med artikel 6 att

verkställiga en administrativ myndighets beslut innan det har överprövats av domstol. Europadomstolen anför emellertid i de två sistnämnda fallen mot Sverige att en stat måste hålla bestämmelser om omedelbar verkställighet inom rimliga gränser så att den enskildes möjlighet att försvara sig i en domstolsprocess inte försämras. Europadomstolen fann att tillämpningen av det svenska systemet, i det aktuella fallen, inte inneburit att de enskildas rättigheter kränkts.

Det är en svår fråga att bedöma vilka ekonomiska och personliga konsekvenser som i det enskilda fallet faktiskt drabbar den skattskyldige vid omedelbar verkställighet av skattemyndighetens beslut om skattetillägg. Det har under remissbehandlingen också gjorts gällande att skattetillägg inte borde kunna påföras av skattemyndigheten i första instans utan av länsrätten. Härigenom skulle ett lagakraftvunnet beslut snabbare kunna erhållas. Noteras skall att Europadomstolen uttrycker att den svenska ordningen – med administrativa myndigheter som påför skattetillägg – i princip är förenlig med Europakonventionen under förutsättning att den enskilde genom en effektiv tillgång till domstol kan få frågan om skyldigheten att betala skattetillägg överprövat av domstol.

Mot bakgrund framför allt av svårigheterna att i det enskilda fallet bedöma vad en omedelbar verkställighet får för effekter för den skattskyldige men också för att det svenska systemet ytterligare bättre skall tillerkänna de enskilda en rättssäker process föreslår regeringen en ordning där skattetillägg i tvistiga fall inte verkställs förrän frågan om skattskyldigheten har prövats av domstol.

Kommittén föreslog en ordning som innebär att den skattskyldige om han, när han begär omprövning av eller överklagat ett beslut om skattetillägg, erhåller avslag på en begäran om anstånd, ändå skall ha ett automatiskt anstånd med betalningen av skattetillägget. Det automatiska anståndet skall enligt kommittén gälla fram till dess att skattemyndighetens avslagsbeslut vinner laga kraft för att det inte överklagats till domstol eller fram till dess att ett överklagande fastställs av domstol. Regeringens bedömning är att en mer ändamålsenlig ordning uppnås om den enskilde på begäran med automatik får ett anstånd med att betala skattetilläggsbeloppet i avvaktan på att länsrätten prövat den fråga som utgör grunden för skattetillägget.

Regeringen föreslår att en skattskyldig när han begär omprövning av det beskattnings- eller taxeringsbeslut som ligger till grund för skattetilläggsbeslutet, efter begäran, skall beviljas anstånd med att betala skattetillägget. Detsamma skall gälla om den skattskyldige endast begär omprövning av skattetilläggsbeslutet. På motsvarande sätt skall den skattskyldige, om han överklagar ett beslut från skattemyndigheten i beskattnings-, taxerings- eller skattetilläggsfrågan och begär anstånd, beviljas anstånd med skattetilläggsbeloppet till dess att länsrätten prövat överklagandet. Beslutet eller domen skall emellertid inte behöva vinna laga kraft för att verkställighet av skattetilläggsbeloppet skall kunna ske. I stället skall befintliga bestämmelser om anståndstid gälla även i dessa fall. Det innebär att anstånd får medges längst till tre månader efter det att skattemyndigheten fattat omprövningsbeslut eller – i de fall anstånd beviljas på grund av överklagande – länsrätten meddelat dom.

Den föreslagna lösningen innebär att förutsättningarna för att få anstånd med skattetilläggsbeloppet medan processen pågår hos

skattemyndigheten och i länsrätten kommer att skilja sig från de förutsättningar som gäller för att få anstånd med skattebeloppet. Detta kan innebära att systemet kan komma att uppfattas som krångligt och oöverskådligt. Regeringen anser att den ökade rättssäkerheten för de skattskyldiga som förslaget medför överväger de eventuella nackdelar som uppstår.

Regeringen anser att huvuddragen i gällande ordning kan behållas oförändrade och att skattetillägg därmed även i fortsättningen skall tas ut av skattemyndigheten i första instans med rätt för den enskilde att begära omprövning av och överklaga beslutet. Huvudprincipen om omedelbar verkställighet av skattetillägg kan också behållas men kommer att få genomslag endast i de fall skattetilläggsbeslutet accepteras av den skattskyldige och i de fall den skattskyldige inte begär anstånd med skattetillägget.

En annan fråga är den om skyldigheten att ställa säkerhet för att beviljas anstånd. Enligt nuvarande bestämmelser gäller i vissa fall 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 kan därför möjligheten att erhålla anstånd framstå som illusorisk.

Regeringsrätten belyser denna fråga i en dom den 17 oktober 2002 i mål nr 4139-1999 som gäller kravet på ställande av säkerhet för att medge anstånd. Regeringsrätten finner i avgörandet skäl för att medge ett bolag anstånd med att betala skatt och skattetillägg utan krav på säkerhet. (En av domstolens ledamöter var skiljaktig och ansåg att anstånd utan krav på säkerhet endast borde beviljas för den del av beloppet som avsåg skattetillägg.) I avgörandet anför Regeringsrätten särskilt om kravet på säkerhet vid anstånd med skattetilläggsbelopp att det när en sådan straffliknade sanktion är i fråga det finns särskild anledning att iaktta försiktighet beträffande krav som grundas enbart på beslut av skattemyndigheten. Mot bakgrund av skattetilläggets karaktär kan det enligt Regeringsrätten finnas särskild anledning att söka undvika att det uppkommer irreparabla skador genom upprätthållande av kravet på säkerhet. För det fall en konkurs skulle vara en uppenbar följd av kravet på säkerhet för ett betydande belopp, som enbart eller till övervägande del, avser skattetillägg kan det därför enligt Regeringsrätten finnas ”särskilda skäl” för att avstå från kravet.

Som ovan anförts är det en grannliga uppgift att i det enskilda fallet avgöra vilken betydelse ett krav på säkerhet faktiskt har för den skattskyldiges ekonomiska förhållanden. Mot bakgrund av detta och att särskild försiktighet bör iakttas när det gäller beslut av denna karaktär som fattas på myndighetsnivå anser regeringen att erforderlig rättsäkerhet för den enskilde bäst uppnås genom att kravet på ställande av säkerhet vid anstånd med skattetillägg tas bort. Regeringen föreslår därför att något krav på den skattskyldige att ställa säkerhet inte skall kunna ställas vid anstånd med betalning av skattetilläggsbelopp.

Regeringens bedömning är sammanfattningsvis att huvudprincipen fortfarande bör vara att skattetillägg får verkställas omedelbart. Anstånd med att betala skattetillägget skall dock efter begäran alltid medges när den skattskyldige begär omprövning av eller – till länsrätten – överklagar det taxerings- eller beskattningsbeslut som utgjort grunden för skattetillägget. Detsamma skall gälla vid begäran om omprövning eller överklagande av endast skattetilläggsbeslutet. Anstånd skall i dessa fall medges längst till tre månader efter det att skattemyndigheten fattat omprövningsbeslut eller – i de fall anstånd beviljas på grund av överklagande – länsrätten meddelat dom. Säkerhet skall inte i något fall behöva ställas för att få anstånd med att betala skattetilläggsbeloppet.

16 Förseningsavgift i tre nivåer

Regeringens förslag: Om en deklarationsskyldig inte har lämnat självdeklarationen inom föreskriven tid skall en förseningsavgift tas ut. Förseningsavgiften skall uppgå till 5 000 kronor för aktiebolag och ekonomiska föreningar samt till 1 000 kronor för övriga skattskyldiga. Om deklarationen kommer in men mer än tre månader för sent skall ytterligare en förseningsavgift tas ut med samma belopp. Om deklarationen inte har kommit in inom fem månader skall en tredje förseningsavgift tas ut.

Förseningsavgift skall också tas ut av svenska handelsbolag, stiftelser och föreningar som inte har lämnat särskilda uppgifter inom föreskriven tid.

För den som har fått anstånd med att lämna deklarationen skall förseningsavgift tas ut på samma sätt om anståndstiden har gått ut utan att någon deklaration har kommit in.

Promemorians förslag: Överensstämmer med i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian föreslogs att den andra och tredje förseningsavgiften skulle påföras efter en respektive fyra månader.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tillstyrker förslagen om förseningsavgift vid utebliven deklaration. *Länsrätten i Stockholms län* anför att det saknas en analys av skillnaden mellan förseningsavgift och det skattetillägg som kan påföras på grund av skönstaxering. *Riksrevisionsverket* anför att en kontinuerligt ökande avgift kan vara att föredra före en språngvis ökande avgift. Verket efterlyser en analys av olika alternativ som tillgodoser intresset av enkelhet samtidigt som avgiftssättningen är en stark drivkraft för att lämna in deklaration inom föreskriven tid eller annars skyndsamt när denna tid har passerats. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Näringslivets skattedelegation, Sveriges Fastighetsägareförbund, Svenska Revisorssamfundet* och *Sveriges Redovisningskonsulters förbund* avstryker förslaget. Några remissinstanser anser att förseningsavgifter på denna höga nivå inte kan anses motsvara den merkostnad som förorsakas av förseningen utan kan komma att betraktas som straff enligt Europakonventionen. *Företagarnas Riksorganisation* anför vidare att om förslaget genomförs måste möjligheterna till befrielse från avgiften utökas för att garantera rättssäkerheten så att konventionens krav uppfylls. *Näringslivets skattedelegation* och *Sveriges Fastighetsägareförbund* menar att enligt den redovisade statistiken är det en mycket liten andel av de deklarationsskyldiga som inte lämnar sina deklarationer i tid. De ifrågasätter om höjda avgifter skulle resultera i en sådan ökning av antalet deklarationer som lämnas i rätt tid att höjningen kan anses vara motiverad. *Svenska Revisorssamfundet* anför att en höjning bör begränsas till skattskyldiga som inte efter påminnelse kommit in med begärda uppgifter.

Skälen för regeringens förslag: För att skatteförvaltningens arbete och skattekontrollen skall fungera krävs att deklARATIONERNA kommer in i rätt tid. Fr.o.m. 2003 års taxering har deklARATIONSTIDPUNKTEN av förenklings-skäl flyttats fram till den 2 maj för alla deklARATIONSSKYLDIGA fysiska och juridiska personer. För skatteförvaltningen medför det betydande merarbete och försvårar granskningen om skattskyldiga lämnar självdeklARATION för sent eller över huvud taget inte kommer in med en deklARATION. Skattemyndigheten får också kortare tid på sig att göra kompletterande utredningar. Det medför i sin tur mindre tid till andra utredningar, vilket leder till inkomstbortfall för det allmänna. Därtill kommer givetvis den principiella svagheten att rätt taxering blir svår att åsätta i det enskilda fallet.

Det system med administrativa sanktioner som finns motverkar visserligen till stor del att deklARATIONER lämnas för sent. Emellertid återstår ett antal fall där deklARATIONERNA lämnas för sent eller där de inte alls kommer in. Skattekontrollutredningen redovisade i sitt betänkande SjälvdeklARATION och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden (SOU 1998:12) att vid 1996 års taxering påfördes 80 150 skattskyldiga en föreningsavgift. Av dessa avsåg 66 400 fysiska personer och 13 750 juridiska personer.

Vid 2001 års taxering påfördes totalt 84 706 förseningsavgifter varav 68 568 påfördes fysiska personer och 16 138 juridiska personer. Antalet skattskyldiga som har försummat att lämna deklARATION i tid har således ökat från 1996. Att så många deklARATIONER lämnas för sent trots risken att drabbas av förseningsavgift kan till viss del bero på storleken av avgiften. Beloppen kanske i vissa fall upplevs som överkomliga av de skattskyldiga, det anses med andra ord vara värt kostnaden att inte lämna deklARATIONEN i tid eller att inte lämna den över huvud taget.

De belopp som gäller idag infördes 1987, dvs. för 15 år sedan. En översyn av avgifterna är motiverad även av den anledningen.

Avgiftsnivån bör sättas så att avgifterna fungerar som en effektiv påtryckning, samtidigt som nivån inte får sättas så högt att avgifterna framstår som oskäligen. Det bör också finnas ett incitament att lämna deklARATIONEN så fort som möjligt, dvs. förseningsavgiften bör bli högre ju större förseningen är.

Enligt nuvarande bestämmelser har uppdelningen av de skattskyldiga gjorts så att av aktiebolag tas en högre avgift ut än av övriga skattskyldiga. Den högre avgiften bör gälla även för ekonomiska föreningar. För en fysisk person och ett svenskt dödsbo som skall lämna allmän självdeklARATION finns det i stor utsträckning kontrolluppgifter från arbetsgivare, banker m.fl. När det gäller aktiebolag och ekonomiska föreningar finns inte detta material som grund. Därtill kommer att det material som deklARATIONEN innehåller i dessa fall är väsentligt mer omfattande och därmed tidskrävande att granska.

För förslaget att förseningsavgift skall tas ut av vissa deklARATIONSSKYLDIGA med högre belopp talar också att de belopp som kan komma i fråga som påtryckningsmedel för att förmå aktiebolag och ekonomiska föreningar att lämna deklARATIONER i tid kan framstå som oskäligen för fysiska personer som bedriver en mindre näringsverksamhet.

Förseningsavgiftens storlek

Beträffande avgifternas storlek föreslås i promemorian att av aktiebolag och ekonomisk förening skall en förseningsavgift på 5 000 kronor tas ut om självdeklaration inte har kommit in senast den 2 maj taxeringsåret. I promemorian föreslogs att om deklarationen inte kommit in inom en månad, dvs. senast den 2 juni, skall ytterligare en förseningsavgift om 5 000 kronor tas ut. Vidare föreslogs att om deklarationen inte har kommit in inom fyra månader, dvs. den senast den 2 september, skall en tredje förseningsavgift tas ut. Förseningsavgifter för aktiebolag och ekonomiska föreningar skall således totalt kunna utgå med högst 15 000 kronor. Riksskatteverket har uppmärksammat regeringen på att fristerna för när den andra och tredje förseningsavgiften skall tas ut av administrativa skäl bör förlängas något. Regeringen föreslår därför att en andra förseningsavgift tas ut om någon deklaration inte har inkommit efter tre månader, dvs. den 2 augusti och en tredje förseningsavgift efter fem månader dvs. den 2 oktober. Beloppen kan jämföras med den förseningsavgift som utgår enligt 8 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) om årsredovisning och verksamhetsberättelse inte har kommit in till registreringsmyndigheten inom föreskriven tid. Ett aktiebolag skall betala en förseningsavgift om redovisningshandlingarna inte har kommit in till registreringsmyndigheten inom sju månader från räkenskapsårets utgång. Avgiften uppgår till 10 000 kr för publika aktiebolag och 5 000 kr för privata aktiebolag. Om redovisningshandlingarna inte kommit in inom två månader från det att underrättelse avsändes till bolaget om beslut om förseningsavgift, skall bolaget betala en ny förseningsavgift. Den nya avgiften skall uppgå till 10 000 kr för publika aktiebolag och 5 000 kr för privata aktiebolag. Om handlingarna inte har kommit in inom två månader från det att underrättelse avsändes till bolaget om det nya beslutet om förseningsavgift, skall bolaget betala en ny förseningsavgift. Den nya avgiften skall uppgå till 20 000 kr för publika aktiebolag och 10 000 kr för privata aktiebolag.

Liknande förseningsavgifter tas ut enligt ellagen (1997:857) om ett företag som bedriver nätverksamhet inte ger in bestyrkt kopia av sin årsrapport.

Förseningsavgiften i taxeringslagen syftar till att täcka de administrativa merkostnader som föranleds av att deklarationen inte lämnas i tid. Det finns därför inte skäl att skilja mellan privata och publika företag när det gäller förseningsavgiftens storlek. I promemorian har föreslagits en avgift som motsvarar den som tas ut av privata bolag vid försummelse att ge in redovisningshandlingar till Patent- och registreringsverket. Dock föreslås ingen förhöjd sista avgift. Regeringen anser att förslaget i promemorian får anses vara väl avvägt.

För övriga deklarationsskyldiga föreslås förseningsavgift tas ut med 1 000 kronor om deklarationen inte har kommit in senast den 2 maj taxeringsåret. Kommer deklarationen inte in inom ytterligare tre månader, dvs. senast den 2 augusti, utgår ytterligare en förseningsavgift om 1 000 kronor. Har deklarationen inte kommit in inom fem månader, dvs. senast den 2 oktober, utgår en tredje förseningsavgift om 1 000 kr. Totalt kan förseningsavgifterna uppgå till 3 000 kronor.

Den i promemorian föreslagna höjningen får enligt regeringens mening även i denna del vara väl motiverad. Höjningarna bör inte för mindre företag och fysiska personer uppfattas som alltför betungande eftersom det finns möjlighet att få anstånd om företaget eller den fysiska personen inte kan fullgöra deklarationen inom föreskriven tid. I avsnitt 11.3 föreslås förändringar och förtydliganden av befrielsegrunderna för att åstadkomma en mer nyanserad bedömning i varje enskilt fall. De föreslagna ändringarna har motsvarande betydelse även för förseningsavgifterna. Exempelvis innebär det att om underlåtenheten att lämna deklaration beror på sjukdom eller någon annan ursäktlig omständighet bör befrielse från förseningsavgift kunna ske.

Förseningsavgift för den som skall särskilda uppgifter

Uppgift som skall lämnas till ledning för taxering av delägare i svenska handelsbolag föreslås lämnas senast den 2 maj. Även i dessa fall föreslås att förseningsavgift skall kunna tas ut i tre steg. Förseningsavgiften föreslås vara 1 000 kronor om uppgiften inte inkommer senast den 2 maj. Kommer uppgiften inte in inom en månad dvs. den 2 juni, tas ytterligare en förseningsavgift om 1 000 kronor ut. Har uppgiften inte kommit in inom fyra månader, dvs. den 2 september, utgår förseningsavgift ännu en gång med 1 000 kronor.

Anledningen till att den lägre avgiftsnivån föreslås för denna grupp än den som följer huvudregeln för aktiebolag och ekonomiska föreningar, är att det är de enskilda delägarna som beskattas för sin andel av verksamheten. I förseningsavgiftsavseende bör denna grupp därför behandlas som fysiska personer även om andel i handelsbolag kan ägas av ett aktiebolag.

En stiftelse och en förening som begär att bli undantagna från skattskyldighet skall lämna särskild uppgift om inkomst och förmögenhet som de anser inte skall beskattas. Uppgiften föreslås lämnas senast den 2 maj. Förseningsavgift föreslås kunna tas ut enligt samma regler som gäller för särskilda uppgifter för svenska handelsbolag. Är stiftelsen eller föreningen även skyldig att lämna självdeklaration ingår den särskilda uppgiften i deklarationen. Inkommer inte deklarationen vari den särskilda uppgiften skall lämnas bör dock endast en förseningsavgift tas ut.

Inte behörigen undertecknad deklaration alternativt inte i form av ett elektroniskt dokument

Enkel förseningsavgift tas i dag ut för inlämnad men inte undertecknad självdeklaration och för deklaration som inte uppfyller förutsättningarna för ett elektroniskt dokument, om bristen inte avhjälpas inom den tid som sägs i föreläggandet. Det kan emellertid hända att den deklarationsskyldige av misstag eller förbiseende har underlåtit att underteckna deklarationen eller avge ett fullständigt elektroniskt dokument.

För att en förseningsavgift skall kunna tas ut bör därför, på samma sätt som gäller enligt nuvarande bestämmelser, ett föreläggande att avhjälpa

bristen ha sänts ut och den uppgiftsskyldige ha underlåtit att göra detta inom den tid som anges i föreläggandet.

Europakonventionen

Några remissinstanser har anfört att den i promemorian föreslagna höjningen av förseningsavgiften kan innebära att avgiften kommer att betraktas som ett straff enligt artikel 6 i Europakonventionen. Såsom tidigare nämnts utgör förseningsavgiften ett påtryckningsmedel för att skattskyldiga skall fullgöra sin deklarationskyldighet i föreskriven tid. Försenade deklARATIONEN föranleder stora administrativa merkostnader i form av ytterligare resurser om dessa deklARATIONEN skall kunna granskas, utredas och beslut fattas inom angivna tidsramar. De föreslagna höjningarna står enligt regeringens mening i rimlig proportion till de merkostnader som förseningarna åsamkar det allmänna.

Syftet med förseningsavgifterna i taxeringslagen är såsom nämnts inte att bestraffa de skattskyldiga utan att försöka förmå dem att lämna in sina deklARATIONER i tid. Beloppen har ett tak och kan inte bli avsevärda till sin storlek. Med hänsyn härtill finns det enligt regeringens mening inte anledning att anta att de nu föreslagna förseningsavgifterna skulle komma att betraktas som straff enligt artikel 6 i konventionens mening. Om så ändå vore fallet anser regeringen att lagstiftningen uppfyller rättsäkerhetsgarantierna i artikel 6.

17 Tulltillägg och transporttillägg

17.1 Bakgrund

17.1.1 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 iakttas med noggrannhet och omsorg och att det förväntades avlasta åklagare och domstolar mindre allvarliga mål om varusmuggling och liknande brott. 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 § lagen (1960:418) om straff för varusmuggling, 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 en alltför ingripande åtgärd vid mindre allvarliga överträdelse av införselbestämmelserna.

Tulltilläggen har, som framgår ovan, en nära koppling till skattetilläggen. 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. På samma sätt som för skattetillägg gäller för tulltillägg att ett oriktigt yrkande i sig inte skall föranleda något tulltillägg. Enligt 8 kap. 6 § andra stycket tullagen (2000:1281) skall tulltillägg således inte påföras i den mån avvikelser avser bedömning av ett yrkande, som t.ex. yrkande om förmånsbehandling eller fråga om skäligheten av en uppskattning eller värdering.

Som skattetilläggskommittén framhåller utgör, till skillnad mot vad som är fallet på skatteområdet, 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 och om Gemensamma tulltaxan. 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 inträde i EG 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.

Frågor om sanktioner mot överträdelse av tullagstiftningen hör emellertid till den nationella kompetensen. Detta medförde att Sverige vid inträdet i EG kunde behålla de befintliga reglerna om tulltillägg, med vissa justeringar. I prop. 1994/95:34 (s. 106) påpekades det att enligt gällande rätt kunde tulltillägg komma i fråga endast för den som var skyldig att lämna tulldeklaration och då endast i samband med tullklareringsformen förtullning. Enligt EG:s bestämmelser skall emellertid tulldeklaration lämnas inte bara vid överföring av en vara till fri omsättning utan vid varje tullförfarande. Tullförfarandena aktiv förädling, passiv förädling och bearbetning under tullkontroll innesluter i sig att varor övergår i fri omsättning, dvs. förtullas, men skyldighet att betala tull kan uppkomma även vid andra tullförfaranden, såsom vid temporär import med partiell tullfrihet och vid export, det senare dock mycket sällsynt förekommande. Regeringen konstaterade att det föreföll naturligt att tulltillägg skulle kunna komma i fråga vid oriktigt uppgiftslämnande i varje sammanhang där tullskyldighet förekommer utan avseende på vad tullförfarandet kallas i EG-bestämmelserna.

17.1.2 Tullagen och lagen om straff för smuggling

En ny tullag (2000:1281) trädde i kraft den 1 januari 2001. Den nya tullagen är till skillnad från den gamla indelad i kapitel och innehåller hänvisningar till de EG-bestämmelser som lagen kompletterar. Skattetilläggskommittén lämnar i sitt betänkande, avsnitt 9.1.2, en närmare redogörelse för lagens tillkomst och innehåll. Som anförs i betänkandet, har de tidigare gällande bestämmelserna om tulltillägg och förseningsavgift i stort oförändrade förts över från den gamla tullagen (1994:1550) till 8 kap. i den nya tullagen. De ändringar som tillkommit är i stort att begreppet den tullskyldige bytts ut mot gäldenären samt att ombuds sjukdom kan beaktas vid fråga om befrielse från tulltillägg och förseningsavgift. I betänkandet, avsnitt 9.1.4, finns en redogörelse för relevanta delar av bestämmelserna på tullområdet. I avsnittet ges bl.a. förklaring till innebörden av begreppen tullbehandling, tullförfaranden, betalning och anstånd.

Den 1 januari 2001 trädde även en ny lag om straff för smuggling (2000:1225) i kraft, vilken ersätter den gamla varusmuggningslagen. Den nya smuggningslagen innehåller separata bestämmelser för överträdelse av in- och utförselregleringar respektive överträdelse 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 farebrott. Motsvarande oaktsamhetsbrott betecknas som vårdslös tullredovisning. I förarbetena till lagen anges också att ett av syftena med lagen är att dess bestämmelser skall stå i bättre samklang med tullregleringen.

Inte heller smugglingslagen innehåller några nya bestämmelser beträffande tulltilläggs utformning. I den promemoria som låg till grund för propositionen (Ds 1998:53) hade emellertid föreslagits att området för tulltillägg skulle utvidgas till att omfatta även den som inte är skyldig att lämna skriftlig, eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration. Förslaget innebar även att oriktiga uppgifter skulle kunna ligga till grund för påförande av tulltillägg. Detta förslag föranledde emellertid inte några åtgärder, då regeringen fann att skattetilläggskommitténs betänkande beträffande skattetillägg skulle avvaktas.

De gärningar vilka är kriminaliserade som tullbrott i smugglingslagen kan även bli föremål för tulltillägg. Emellertid finns bestämmelser som begränsar de fall där både tulltillägg och åtal för brott kan förekomma. I 31 § smugglingslagen anges att om brottet kan föranleda påföring av en sådan sanktionsavgift som avses i antingen 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor eller tulltillägg enligt 8 kap. 2 – 4 § tullagen, får åtal väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Utöver bestämmelsen om åtalsprövning gäller bestämmelserna om åtalsunderlåtelse i 20 kap. 7 § rättegångsbalken samt 16 och 17 §§ lagen (1964:167) med särskilda bestämmelser om unga lagöverträdare.

17.2 Bestämmelserna om tulltillägg

17.2.1 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 förfarandereglererna på skatte-, avgifts- och tullområdet skall vara så likformiga som möjligt. Detta synsätt präglade även direktiven för skattetilläggskommittén.

Som framgått ovan infördes tulltilläggen, på samma sätt som skattetilläggen, då det straffrättsliga systemet inte klarade av att komma till rätta med de problem som fanns med lämnande av oriktiga uppgifter inom respektive område. Rättegångsförfarandet ansågs vara för tidskrävande och kostsamt. Vidare kunde ett rättegångsförfarande framstå som alltför ingripande vid mindre allvarliga överträdelse. Huvudsakligen samma synpunkter kan beträffande tulltillägg anföras mot en återgång till tidigare gällande ordning. En påtaglig skillnad jämfört med skatteområdet är visserligen att antalet tulltillägg endast utgör 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 gäldenärerna får tillfälle att godkänna ett föreläggande av Tullverket torde inte ha större utsikter till framgång än motsvarande system skulle ha på skatteområdet. Regeringens slutsats är, i likhet med skattetilläggskommitténs, att skatte- och tulltilläggen även fortsättningsvis bör behålla samma grundläggande struktur så långt som detta är sakligt motiverat.

17.2.2 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 domstolarna ärenden av mindre allvarlig art.

Bestämmelserna om tulltillägg finns i 8 kap. 2–8 §§ och 10–15 §§ tullagen. Den som är gäldenär och skyldig att lämna tulldeklaration 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 tullagen motsvarar 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324).

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 tullagen en bestämmelse om att tulltillägg skall påföras om avvikelser från deklaration har skett vid skönstulltaxering. Bestämmelsen motsvarar 5 kap. 2 § första stycket taxeringslagen. Tulltillägget är i detta fall 20 procent av den tull som vid taxeringen påförs gäldenären utöver vad som annars skulle ha påförts honom. Tullagen innehåller däremot inte någon uttrycklig bestämmelse om tulltillägg motsvarande 5 kap. 2 § andra stycket taxeringslagen, vilken anger att skattetillägg skall påföras i de fall skönstaxering har skett på grund av utebliven deklaration.

Enligt 8 kap. 3 § första stycket skall tulltillägg påföras om tull skall tas ut på grund av olaglig införsel, olagligt undandragande av varor från tullövervakning eller förfogande i övrigt över en icke-gemenskapsvara i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten. Begreppen olaglig införsel och olagligt undandragande från tullövervakning är hämtade från artiklarna 202 och 203 i tullkodexen. Nämnda artiklar anger när en tullskuld uppkommer. En förutsättning för tulltillägg är att gäldenären

rätteligen skulle ha lämnat en deklaration till ledning för fastställande av tull.

Tulltillägg kan enligt 8 kap. 4 § tullagen även påföras den som förfogat över en förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning av eller återbetalning av tull. Tulltillägget är 20 procent av den tullförmån som gäldenären går miste om.

I 8 kap. 6 § 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 tulltaxeringen. 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 §.

17.2.3 Befrielse från tulltillägg och förseningsavgift

Bestämmelser om befrielse från tulltillägg finns i 8 kap. 10 §. Bestämmelserna är i huvudsak lika de regler som finns 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 23 kap. 2 § Tullverkets föreskrifter och allmänna råd (TFS 2000:20) om tullförfaranden m.m. (tullordningen). Enligt huvudregeln efterges tulltillägg normalt helt om beloppet understiger 3 000 kr. Om gäldenären vid upprepade tillfällen gjort sig skyldig till felaktighet eller underlåtenhet eller om det på grund av omständigheterna finns starka skäl att misstänka smugglings- eller tullbrott bör dock tulltillägg komma ifråga även för mindre belopp än 3 000 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 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.

17.3 Synpunkter på lagstiftningen och den praktiska tillämpningen av bestämmelserna om tulltillägg

Den kritik som framförs mot tulltilläggen är till stora delar densamma som riktas mot skattetilläggen. Det påpekas bl.a. att den nuvarande lagstiftningen saknar proportionalitet mellan förseelse och sanktion genom att relativt enkla fel ofta leder till höga tulltillägg. Vidare har framförts att tillämpningen av befrielsegrunderna för tulltillägg är alltför restriktiv. Till skattetilläggskommittén har framförts att tulltilläggen drabbar företagen närmast urskillningslöst, eftersom det vid påförandet av tulltillägg inte tas någon hänsyn till bl.a. faktorer som företagets importvolym, felets art, bakomliggande omständigheter, eller hur ofta felet begås. Även Tullverket instämmer i att bestämmelserna om nedsättning av tulltillägg utnyttjas sparsamt. Tullverket har till skattetilläggskommittén framfört att en av anledningarna till att reglerna om nedsättning sällan tillämpas är att gäldenärerna inte åberopar grunderna för nedsättning samt framför skäl till varför tulltilläggen skall sättas ned. Vidare har från Tullverket framförts att förarbetena till bestämmelserna om nedsättning inte ger någon vägledning för i vilka fall nedsättning skall ske samt att tulltilläggets storlek enligt gällande bestämmelser inte utgör någon grund för nedsättning. Tullverket är emellertid inte av den uppfattningen att tulltilläggen påförs summariskt utan framför i stället att en prövning görs i varje särskilt fall.

Det har, som framgår av betänkandet avsnitt 9.4.2, även anförts att bestämmelserna om tulltillägg skulle tillämpas olika av tullregionerna runt om i landet. Tullverket har emellertid tillbakavisat denna kritik och anført att verket inte funnit några väsentliga skillnader i tillämpningen förutom att eftergiftsreglerna på vissa platser har tillämpats väl generöst. I betänkandet anføres även att det tycks som om praxis varierat över tiden utan att någon lagändring gjorts eller att något vägledande överrättsavgörande kommit.

I betänkandet framförs även att skattetilläggskommittén i utredningsarbetet konstaterat att det främst är två bestämmelser vilka tillämpas olika. För det första är det bestämmelsen att tulltillägg skall påföras med 10 procent när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som bifogats deklarationen. För det andra är det bestämmelsen om nedsättning.

17.4 Allmänna utgångspunkter beträffande tulltillägg

17.4.1 Speciella förhållanden

Det finns anledning att notera de speciella förhållanden som gäller vid tullbehandling. Som framfördes i propositionen till den nya tullagen (prop. 1999/2000:126 s. 121) har deklaranter, efter Sveriges inträde i EG, att beakta inte bara de svenska reglerna utan även EG:s komplexa tullrättsnormer och andra medlemsstaters tullrättspraxis. Tillförlitlig information om EG-normernas rätta tolkning kan vara svåråtkomlig i Sverige och information om tullrättspraxis i andra medlemsländer kan saknas helt. Vidare kan dokumentation 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.

En tulldeklaration innebär även 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.

Till skattetilläggskommittén har framförts synpunkter på att det underlag som ligger till grund för tulldeklarationer, dvs. fakturor, fraktbrev, certifikat m.m., ibland är både svårtolkat och bristfälligt. Det är inte ovanligt att det saknas uppgifter om lastbärare, kvantitet, referens till ordernummer, eller klassificeringsupplysningar. 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 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.

17.4.2 Samarbete mellan företagen och Tullverket

Den 1 mars 2002 togs Servicetrappan i drift. Servicetrappan bygger på förebyggande arbete och partnerskap mellan Tullverket och näringslivet. Systemet innebär förenklat att Tullverket genom kvalitetssäkring av ett företags tullrutiner kan certifiera företaget för en enklare och effektivare hantering hos Tullverket på den nivå, eller det steg, i Servicetrappan som bäst passar företaget.

Av intresse i sammanhanget är också ”Taric-on-line” som är dels ett system för automatisk distribution av ändringsfiler till Taric, dels ett frågesystem som ger gratis tillgång till den fullständiga tulltaxan på Internet. Härigenom får företagen bättre tillgång till information om EG:s tulltaxa.

17.4.3 Tulltilläggen och Europakonventionen

Europadomstolen har, som nämnts tidigare, i domar mot Sverige den 23 juli 2002 slagits fast att de svenska bestämmelserna om skattetillägg omfattas av Europakonventionens artikel 6 såvitt den gäller anklagelse för brott (Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi Aktiebolag och

Vulic mot Sverige, en sammanfattning av domarna finns i avsnitt 5.4; domarna har inte vunnit laga kraft). Europadomstolen gör sin bedömning mot bakgrund av de tre kriterierna klassificeringen i den inhemska rätten, gärningens natur och påföljdens natur och stränghet. Tulltilläggen är utformade efter förebild av skattetilläggen. Kammarrätten i Sundsvall har i sitt remissyttrande anfört att övervägande skäl talar för att artikel 6 inte skulle vara tillämplig på tulltillägg. Som stöd för detta har ett avvisningsbeslut från Europadomstolen i målet *Inocencio mot Portugal* (mål nr 43862/98) åberopats. Anledningen till avvisningen var att domstolen inte ansåg att ärendet omfattades av artikel 6, bl.a. då kriteriet ”gärningens natur” inte var uppfyllt. Målet avsåg böter som ålagts klagande då han inte ansökt och erhållit något tillstånd före det att han påbörjat byggnadsarbete. Domstolen ansåg att kriteriet ”gärningens natur” inte var uppfyllt, då den aktuella bestämmelsen inte kunde anses vara en bestraffande åtgärd vilken var generellt tillämplig på hela befolkningen. Bestämmelserna om tulltillägg riktar sig emellertid till samtliga näringsidkare vilka sysslar med någon form av tullpliktig verksamhet. Bestämmelserna om tulltillägg har därför ett vidare tillämpningsområde än den bestämmelse vilken var aktuell i det ovan nämnda avgörandet. Sammantaget finner regeringen att det inte går att komma till någon annan bedömning än att artikel 6 på samma sätt som gäller för skattetilläggen är tillämplig beträffande tulltillägg. Även skattetilläggskommittén har haft denna utgångspunkt för sina bedömningar.

De överväganden som görs i 6 kap. beträffande rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 och reformbehovet gör sig till stora delar gällande även beträffande tulltillägg. På samma sätt som för skattetillägg anser regeringen att det inte från artikel 6 kan härledas någon skyldighet för Sverige att utforma bestämmelserna om tulltillägg efter straffrättslig modell. Det finns därmed inte något som hindrar att vi fortsatt betraktar tulltillägg som en administrativ sanktion som följer andra regler än de reguljära straffen, under förutsättning att de i Europakonventionen föreskrivna rättssäkerhetskraven tillgodoses. I stora delar uppfyller sanktionssystemet dessa krav. Emellertid behöver vissa ändringar av bestämmelserna om tulltillägg övervägas för att ytterligare säkerställa att det svenska tulltilläggsförfarandet överensstämmer med rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 i Europakonventionen. Samma frågeställningar som kan resas beträffande nuvarande bestämmelser i skattetilläggsförfarandet, i huvudsak angående passivitetsrätten, oskuldspresumtionen och dubbelbestraffning, är således aktuella även för tulltilläggens del. (Se avsnitt 7.4 vad gäller dubbelbestraffning.)

17.5 Administrativa sanktioner bör finnas kvar även på tullområdet

Regeringens bedömning: Ett system med administrativa sanktioner som riktar sig mot oriktigt uppgiftslämnande på tullområdet bör finnas kvar. Systemet bör ändras så att det tillgodoser Europakonventionens krav samt kraven på en rimlig nyansering av tulltillägget utan avkall på den schablonisering som är en förutsättning för förutsebarhet och

likformighet vid uttag av tulltillägg. Bestämmelserna om tulltillägg bör även fortsättningsvis finnas i tullagen.

Kommitténs bedömning: Överensstämmer i princip med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig särskilt i frågan.

Skälen för regeringens bedömning: Utgångspunkten för regleringen av ett sanktionssystem är att det skall bygga på enkla och schabloniserade regler och att det i princip skall aktualiseras i alla fall av brister i uppgiftslämnandet. Reglerna skall emellertid samtidigt ge utrymme för en nyansering av sanktionerna för att systemet skall uppfattas som legitimt och rimligt. Regeringens strävan är således att, på samma sätt som vad gäller skattetillägg, inom ramen för ett administrativt sanktionssystem utforma ett regelverk som på ett bättre sätt än det nuvarande tillgodoser kravet på en rimlig nyansering av tulltilläggen utan att för den skull ge avkall på den schablonisering som är en förutsättning för förutsebarhet och likformighet vid påföring av tulltillägg.

Ovan nämnda önskemål är emellertid svåra att förena, då det är svårt 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.

Regeringens uppfattning är att det på samma sätt som på skatteområdet skall finnas ett system med sanktioner som riktar sig mot oriktigt uppgiftslämnande på tullområdet. Att sådana uppsåtliga fall av felaktigt uppgiftslämnande som avser större belopp under alla förhållanden måste kunna leda till straff är uppenbart. För hela tullsystemets funktion och legitimitet är det av stor betydelse att korrekta uppgifter lämnas till grund för tulltaxeringen. Det skulle därför inte vara lämpligt att begränsa sanktioner till de fallen och i övrigt helt lita på att de som har att erlagga tull deklarerar rätt belopp. I motsats till vad som gäller skatteområdet, förekommer inte några kontrolluppgifter på tullområdet.

Kritik har, som framgått ovan, även riktats mot systemet med tulltillägg. Regeringen anser att det i många delar finns fog för den kritiken. Systemet behöver därför förändras för att inte förlora legitimitet.

17.6 Bör de grundläggande förutsättningarna för att ta ut tulltillägg ändras?

17.6.1 Inledning

Det föreligger, som nämnts tidigare, en nära koppling mellan skattetillägg och tulltillägg. Emellertid, vilket också framgår ovan, skiljer sig skatte- och tullområdena åt till stora delar. Tullområdet kännetecknas av en masshantering av tulldeklarationer, tidspress och svårtolkat underlag. Detta innebär att det i praktiken är stor skillnad mellan företagens hantering av tulldeklarationer och deras hantering av skattedeklarationer. Man kan därför inte utgå från att regleringen fullt ut bör ske på samma sätt som inom skatteområdet.

En påtaglig skillnad mellan skattetillägg och tulltillägg är också att skattetillägg är en sanktion som används i ett beskattningsförfarande med flera miljoner deklarationsskyldiga, medan det på tullområdet rör sig om endast ca 20 000 företag som bedriver sådan verksamhet att de kan drabbas av tulltillägg. Antalet avlämnade tulldeklarationer uppgick under år 2001 till ca 2,5 miljoner.

17.6.2 Begreppet oriktig uppgift och beviskrav

Regeringens bedömning: Grundförutsättningen för att tulltillägg skall kunna tas ut bör även i fortsättningen vara att gäldenären under förfarandet på något annat sätt än muntligen lämnat en oriktig uppgift till ledning för tulltaxeringen. Vidare skall tulltillägg även i fortsättningen tas ut när en oriktig uppgift lämnats i ett ärende som avser omprövning av tulltaxeringsbeslut eller i ett överklagat ärende som avser fastställande av tull.

Regeringens förslag: För att tulltillägg skall kunna tas ut skall det klart framgå att den lämnade uppgiften är felaktig eller har utelämnats. En uppgift skall inte anses vara oriktig om den ensam eller i förening med andra lämnade uppgifter är tillräcklig för att ett riktigt beslut skall kunna fattas. Denna princip skall gälla även för elektroniska deklara-tioner då kontrollmaterialet lämnas först efter anfordran. Vidare skall en uppgift inte anses vara oriktig om den är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Kommitténs bedömning och förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Grundsatsen skall vara att den som lämnat tillräckligt underlag för ett korrekt tulltaxeringsbeslut inte skall anses ha lämnat någon oriktig uppgift och att denna princip skall gälla även för elektroniska deklara-tioner då kontrollmaterial lämnas först efter anfordran.

Remissinstanserna: *Företagareförbundet Företagarforum* anför allmänt att de invändningar förbundet riktat avseende förslagen till bestämmelser om skattetillägg i berörda delar även har sin giltighet vad gäller tulltillägg och transporttillägg. *Tullverket* instämmer i skatte-tilläggs-kommitténs bedömning vad gäller begreppet oriktig uppgift men förordar en något annan lydelse av den av kommittén föreslagna bestämmelsen. Verket menar att kommitténs förslag är skrivet med utgångspunkt från deklara-tioner lämnade på blankett med kontrollmaterial bifogat. Utgångspunkten för textens lydelse bör i stället vara att deklara-tionen lämnas elektroniskt utan bifogat kontrollmaterial, då 87 procent av importdeklara-tionerna i dagens läge lämnas elektroniskt. En uppgift som en gäldenär har lämnat till ledning för fastställande av tull skall enligt *Tullverket* inte anses vara oriktig, om den ensam eller i förening med de uppgifter som i övrigt lämnats i deklara-tionen eller i kontrollmaterial vartill hänvisats i deklara-tionen om den lämnats elektroniskt, eller som bifogats deklara-tionen, har utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt tulltaxeringsbeslut. Detta skall gälla oberoende av om kontrollmaterialet infordras inom ramen för en initialkontroll eller först vid en efterkontroll. *Tullverket* instämmer även i

kommitténs bedömning att förutsättningen för att ett tillräckligt underlag för att ett korrekt tulltaxeringsbeslut skall anses föreligga, skall vara att det underlag som åberopas klart utvisar hur tulltaxeringen skall ske och inte lämnar utrymme för tvekan, eller i övrigt förutsätter fortsatta undersökningar.

Skälen för regeringens bedömning och förslag

Oriktig uppgift

Allmänt angående vad som bör vara att anse som oriktig uppgift, se avsnitt 9.1 gällande skattetillägg. I princip samma resonemang gäller för tulltilläggen, bortsett från att det inte finns behov av bestämmelser som har samband med kontrolluppgift lämnade till myndigheten av annan person än gäldenären, då någon kontrolluppgiftsskyldighet motsvarande den som gäller enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte finns på tullområdet.

En för tulltilläggen betydelsefull fråga är om gäldenären skall anses ha lämnat en oriktig uppgift i sådana fall då de uppgifter som finns i kontrollmaterialet – t.ex. fakturor, tullvärdedeklarationer och frakthandlingar – är tillräckliga för att ett riktigt tulltaxeringsbeslut skall kunna fattas.

I fråga om skattetillägg har regeringen i avsnitt 9.1 föreslagit att det uttryckligen skall framgå av bestämmelserna att en uppgift inte skall anses vara oriktig om den ensam eller i förening med andra lämnade uppgifter är tillräcklig för att ett riktigt beslut skall kunna fattas. Tulltillägg skall – i likhet med skattetillägg – enligt nu gällande bestämmelser påföras enligt en lägre procentsats för det fall att den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som bifogats deklarationen (8 kap. 2 § andra stycket). Regeringen anser att dessa bestämmelser bör ändras på samma sätt som motsvarande bestämmelser beträffande skattetillägg. Förekomsten av kontrollmaterial som lämnats av gäldenären och som utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beslut skall således innebära att den lämnade uppgiften inte anses oriktig. Frågan är om bedömningen bör vara densamma om deklarationen lämnas elektroniskt och några styrkande handlingar således inte bifogas. Vid elektronisk deklaration behöver gäldenären inte lämna eller visa styrkande handlingar, såvida inte Tullverket i särskilt fall begär det. Deklarationen skall emellertid innehålla 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 där de styrkande handlingarna sänds in först efter begäran anses både av Tullverket och av näringslivet fungera bra. Tullverket arbetar aktivt för en papperslös uppgiftslämning. Systemet med elektroniska deklarationer är otvivelaktigt till fördel inte bara för

gäldenärerna utan också för Tullverket. Den utveckling som innebär att en allt större andel av deklarationerna lämnas på detta sätt bör självklart inte motverkas. Detta är så mycket mer viktigt som det inom Europeiska kommissionen pågår ett intensivt arbete med att utveckla användandet av elektroniska förfaranden på tullområdet. Som exempel kan nämnas att tullkodexen enligt kommissionens intentioner skall skrivas om bl.a. för att elektroniska förfaranden t.ex. vid deklarationsinlämnande skall bli huvudregeln; pappersbaserade förfaranden skall användas endast undantagsvis.

Regeringen delar skattetilläggskommitténs uppfattning att om ett fel i själva deklarationen framgår av en kontroll mot ett korrekt kontrollmaterial som begärs in från gäldenären vid kontroll eller som bifogats en pappersdeklaration bör någon oriktig uppgift inte anses ha lämnats och tulltillägg inte komma i fråga. Förutsättningen bör dock vara dels att det i deklarationen uttryckligen hänvisas till det ifrågavarande kontrollmaterialet, dels att detta klart utvisar hur tulltaxeringen skall ske och således inte lämnar utrymme för tvekan eller annars förutsätter fortsatta undersökningar. Regeringen finner inte skäl att göra skillnad mellan fall där uppgifterna inhämtas vid en initialkontroll och fall där det sker vid en efterkontroll. Det kvalitetssäkringsprogram som Tullverket bedriver tillsammans med företagen går bl.a. ut på att företagen skall använda sådana kontrollrutiner att jämförelse mellan fakturor och tulldeklarationer inte skall behöva göras av Tullverket. Härmed har den egentliga kontrollverksamheten kommit att förskjutas mot efterkontroll.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att man på tullområdet inför en ordning som innebär att den som lämnat tillräckligt underlag för ett korrekt tulltaxeringsbeslut inte skall anses ha lämnat någon oriktig uppgift och att denna princip även skall gälla för elektroniska tulldeklarationer. En uppgift som en gäldenär har lämnat till ledning för fastställande av tull skall således inte anses vara oriktig, om den ensam eller i förening med de uppgifter som i övrigt lämnats i deklarationen eller i kontrollmaterial vartill hänvisas i deklarationen om den lämnats elektroniskt eller som bifogats deklarationen, har utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt tulltaxeringsbeslut. Praktisk betydelse får detta bl.a. vid vissa särskilt vanligt förekommande fel i beräkningen av tullvärdet, som t.ex. har samband med oriktig omräkning av kostnader som enligt artikel 32 i tullkodexen skall ingå i tullvärdet, 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 tulltillägg tas ut.

Beviskrav

För att tulltillägg skall kunna påföras gäller i dag att uppgiften i fråga ”befinns” oriktig. I uttrycket ”befinns” får anses ligga ett strängare krav på bevisningens styrka än vad som generellt gäller i förvaltningsprocessen.

Enligt skattetilläggskommitténs förslag skall beviskravet för att en uppgift skall anses oriktig ställas på samma sätt som i brottmål, dvs. att det är ställt bortom allt rimligt tvivel att uppgiften är oriktig. En sådan

ändring skulle enligt regeringens mening sannolikt innebära en höjning av beviskravet för förekomsten av oriktig uppgift.

Med hänvisning till vad som anförts i avsnitt 9.1 om beviskravet för skattetillägg finner regeringen att det beviskrav som i svensk rätt ställs för att en oriktig uppgift skall anses föreligga uppfyller Europakonventionens krav i detta avseende. Regeringen anser inte att det föreligger skäl att ändra beviskravet för förekomsten av oriktig uppgift. Emellertid finns det, på samma sätt som för skattetillägg, skäl att överväga om termen ”befinns” bör bytas ut då den språkligt framstår som svårbegriplig och omodern. I likhet med förslaget angående beviskrav för skattetillägg, föreslår regeringen att beviskravet i stället skall anges med orden ”klart framgå”. Bestämmelsen skall således utformas så att det för att en uppgift skall anses vara oriktig skall klart framgå att den är felaktig eller har utelämnats. Härmed avses inte någon skärpning av beviskravet.

17.6.3 Befrielse från tulltillägg

Regeringens bedömning: Grundförutsättningarna för uttag av tulltillägg bör inte utformas på så sätt att den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet för att tulltillägg skall kunna påföras. De subjektiva förhållandena bör i stället alltså ha formen av befrielsegrunder.

Regeringens förslag: Liksom enligt gällande rätt skall gäldenären helt eller delvis befrias från tulltillägg om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med hans ålder, hans eller hans ombuds sjukdom eller liknande förhållanden att den framstår som ursäktlig, eller om felaktigheten med hänsyn till den oriktiga uppgiftens art framstår som ursäktlig.

De bestämmelser som anger att befrielse från tulltillägg skall medges helt eller delvis om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till annan särskild omständighet samt att befrielse från tulltillägg skall medges helt eller delvis när det annars framstår som uppenbart oskäligt att påföra tulltillägget, skall – på samma sätt som för skattetillägg – ersättas med nya bestämmelser. Befrielse skall medges helt eller delvis om gäldenären tydligt och uttryckligt markerat att han är osäker på uppgiftens riktighet. Befrielse skall vidare medges helt eller delvis om det av särskilda skäl framgår att gäldenären inte bör lastas för felaktigheten eller underlåtenheten. Vidare skall befrielse medges helt eller delvis när avgiften på grund av omständigheterna i det enskilda fallet framstår som orimlig eller inte stående i rimlig proportion till försummelsen eller om det av annan anledning framstår som stötande att ta ut tulltillägget.

Det skall dessutom införas två nya subjektiva förutsättningar för befrielse eller nedsättning. Befrielse eller nedsättning skall medges om

- felaktigheten eller underlåtenheten kan antas bero på att gäldenären felbedömt tullreglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sådant sätt att det framstår som ursäktligt, eller

- det av särskilda skäl framgår att gäldenären inte bör lastas för felaktigheten eller underlåtenheten.

Ovannämnda befrielsebestämmelser gäller även förseningsavgift.
Befrielse från eller nedsättning av tulltillägg skall också medges om det av orsaker som ligger utanför gäldenärens kontroll förflutit oskäligt lång tid innan tulltillägget skall bestämmas.

Kommitténs förslag: Skattetilläggskommittén föreslår att tulltillägg skall kunna påföras endast om det kan antas att den oriktiga uppgiften har lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte, med hänsyn till omständigheterna, är att anse som ursäktlig. Kommittén för här samma resonemang som beträffande kommitténs förslag om införande av subjektiva rekvisit för påförande av skattetillägg (9.6.4). Kommittén anser således att de subjektiva förutsättningarna har sådan anknytning till själva gärningen att de bör ingå i de grundläggande rekvisiten för tulltillägg. Detta innebär att de subjektiva förhållandena således inte bör betecknas som omständigheter som kan befria från tulltillägg, utan det bör vara en förutsättning för att skattetillägg skall påföras och att sådana ursäktliga förhållanden inte föreligger. Vad gäller innehållet i de subjektiva kriterierna överensstämmer innehållet i skattetilläggs-kommitténs förslag i princip med regeringens. Den skillnaden föreligger emellertid att kommittén även föreslår en bestämmelse vilken anger att tulltillägg inte heller skall påföras i sådana situation då uppgifterna utan gäldenärens förvållande skall lämnas med stor brådska.

Remissinstanserna: Svenska Arbetsgivareföreningen SAF och Sveriges Industriförbund (numera Föreningen Svenskt Näringsliv), Svenska Bankföreningen, Svenska fondhandlareföreningen, Stockholms Handelskammare och Svensk Industriförening, samtliga genom Näringslivets skattedelegation (NSD), menar att genom införandet av krav på uppsåt eller oaktsamhet kommer sanktionssystemet med tulltillägg att uppfattas som betydligt mer rättvist och rimligt än vad som är fallet med dagens system. NSD vill emellertid betona vikten av att de föreslagna ändringarna – särskilt överflyttningen av bevisbördan från gäldenären till de beslutande myndigheterna – verkligen får den innebörd och det genomslag i den praktiska tillämpningen som åsyftas. Målsättningen måste vara att ett tulltillägg inte får påföras med mindre än att det kan konstateras någon form av skuld på gäldenärens sida och att tulltillägget inte heller får åläggas med högre belopp än att det står i rimlig proportion till denna skuld. Vid prövningen av huruvida en gäldenär har förfarit oaktsamt måste särskilt beaktas de specifika förhållanden som utmärker tullområdet. Sålunda handlar det ofta om stora volymer, hög tidspress och, inte minst, svårtolkade och bristfälliga underlag för tulldeklarationerna. Tullverket ställer sig tveksamt till förslaget vad gäller möjligheten att underlåta att påföra tulltillägg för det fall att felaktigheten i uppgiften beror på den brådska som gällt för uppgiftslämnandet och att gäldenären inte skäligen kan lastas för denna brådska. Anledningen till tveksamheten är att verket är frågande till i vilken situation regeln skulle vara tillämplig. Tveklöst kan situationer uppkomma när ett stort antal uppgifter skall lämnas och tiden är begränsad. Det är emellertid svårt att se på vilket sätt eller i vilket fall brådskan på ett objektivt sätt inte beror på gäldenärens eget agerande. Gäldenären har möjlighet att avvakta med deklarationen tills alla nödvändiga uppgifter är tillgängliga. Att i lagen skriva in brådska som en

ursäkt kan dessutom, enligt *Tullverket*, möjligen motverka de strävanden efter kvalitetssäkrade rutiner som verket infört. Utgångspunkten måste ändå vara ett systemtänkande med kvalitetssäkrade och förutsägbara rutiner där uppgiftslämnandet är en del i en logistikkedja. I sådana fall bör i normalfallet inte situationen vara att gäldenären ofta under stark tidspress skall lämna uppgifter om delvis komplicerade förhållanden. För det fall händelser utanför gäldenärens kontroll ändå inträffar bör de allmänna reglerna om eftergift kunna tillämpas.

Skälen för regeringens förslag: I fallen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB* och *Vulic mot Sverige* (domar den 23 juli 2002) konstaterar Europadomstolen beträffande oskuldspresumtionen och de svenska skattetilläggen, att de administrativa domstolarna i Sverige har rätt att pröva hela saken både formellt och materiellt. Vidare konstaterar domstolen i de nämnda målen, att det är skattemyndigheten som har bevisbördan i fråga om skattetillägg och att det inte finns något tecken på att den svenska domstolen dömt klagandena på förhand, eller att domstolen haft förutbestämd uppfattning om sakförhållandena. (Europadomstolens domar har inte vunnit laga kraft.) Regeringen finner att detta resonemang även är tillämpligt på tulltillägg. Regeringens uppfattning är således att det numera får anses klarlagt, att bestämmelser om såväl skattetillägg som tulltillägg inte behöver vara utformade med de subjektiva rekvisiten oaktsamhet och uppsåt för att oskuldspresumtionen i artikel 6 skall vara uppfylld. Regeringen finner inte heller att andra tillräckligt starka skäl skulle tala för att införa de subjektiva rekvisiten uppsåt eller oaktsamhet, som förutsättning för tulltillägg. Däremot anser regeringen att det finns skäl att föreslå förändringar av befrielsegrunderna. Fråga är därmed om det föreligger skäl att föreslå samma ändringar av befrielsegrunderna för tulltillägg, som föreslås beträffande skattetillägg.

Bakgrunden till de av regeringen föreslagna ändringarna beträffande befrielsegrunderna vid skattetillägg är att regeringen anser att det finns fog för att instämma i den kritik som framförts mot skattetilläggen. Kritiken består i att man anser att systemet med befrielsegrunder tillämpas restriktivt och onyanserat. Därför föreslår regeringen som framgår av avsnitt 11.3 att innehållet i de nu gällande befrielsegrunderna för skattetillägg skall förtydligas och kompletteras med ett par nya förutsättningar för att åstadkomma en mer rättvis och generös tillämpning av bestämmelserna samt för att öka förutsebarheten.

På tullområdet har likartad kritik riktats mot tulltilläggen bl.a. från Sveriges Industriförbund och Tullverket. Av kritiken framgår att det även på tullområdet finns behov av bestämmelser vilka ger en bättre vägledning i frågan när nedsättning skall göras. Regeringen bedömer därför att det även beträffande tulltilläggen finns behov av tydligare och något fylligare bestämmelser om befrielse. Regeringen föreslår därför att bestämmelserna om befrielse från tulltillägg ändras på i stort sett samma sätt som motsvarande regler om skattetillägg. Vissa avvikelser behövs emellertid för att reglerna skall vara anpassade till tullområdet.

Det är i dag grund för befrielse eller delvis nedsättning av tulltillägg bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med gäldenärens ålder, hans bristande erfarenhet, hans eller hans ombuds sjukdom eller liknande förhållande att den framstår som

ursäktlig eller om oriktigheten med hänsyn till uppgiftens art framstår som ursäktlig. Dessa grunder kommer att kvarstå i stort oförändrade. Situationen att det föreligger ursäktlighet på grund av vederbörandes bristande erfarenhet kommer dock att täckas av en ny grund.

Befrielsegrunden som anger att tulltillägg skall sättas ned helt eller delvis om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet skall också vara kvar. Grunden kan få särskild betydelse exempelvis i fråga om uppgifter angående en varus nummer enligt tulltaxan eller statistisk varuförteckning, eller andra uppgifter av intrikat tullteknisk natur (prop. 1986/87:166 s. 108). Som exempel kan nämnas att gäldenären anger ett oriktigt varunummer och att oriktigheten i det särskilda fallet bedöms som ursäktlig. Meningen är inte att bestämmelsen skall leda till befrielse eller nedsättning av tulltillägg eller förseningsavgift i alla de situationer där tulldeklarationen kan anses vara svår att upprätta med anledning av komplicerade regler. I stället har Tullverket att bedöma varje situation för sig och då särskilt beakta huruvida den som upprättat tulldeklarationen varit van vid tullförfaranden och att omständigheterna är sådana att felbedömningen framstår som ursäktlig. Normalt känner Tullverket ungefär till vilken vana gäldenären har vid att upprätta tulldeklarationer. För det fall att Tullverket eller domstolen skulle sakna kännedom om vilken vana den aktuella gäldenären har, skall utgångspunkten vara vad man allmänt sett rimligen kan begära av en gäldenär i en motsvarande situation.

De befintliga befrielsegrunderna, som innebär att befrielse från tulltillägg skall medges helt eller delvis när den oriktiga uppgiften med hänsyn till någon annan särskild omständighet framstår ursäktlig och när det framstår som uppenbart oskäligt att påföra tulltillägg, ersätts med nya bestämmelser vari det tydligare anges i vilka situationer tulltillägg inte skall tas ut eller skall sättas ned. För det första skall befrielse medges helt eller delvis om gäldenären tydligt och uttryckligt markerat att han är osäker på uppgiftens riktighet. För det andra skall befrielse medges helt eller delvis när avgiften på grund av omständigheterna i det enskilda fallet framstår som orimlig eller inte stående i rimlig proportion till försummelsen, eller då det av annan anledning framstår som stötande att ta ut tulltillägg. Denna grund för befrielse och nedsättning skall tillämpas bl.a. för det fall att tulltilläggsbeloppet framstår som oskäligt högt i förhållande till de omständigheter som nämns. Tulltillägget kan även sättas ned enligt denna grund för det fall att gäldenären dömts enligt smugglingslagen till böter eller fängelse till följd av den oriktiga uppgiften som föranlett tulltillägget. Nedsättning skall emellertid även i detta fall endast ske om tulltillägget framstår som orimligt, etc. i enlighet med de kriterier som anges i bestämmelsen. En tanke med bestämmelsen är att den till viss del skall motsvara den möjlighet till jämkning av oskäligt höga skattetillägg som föreslagits i avsnitt 12.5.1.

Regeringen föreslår vidare, på samma sätt som för skattetillägg, två nya subjektiva befrielsegrunder. För det första skall tulltillägg nedsättas helt eller delvis om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas bero på att gäldenären felbedömt tullreglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften på ett sådant sätt att den framstår som ursäktlig. Det är således gäldenärens bedömning av reglerna eller

förhållandena som skall framstå som ursäktlig. I denna grund inryms den situationen att försumligheten har ett sådant samband med gäldenärens bristande erfarenhet att den framstår som ursäktlig. Bestämmelsen är avsedd att komplettera den bestämmelse som möjliggör befrielse då försummelsen är ursäktlig på grund av uppgiftens beskaffenhet, som ju tar sikte på uppgiften och inte på gäldenärens förutsättningar. För det andra skall tulltillägg nedsättas helt eller delvis om det föreligger särskilda skäl för att anse att gäldenären inte bör lastas för felaktigheten eller underlåtenheten. Det kan t.ex. vara fallet om gäldenären haft fog för att förlita sig på en uppgift som lämnats av en myndighet, men uppgiften visar sig vara felaktig.

Skattetilläggskommittén har föreslagit att det skall skrivas in i lagtexten att det finns ett visst utrymme för att avstå från att påföra tulltillägg i fall då utan gäldenärens förvållande uppgifterna måste lämnas med stor brådska. Regeringen anser att det redan i dag finns utrymme för att vid bedömningen ta hänsyn till den brådska som skattetilläggskommittén nämner i sitt lagförslag. Detta har även påpekats av Tullverket. Den nu föreslagna ändringen av innehållet i de subjektiva kriterierna för befrielse från tulltillägg är inte tänkt att medföra någon ändring i detta avseende. Den föreslagna befrielsegrunden i 10 § 5 punkten, att det av särskilda skäl framgår att gäldenären inte bör lastas för oriktigheten, får anses omfatta även den brådska som omtalas i förarbetena. Regeringen finner därför inte någon anledning att direkt i lagtexten uttala att brådska skulle föranleda en möjlighet för att undgå att tulltillägg påförs.

Som redan konstaterats innebär artikel 6 i Europakonventionen att den enskilde skall tillförsäkras rättegång inom skälig tid. Det skall således inte ta oskäligt lång tid från det att en anklagelse gjorts till det att domstolsprövning sker. Eftersom regeringen kommit till slutsatsen att artikel 6 är tillämplig beträffande tulltilläggen anser regeringen att det, på samma sätt som beträffande skattetilläggen, finns skäl att införa en bestämmelse som klargör att tidsaspekten skall beaktas vid prövningen av om tulltillägg skall utgå eller inte. Bestämmelsen bör utformas på så sätt att oskälig tidsutdräkt blir en befrielsegrund. Regeringen föreslår därför en ny befrielsegrund som innebär att befrielse helt eller delvis från tulltillägg skall medges om det av orsaker som ligger utanför gäldenärens kontroll förflutit oskäligt lång tid innan tulltillägget skall bestämmas. En förutsättning för att bestämmelsen skall bli tillämplig bör således vara att tidsutdräkten inte orsakats av gäldenären själv; det skall vara fråga om orsaker som legat utanför gäldenärens kontroll. Ytterligare en förutsättning bör vara att gäldenären överklagat beslutet om tulltillägg utan dröjsmål. Gäldenärens agerande skall således vara av vikt för bedömningen. Även myndighetens agerande skall vara av betydelse för bedömningen, liksom ärendets eller målets svårighetsgrad. Tanken är således att det skall avgöras från fall till fall om det förflutit oskäligt lång tid. Det är därför inte möjligt att ange några generella riktlinjer för när tidsutdräkten skall anses vara oskälig. Rent allmänt kan dock sägas att det bör krävas mer för att befrielse skall medges helt och hållet än för att partiell nedsättning skall medges. Utgångspunkten för bedömningen av om oskäligt lång tid förflutit bör vara tidpunkten för lämnandet av den oriktiga uppgiften.

I tidigare förarbeten till bestämmelserna om befrielse och nedsättning av tulltillägg har uttalats att bestämmelserna skall tillämpas generöst i fråga om personer som är ovana vid tullsystemet, men när det gäller dem som yrkesmässigt importerar varor skall tillämpningen vara mer restriktiv. Emellertid är det i stort sett bara de som yrkesmässigt importerar varor som riskerar att påföras tulltillägg. Regeringen vill betona att Tullverket vid tillämpning av bestämmelserna om befrielse från och nedsättning av tulltillägg har att bedöma varje situation för sig utifrån de omständigheter som föreligger i varje särskilt fall. Att den person som upprättat tulldeklarationen är ovan vid bestämmelserna är en sådan omständighet bland andra som skall beaktas.

I de nuvarande bestämmelserna om befrielse från tulltillägg föreskrivs att inte bara hel befrielse skall kunna medges, utan tulltillägg skall också kunna nedsättas delvis. Regeringen föreslår i avsnitt 12.5 att det skall införas en möjlighet att jämka skattetillägg. Skattetilläggskommittén har föreslagit att en möjlighet till jämkning av tulltillägg skall införas. Regeringen anser emellertid inte att det finns skäl att införa nya separata regler om jämkning av tulltillägg, då det redan enligt nu gällande regler och även enligt de bestämmelser som regeringen föreslår finns möjlighet till såväl hel som delvis nedsättning.

Liksom enligt nuvarande bestämmelser är avsikten att bestämmelserna om befrielse skall gälla även förseningsavgift, utom vad avser grunderna att oskäligt lång tid förflutit eller att beloppet är obetydligt, vilken senare bestämmelse avses kvarstå oförändrad.

17.6.4 Tulltillägg vid temporär import och aktiv förädling

Regeringens bedömning: Tulltillägg skall alltså påföras för det fall att någon förfogat över en förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tull.

Kommitténs förslag: Tulltillägg skall inte 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. Detta då ett sådant förfarande inte leder till fara för att någon obehörig tullförmån skall tillkomma gäldenären.

Remissinstanserna: Svenska arbetsgivareföreningen SAF och Sveriges Industriförbund (numera Föreningen Svenskt Näringsliv), Svenska Bankföreningen, Svenska fondhandlareföreningen, Stockholms handelskammare och Svensk Industriförening, samtliga genom Näringslivets skattedelegation (NSD), tillstyrker förslaget att tulltillägg inte skall påföras när det i realiteten inte föreligger någon fara för undandragande av tull, såsom i fall av ej avslutade transiteringar inom EU samt vid utförsel efter aktiv förädling eller efter temporär import. Förslaget torde, enligt NSD, bidra till att göra systemet med tulltillägg mer rättvist och rimligt. Tullverket anför i huvudsak följande. I de exempel som kommittén nämner beträffande tulltillägg vid temporär import och aktiv förädling kan det tyckas orimligt att ta ut tulltillägg, och befrielse från tulltillägg kan också i dag medges med stöd av 8 kap. 10 §

tullagen för det fall att gäldenären kommer med en förklaring och lägger fram bevisning. Det finns emellertid ett antal andra fall, där villkoret för den befrielse etc. från tull som beviljats vid förtullning är att varan efter införseln skall användas för ett särskilt ändamål eller enligt speciella villkor. Detta kan t.ex. gälla vetenskapliga instrument och apparater, vissa andra varor avsedda för forskning, varor till välgörenhetsorganisationer, handikappade och katastrofoffer. I rådsförordningen (EEG) nr 918/83 regleras i ett antal artiklar vad som gäller om den tullfrihetsberättigade avser att använda varorna för andra ändamål än de reglerna för tullbefrielse medger. De ändrade förhållandena skall då anmälas till Tullverket och tull betalas. Om t.ex. en institution beviljats tullfrihet för ett instrument för användning för forskning vid institutionen, men bryter villkoret för tullfriheten genom att sälja instrumentet för annan användning utan att meddela Tullverket, har institutionen tillskansat sig en obehörig tullförmån. Upptäcks detta vid en kontroll, skall tull debiteras och *Tullverket* anser att möjligheten att ta ut tulltillägg i dessa fall bör finnas kvar. Tulltillägg för obehörig tullförmån för en förtullad vara bör enligt Tullverkets uppfattning vara jämförbart med tulltillägg för olagligt undandragande eller oriktigt förfogande för vilka tulltillägg kan påföras i enlighet med 8 kap. 3 § tullagen.

Skälen för regeringens bedömning: Som skattetilläggskommittén anför medför tullförfarandet temporär import 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.

Kommittén har som grund för förslaget att ta bort tulltillägget för det fall att någon har förfogat över en förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning, anfört att ett sådant förfarande inte skulle leda till fara för att någon obehörig tullförmån skulle tillkomma gäldenären. Det finns emellertid, som *Tullverket* påpekar, även andra situationer än dem som kommittén anfört där den nu aktuella regeln är tillämplig. Det finns enligt regeringens mening en risk för att gäldenären i sådana fall skulle kunna skaffa sig en otillbörlig tullförmån.

Regeringen finner med anledning av det ovan anförda att tulltillägget i de nu aktuella situationerna skall vara kvar. Regeringen instämmer i *Tullverkets* uppfattning att tulltillägg för obehörig tullförmån för en förtullad vara, är jämförbart med tulltillägg för olagligt undandragande eller oriktigt förfogande, för vilka tulltillägg kan påföras i enlighet med 8 kap. 3 § tullagen. I situationer av den art som skattetilläggskommittén räknar upp, har Tullverket att för varje fall bedöma huruvida grund för hel eller delvis eftergift av tulltillägget föreligger.

17.6.5 Obetydligt belopp

Regeringens bedömning: Liksom i dag skall tulltillägg inte tas ut om det belopp som kunde ha undandragits genom oriktigheten är obetydligt.

Kommitténs förslag: Kommittén föreslår att tulltillägg inte skall tas ut när det undandragna tullbeloppet understiger 5 000 kr för juridiska personer och 2 000 kr för fysiska personer.

Remissinstanserna: *Tullverket* utgår från att skattetilläggskommittén inte avser att de föreslagna beloppsgränserna skall skrivas in i tullagen. *Tullverket* är i och för sig berett att överväga en höjning av gränsen för vad som i normala fall skall anses vara obetydligt belopp till 5 000 kr. Däremot ser verket inte något behov av att införa en särskild lägre gräns om 2 000 kr för fysiska personer. Detta med anledning av att rekvisiten för tulltillägg är utformade så, att tulltillägg i allmänhet endast kommer i fråga i den yrkesmässiga tredjelandshandeln. Endast aktörer inom den handeln är enligt EG:s tullbestämmelser skyldiga att lämna tulldeklarationer skriftligt eller elektroniskt. Andra aktörer får lämna tulldeklarationer muntligt eller på annat sätt. En fysisk person kan normalt sett bli påförd tulltillägg endast om han bedriver yrkesmässig handel såsom enskild näringsidkare, inte således som privatperson. *Tullverket* anser att samma regler om tulltillägg bör gälla för enskild näringsidkare som för näringsidkare som är juridisk person.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 8 kap. 10 § andra stycket tullagen får gäldenären befrias helt från tulltillägget när det belopp som kunde ha undandragits är obetydligt. Enligt regeringens mening finns inte skäl att ändra denna bestämmelse. Det får ankomma på Tullverket att lämna närmare föreskrifter om belopp. Självklart måste verket då så är påkallat justera detta belopp med hänsyn till exempelvis penningvärdesförändringar.

17.7 Tulltillägg vid skönstulltaxering

Regeringens förslag: Principen att tulltillägg skall tas ut vid skönstulltaxering bör behållas. Tulltillägg skall påföras gäldenären dels i de fall skönstulltaxering har skett på grund av utebliven tulldeklaration och sådan inte har kommit in trots att föreläggande sänts ut till gäldenären, dels då avvikelse från deklarationen har skett vid skönstulltaxering. Tillägget beräknas på den tull som till följd av

skönstaxeringen påförs gäldenären utöver den tull som annars skulle påförts honom.

Kommitténs förslag: Tulltillägg vid skönstulltaxering på grund av utebliven deklaration tas bort. Kommittén har föreslagit att även det automatiska skattetillägget vid skönstaxering skall avskaffas. Tillägget framstår i dessa situationer, enligt kommittén, som en alldeles för drastisk sanktion för det fall deklaration av ett eller annat skäl inte lämnas. Detta gäller särskilt som förseningsavgift utgår i de fall då en deklaratant inte kommit in med en tulldeklaration inom föreskriven tid. Förfarandet vid skönstulltaxering bygger, liksom skönstaxering på skatteområdet, på att myndigheten inte kan bevisa att någon oriktig uppgift har lämnats. Trots detta kan enligt de nu gällande reglerna 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 således utgör ett brott mot artikel 6 i Europakonventionen.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig särskilt angående denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: Tulltillägg kan enligt de nu gällande reglerna påföras i fall då avvikelser från tulldeklaration har skett genom skönstulltaxering (se 8 kap. 2 § tullagen). Skönstulltaxering är avsedd att användas när tull inte kan beräknas tillförlitligt vid tulltaxering eller omprövning på grund av att gäldenären lämnat bristfälliga uppgifter. Som kommittén anförat gällande skattetillägg vid skönstaxering (se avsnitt 10.2) kan sannolikt skattetillägg i denna situation inte ens med det extensiva betraktelsesätt som tillämpas vid tolkningen av Europakonventionen ses som ett straff för ett brott. Detta torde även gälla tulltillägg vilket innebär att Europakonventionen i sig inte torde påkalla någon ändring i detta avseende. Regeringen delar således inte kommitténs uppfattning att tulltillägg vid skönstulltaxering skall slopas.

Den nuvarande bestämmelsen om skönstulltaxering skall i stället skrivas om så att det klart framgår att skönstulltaxering skall ske även i de fall där någon tulldeklaration inte getts in. Med anledning av den ändrade definitionen av vad som skall anses som oriktig uppgift skall tulltillägget endast beräknas på den del av beloppet som överstiger det belopp som framkommit enligt de uppgifter som gäldenären på annat sätt än muntligen lämnat till ledning för tulltaxeringen, och de uppgifter som i övrigt lämnats i deklarationen eller i kontrollmaterial vartill hänvisats i deklarationen om den lämnats elektroniskt, eller som bifogats deklarationen. För det fall att det med ledning av kontrollmaterial från annan än gäldenär, som normalt är tillgängligt och i det enskilda fallet varit tillgängligt, varit möjligt att fatta ett riktigt tulltaxeringsbeslut, skall tulltillägg endast påföras med 10 procent, respektive 5 procent beträffande mervärdesskatt.

17.8 Principerna för beräkning av tulltillägg

17.8.1 Anknytningen till det undandragna tullbeloppet och den mistade tullförmånen

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. Regeringen anser inte att det beträffande tulltillägg finns anledning att föreslå någon ändring i detta avseende.

17.8.2 Procentsatser för tulltillägg

Regeringens förslag: Tulltillägg bör som huvudregel alltså tas ut med 20 procent av den tull som inte skulle ha påförts, om den oriktiga uppgiften godtagits. Tulltillägg skall tas ut med 10 procent när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen. Om avvikelse från deklarationen har skett vid skönstulltaxering skall gäldenären påföras tulltillägg om 20 procent av den tull som vid taxeringen påförs gäldenären utöver vad som annars skulle ha påförts honom.

Kommitténs förslag: I normalfallet skall tulltillägg även fortsättningsvis tas ut med 20 procent av den tull som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften godtagits. Vad gäller mervärdesskatt skall tulltillägg påföras med 2 procent när uppgiften avser mervärdesskatt, för vilken avdragsrätt föreligger under förutsättning att avdragsrätten uppkommit eller kan antas uppkomma tidigare än sex månader från det att den oriktiga uppgiften lämnats. Detta då det enligt kommittén i dessa fall inte uppkommer någon fara för undandragande, utan i stället är det endast fråga om ett slags likviditetskredit under normalt någon månad.

Remissinstanserna: Svenska arbetsgivareföreningen SAF och Sveriges Industriförbund (numera Föreningen svenskt Näringsliv), Svenska Bankföreningen, Svenska fondhandlareföreningen, Stockholms handelskammare och svensk Industriförening, samtliga genom Näringslivets skattedelegation (NSD), tillstyrker förslaget att sänka tulltillägget för undandragande av mervärdesskatt till 2 procent och anför att förslaget torde bidra till att göra systemet med tulltillägg mer rättvist och rimligt. Tullverket ställer sig tveksamt till skattetilläggskommitténs resonemang vad gäller utformning av en regel om lägre uttagsprocent för tulltillägg, vilken baseras på avdragsgill mervärdesskatt. Periodiseringsfel förekommer inte i Tullverkets hantering av mervärdesskatt, som begränsar sig till uttag av mervärdesskatt för import av varor. Mervärdesskatt vid import är en ingående skatt i ett företags mervärdesskatteredovisning till skattemyndigheten. De två parametrarna som kan vara av betydelse för frågan om uttag av tulltillägg på importmervärdesskatt är 1) om uppgifterna om beskattningsunderlaget och den skatt som skall betalas på detta är riktiga eller oriktiga och 2) om deklareraren har avdragsrätt eller inte för den deklarerade skatten. Om en

deklarant deklarerar ett beskattningsunderlag om t.ex. 60 000 kr men beskattningsunderlaget rätteligen är 160 000 kr, med åtföljande oriktig uppgift om skatt att betala, kan en sådan uppgift inte anses som en ”oriktig uppgift om periodisering eller därmed jämförbar fråga”. Ett sådant fel medför inte endast fördelar i likviditetshänseende utan kan även leda till att verksamheten krymps och utrymme skapas för skattefri konsumtion. Tullverket anser inte att de skäl som skattetilläggskommittén redovisat för en lägre procentsats för tulltillägg på avdragsgill mervärdesskatt är relevanta, men motsätter sig ändå inte att den nuvarande procentsatsen sänks.

Skälen för regeringens bedömning

Tull

Enligt gällande rätt tas som huvudregel tulltillägg ut med 20 procent av den tull som inte skulle ha påförts, om den oriktiga uppgiften godtagits. Detta gäller med undantag för två fall, vilka 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.

Som skattetilläggskommittén har konstaterat finns det inte någon avsevärd kritik mot de procentsatser som tulltilläggen tas ut med. Det är istället tillämpningen av undantagsfallen samt eftergifts- och nedsättningsmöjligheterna som kritiserar.

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 regeringen i likhet med skattetilläggskommittén att undantagsbestämmelsen för kontrollmaterialfallen ändras.

Mervärdesskatt

I de av skattetilläggskommittén föreslagna bestämmelserna vad gäller skattetillägg på mervärdesskatt föreslås lägre procentsatser (2 och 10

procent) för olika typer av periodiseringsfel. De lägre procentsatserna skall gälla när den oriktiga uppgiften består i att ett intäkts- eller kostnadsbelopp hänförs till felaktig taxerings- eller redovisningsperiod. I övrigt skall skattetillägg tas ut med 40 procent. Kommittén har motiverat den sänkning som föreslås i utredningen beträffande tulltillägg avseende mervärdesskatt bl.a. med resonemang om att i de allra flesta fall är den ”kredit” som gäldenären kan sägas erhålla genom den oriktiga uppgiften endast av någon månads varaktighet, och att på samma sätt som föreslagits när det gäller felperiodiseringar på skatteområdet bör huvudregeln i stället vara att tulltillägg tas ut efter två procent.

Vad gäller tulltillägg anser regeringen, att det är av stor vikt att de varor som förs in i gemenskapen och är belagda med mervärdesskatt redovisas på ett riktigt sätt. Detta gäller i synnerhet för uttag av mervärdesskatt vid gränsen mot tredje land där tullen är den första officiella kontaktpunkten. Risken är annars att varorna i stället för att komma in i skattesystemet försvinner i den svarta ekonomin. Regeringen anser inte att tillräckliga skäl talar för att sänka tulltillägget i detta fall. Därför bör reglerna vad gäller påförande av tulltillägg i fall där oriktiga uppgifter lett till att för lite mervärdesskatt påförts förbli oförändrade.

17.8.3 Maximibelopp

Regeringens bedömning: Någon i lag bestämd maximiregel för tulltillägg införs inte. Det som talar för en maximiregel bör kunna tillgodoses inom ramen för en möjlighet till nedsättning.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i stort med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig särskilt i frågan.

Skälen för regeringens förslag: Liksom skattetillägg tas tulltillägg ut i proportion till det undandragna avgiftsbeloppet, vilket innebär att tulltillägget kan bli högt beroende på att tullvärdet är högt. Enbart tulltilläggets storlek 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. Skattetilläggskommittén har vad gäller skattetillägg gjort ingående överväganden huruvida maximibelopp bör införas eller inte. Detta med anledning av att skattetillägg kan ses som ett straff ur konventionssynpunkt och att straffmaximum finns vid i princip alla brott (se avsnitt 7.5.4 i betänkandet). I stort sett samma överväganden kan göras beträffande tulltilläggen. Vissa skillnader finns dock. De debiterade tulltilläggen låg 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.

I betänkandet resonerar skattetilläggskommittén även angående 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 även på de grunder som framgår av 8 kap. 3 och 4 § tullagen.

Regeringen instämmer i skattetilläggskommitténs slutsats att det inte heller för tulltilläggs del föreligger skäl för att införa en ovillkorlig regel om ett maximibelopp. I stället bör man även vad gäller tulltilläggen tillgodose de skäl som i vissa fall kan tala för en nedsättning av tulltillägget inom ramen för de möjligheter till nedsättning som redan finns.

17.9 Utvidgat vitesförbud

Regeringens förslag: När det finns anledning att anta att gäldenären har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till tulltillägg, får gäldenären inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en tulltaxeringsfråga som har samband med den oriktiga uppgiften.

Kommitténs förslag: En enskild är aldrig skyldig att själv lämna en uppgift eller tillhandahålla en handling som visar att han har begått ett brott eller lämnat en oriktig uppgift, som kan leda till tulltillägg. Detsamma gäller i fråga om juridisk person ställföreträdaren.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig särskilt i denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: 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.

Som nämnts tidigare utgår regeringen vid sin bedömning från att även tulltillägg omfattas av Europakonventionens artikel 6. Med hänvisning till det resonemang som förs gällande motsvarande fråga beträffande skattetillägg i avsnitt 14, föreslår regeringen en ändring av den nu gällande bestämmelsen, som innebär att gäldenären om det kan antas att han lämnat en oriktig uppgift, inte får föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den oriktiga uppgiften. Den nu föreslagna ändringen omfattar även situationen där en ställföreträdare för en juridisk person lämnat en oriktig uppgift som kan leda till att den juridiska personen som han företräder påförs tulltillägg. Genom den föreslagna ändringen säkerställs den enskildes skydd att inte behöva lämna uppgifter som kan bli belastande för honom i processen om tulltillägg för tiden från det att det finns anledning att anta att gäldenären lämnat en oriktig uppgift. Den föreslagna lösningen innebär

att initiativet till att inte behöva belasta sig själv inte kommer att ligga hos den enskilde. Därtill undviker man det problem som skattetilläggskommitténs förslag innebär, nämligen att gäldenären skulle kunna, med hänvisning till regeln, begära befrielse från att lämna in tulldeklaration.

17.10 Verkställighet av tulltillägg

Regeringens bedömning: Principen om omedelbar verkställighet av beslut om tulltillägg behålls. Någon ny anståndsbestämmelse införs inte, då gällande bestämmelser ger tillräckligt skydd.

Kommitténs bedömning: Kommittén uttalar sig endast beträffande verkställigheten. Kommitténs bedömning överensstämmer med regeringens.

Skälen för regeringens bedömning: I tullkodexen anges att tullmyndighets beslut om tull är omedelbart verkställbart. Av 9 kap. 8 § tullagen följer att detsamma gäller beslut om tulltillägg. Regeringen anser att principen om omedelbar verkställighet bör bestå.

För skattetillägg har regeringen föreslagit en bestämmelse som innebär att den skattskyldige, om han när han begär omprövning av skattemyndighetens beslut även begär anstånd med att betala skatt, skall erhålla anstånd med att betala skattetillägget till dess skattemyndigheten omprövat sitt beslut. På samma sätt skall den skattskyldige vid begäran om anstånd med att betala skatt i samband med överklagande till länsrätten av skattemyndighetens beslut om taxering eller skattetillägg medges anstånd med att betala skattetillägget till dess länsrätten prövat avgörandet. Motiveringen till detta är att för det fall att skattetillägget är tvistigt, bör frågan prövas av domstol innan beslutet verkställs.

Regeringen föreslår emellertid inte någon motsvarande regel beträffande tulltillägg. Anledningen till detta är följande.

Tulltilläggen har inte en så ingripande betydelse för den enskilde som skattetilläggen. Vidare finns de tullbestämmelser som reglerar betalning och anstånd med tull i gemenskapsrätten. Enligt gemenskapsreglerna gäller, som nämnts ovan, omedelbar verkställighet av tullmyndigheternas beslut angående tull. Artikel 244 i tullkodexen, vilken genom en hänvisning i tullagen även gäller för tulltillägg, innehåller emellertid en bestämmelse som innebär att tullmyndigheterna skall skjuta upp verkställigheten helt eller delvis för det fall att de har goda skäl att anta att beslutet är felaktigt eller att det finns risk att en skada som inte går att reparera skulle orsakas gäldenären. Vidare skall det enligt regeringens förslag vara möjligt att sätta ned ett tulltillägg om det med anledning av dess storlek inte står i rimlig proportion till försummelsen. Regeringens bedömning är att bestämmelserna skall lämnas oförändrade.

17.11 Transporttillägg

17.11.1 Bakgrund

Enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) skall en särskild avgift (transporttillägg) påföras en avsändande upplagshavare om ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet inte följer med transporten i den utsträckning som följer av lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi. Transporttillägg skall även påföras en skattskyldig om anmälningsskyldighet eller skyldighet att ställa säkerhet som följer av lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi inte iakttagits eller inte ställts på föreskrivet sätt. Transporttillägget är tjugo procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varorna.

För punktskatter på alkohol- och tobaksvaror samt mineraloljeprodukter har gemensamma regler om förfarandet införts genom rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. Reglerna i cirkulationsdirektivet innebär i princip att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt (dvs. utan gränskontroller), att beskattningskonsekvenserna skjuts upp tills varorna når någon annan än en upplagshavare och att beskattningen skall ske i konsumtionslandet. Syftet med suspensionsordningen är att varorna, trots att de är skattepliktiga, skall kunna bearbetas, förvaras och förflyttas mellan medlemsstaterna utan att beskattningskonsekvenser inträder. Med andra ord skall skattskyldigheten inte inträda under den tid varorna befinner sig inom suspensionsordningen. Skattskyldighet inträder först när varan blir tillgänglig för konsumtion, vilket den anses bli i och med att den upphör att omfattas av suspensionsordningen. Cirkulationsdirektivets bestämmelser har genomförts i svensk lagstiftning genom lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LSA) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Vid förflyttning mellan medlemsstater av skattepliktiga varor, som omfattas av suspensionsordningen, skall varorna åtföljas av ett ledsagardokument som upprättas av avsändaren. Syftet med dokumentet är att underlätta skattekontrollen och det samarbete mellan medlemsstaterna som är nödvändigt för en effektiv kontroll. Detta skall ses mot bakgrund av de risker som har ansetts vara förknippade med transporter mellan medlemsländer. Bestämmelserna om ledsagardokument och säkerhet är 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.

Enligt 1 kap. 6 § LPK får en punktskattepliktig vara förflyttas endast om de krav i fråga om ledsagardokument, säkerhet, bevis om ställd säkerhet och anmälningsskyldighet är uppfyllda som följer av LTS, LSA och LSE.

I 2 kap. 6 § LPK skall föraren tillhandahålla Tullverket tillgängliga ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet. Bestämmelsen är straffsanktionerad genom 5 kap. 4 § LPK. Enligt bestämmelsen döms den som uppsåtligen bryter mot skyldigheten enligt 2 kap. 6 §, att tillhandahålla handlingar, till penningböter. Som motiv till att påföljden skulle utgöras av enbart penningböter anfördes att brottet har karaktär av ordningsförseelse (jfr prop. 1997/98:100 s. 110 och 197).

Föreskrifter om ledsagardokument, säkerhet och fullgörande av anmälningsskyldighet är således straffsanktionerade genom bestämmelserna om transporttillägg i 4 kap. LPK. Transporttillägg är en administrativ sanktionsavgift (jfr prop. 2002/03:10 s. 49).

I 4 kap. 2 § LPK 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, skall sådant transporttillägg som påförts på grund av avsaknad av dessa dokument undanröjas. Enligt 4 kap. 3 § LPK kan avsändande upplagshavare och skattskyldig dessutom befrias från transporttillägg, om det är uppenbart oskäligt att ta ut tillägget. Bestämmelserna om undanröjande av och befrielse från transporttillägg skall, enligt 4 kap. 4 § LPK, beaktas även om det inte har framställts något yrkande om detta. Några andra begränsningar har inte föreskrivits. Beslut om transporttillägg får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Vid handläggning av frågor om bl.a. transporttillägg i länsrätt eller kammarrätt skall muntlig förhandling hållas, om enskild part begär det, om det inte är uppenbart obehövt.

Beslut att påföra transporttillägg har tillämpats förhållandevis sparsamt. Under tiden den numera upphävda föregångaren till LPK – lagen (1996:598) om kontroll av yrkesmässiga vägtransporter av mineraloljeprodukter, alkohol och tobak (transportkontrollagen) – var tillämplig, från den 1 juli 1996 fram till den sista december 1997, genomfördes 4 463 transportkontroller, varvid endast 47 beslut om transporttillägg meddelades. Förutsättningarna för att påföra transporttillägg enligt transportkontrollagen var dock snävare än enligt LPK.

I yttranden över det utredningsförslag som låg till grund för LPK 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.

17.11.2 Transporttillägg omfattas inte av artikel 6

Regeringens bedömning: Transporttillägg omfattas inte av anklagelse för brott enligt artikel 6 i Europakonventionen. Bestämmelserna om transporttillägg som tas ut enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter lämnas utav vidare överväganden.

Kommitténs bedömning: Kommittén tar inte uttryckligen ställning till om transporttillägg skall anses omfattas av artikel 6 eller inte. Kommittén föreslår dock inga ändringar av bestämmelserna om transporttillägg.

Remissinstanserna: Det är endast ytterst få remissinstanser som yttrat sig över förslaget i denna del. *Tullverket* delar kommitténs uppfattning att några ändringar inte behöver göras i bestämmelserna om transporttillägg från de synpunkter som kommittén har att företräda.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen anser mot bakgrund av det ovan anförda 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. Dessa omständigheter innebär att transporttillägg enligt regeringen vid en prövning av Europadomstolen inte skulle anses omfattas av artikel 6 i Europakonventionen.

Med beaktande av det anförda anser regeringen att några ändringar beträffande transporttillägg inte skall göras i LPK.

18 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De föreslagna lagändringarna skall träda i kraft den 1 juli 2003.

De ändringar som föreslås av bestämmelserna om skattetillägg i 5 kap. taxeringslagen (1990:324) skall tillämpas första gången vid 2004 års taxering.

De ändringar som föreslås av bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. skattebetalningslagen (1997:483) skall tillämpas första gången när det gäller:

- preliminär skatt: på skatt som avser inkomståret 2004,
- skatt som skall redovisas i en skattedeklaration: på skatt som avser en redovisningsperiod som påbörjas efter utgången av år 2003,
- skatt som skall redovisas i en särskild skattedeklaration: på skatt som avser en skattepliktig händelse som skett efter utgången av år 2003.

Kommitténs förslag: Ändringarna bör kunna träda i kraft den 1 januari 2002. De föreslagna reglerna bör enligt kommittén inte bli retroaktivt tillämpliga i fråga om oriktiga uppgifter som lämnats före ikraftträdandet eller underlåtenhet som ägt rum dessförinnan.

Remissinstanserna: Det är endast ett fåtal av remissinstanserna som yttrat sig över denna del av förslaget. *Sveriges Redovisningskonsulters förbund* tillstyrker förslaget. *Riksskatteverket* ställer sig mycket tveksamt till om de nya reglerna bör träda i kraft redan 2002. Detta för att de föreslagna reglerna, om de genomförs, medför att betydande förändringar i skatteförvaltningens datasystem behöver vidtas. Det kan sannolikt bli fråga om att till vissa delar bygga helt nya system. *Sveriges advokatsamfund* och *Företagareförbundet Företagarforum* anser att det inte är godtagbart att motivera ett avsteg från principen att mildare strafflag skall ges tillbakaverkande verkan med att 5 § lagen (1964:163) om införande av brottsbalken (BrP) inte alltid tillämpas. Det finns enligt dessa remissinstanser särskilda skäl att låta en reform, som bl.a. syftar till att bringa ett nationellt system i samklang med Europakonventionen, träda i kraft så fort som möjligt. Advokatsamfundet anför också att det inte är hållbart att motivera ett avsteg från 5 § BrP med att vi faktiskt har tillämpat ett i konventionshänseende tvivelaktigt system i omkring 30 år.

Skälen för regeringens förslag. 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. Dessutom innebär inte regeringens förslag några förändringar av de traditionella straffbestämmelserna. Det finns därför i princip inte något hinder mot att inte ge de nya bestämmelserna tillbakaverkande effekt. Eftersom bestämmelserna om skattetillägg omfattas av artikel 6 i Europakonventionen kan det tyckas att straffrättsliga principer skall ges fullt genomslag på bestämmelser om skattetillägg. Häremot får regeringen anföras följande (jfr också avsnitt 8.3.1). Förslagen innebär i stort sett genomgående förändringar till de skattskyldigas fördel.

Regeringen har uppfattningen att de föreslagna förändringarna leder till ett mera rättvist och rimligt system. Det skulle därför i och för sig kunna vara en fördel om förslagen 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 beslutats. 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 regeringen inte anser detta är en lämplig ordning.

I betydande utsträckning syftar förslagen till att ytterligare säkerställa skattetilläggsystemets förenlighet med Europakonventionen. I den delen finns naturligtvis skäl för ett så tidigt ikraftträdande som möjligt. I detta sammanhang är det viktigt att uppmärksamma att Europadomstolen – även om domstolen finner att Sverige, i de aktuella fallen, har brutit mot artikel 6 på ett par punkter – gör bedömningen att det svenska skattetilläggsystemet i princip är förenligt med artikel 6. Som kommittén påpekar har den nuvarande ordningen dessutom gällt sedan skattetilläggs införande den 1 januari 1972. Regeringens bedömning är att det inte heller mot denna bakgrund är påkallat att låta de föreslagna bestämmelserna få retroaktiv effekt.

Regeringen föreslår att lagändringarna avseende såväl skattetillägg som tulltillägg träder i kraft den 1 juli 2003.

När det gäller bestämmelserna om skattetillägg i 5 kap. taxeringslagen föreslår regeringen att bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 2004 års taxering. På skattebetalningslagens område föreslår regeringen att motsvarande bestämmelser, dvs. 15 kap. skattebetalningslagen, skall tillämpas på de redovisningsperioder som börjar tidigast den 1 januari 2004. För sådana skattepliktiga händelser som inte skall hänföras till någon redovisningsperiod föreslår regeringen att de nya bestämmelserna skall tillämpas på de händelser som sker efter den 31 december 2003. Beträffande preliminär skatt föreslår regeringen att de nya bestämmelserna tillämpas på skatt avseende inkomståret 2004.

Regeringen föreslår att de nya bestämmelserna om förbud att i vissa fall använda föreläggande vid vite skall tillämpas från och med dagen för ikraftträdandet, dvs. den 1 juli 2003. Det innebär att de nya bestämmelserna skall tillämpas efter den 30 juni 2003 dels vid utfärdande av förelägganden, dels vid prövning av ansökan om utdömmande av vite. Ett vite skall således inte dömas ut om det vid tiden för utdömandet kan konstateras att situationen omfattas av vitesförbudet (jfr. prop. 1997/98:10 s. 65–66).

Regeringen föreslår även att de nya bestämmelserna om anstånd och anståndsränta i 17 respektive 19 kap. skattebetalningslagen skall tillämpas fr.o.m dagen för bestämmelsernas ikraftträdande, dvs. den 1 juli 2003. Det innebär att anstånd med skattetilläggsbeloppet skall medges i de fall den skattskyldige begär anstånd i samband med att han begär omprövning av eller överklagar ett beslut till länsrätten i de fall begäran om omprövning eller överklagande inkommer efter den 30 juni 2003.

Slopandet av kravet på prövningstillstånd till kammarrätt i fråga om befrielse från skattetillägg föreslås gälla från och med ikraftträdandet den

1 juli 2003. Det innebär att både de överklaganden som kommer in från och med den 1 juli 2003 och de överklaganden som vid denna tidpunkt redan kommit in till kammarrätten men inte prövats, omfattas av den nya bestämmelsen. Enligt regeringens bedömning kan det endast vara fråga om ett mindre antal fall som berörs.

Med de tidpunkter för ikraftträdande och tillämpning av de nya bestämmelserna som föreslås ges Riksskatteverket tid att vidta de åtgärder som krävs för att datorsystemen inom skatteförvaltningen skall anpassas till de nya förhållandena.

19 Konsekvensanalyser

19.1 Konsekvenser för små företag

Förslagen till ändringar avseende de särskilda avgifterna innebär i huvudsak att ett schabloniserat avgiftssystem som i princip aktualiseras i alla fall av brister i uppgiftslämnandet bibehålles. De föreslagna reglerna innebär större möjligheter att göra nyanserade bedömningar i varje enskilt fall. Möjligheterna att vid skattetilläggets bestämmande beakta de skattskyldigas olika förutsättningar att deklarerat blir större. Genom den föreslagna möjligheten till jämkning kan skattetilläggsbeloppet bestämmas till en summa som är rimlig i förhållande till exempelvis den oriktiga uppgiftens art.

De föreslagna ändringarna kommer att vara till fördel för alla skattskyldiga inklusive de små företagen som kan ha sämre förutsättningar att förse sig med skatteexpertis.

De små företagen gagnas särskilt av de föreslagna ändringarna av bestämmelserna om skattetillägg vid periodiseringsfel, vilka innebär ett större hänsynstagande till att små företag löper risk att på grund av tidsbrist eller orutin hos de anställda göra fel vid skatter och avgifter som skall redovisas med korta redovisningsperioder.

Av positiv betydelse för små företag är också förslaget att anstånd med att betala ett skattetillägg alltid skall ges vid omprövning och överklagande av skattemyndighetens beslut av den fråga som föranlett tillägget. Härigenom undviks den situationen där företaget tvingas att betala skattetillägget före det att skattefrågan prövats av länsrätt. Den hittillsvarande ordningen har upplevts som oskälig eftersom företagen drabbas ekonomiskt före det att frågan om betalningsskyldigheten prövats av domstol. Förslaget innebär också att säkerhet inte i något fall skall behöva ställas för skattetilläggsbeloppet, vilket är positivt för små företag. De slipper därmed att hamna i den situationen att säkerhet krävs för skattetilläggsbeloppet, vilket många gånger är svårt att prestera om företagets ekonomi är ansträngd.

Den föreslagna förändringen av förseningsavgiften vid utebliven självdeklaration är utformad så att det blir dyrare ju längre förseningen är. Den skattskyldige kan påverka förseningsavgiftens storlek genom att snabbt avhjälpa bristen och komma in med en självdeklaration

Även förslagen om förändringar i bestämmelserna om tulltillägg innebär positiva förändringar för små företag. På tullområdet har det sedan tidigare varit möjligt att sätta ned tulltillägg helt eller delvis. Förslaget innebär emellertid att de redan gällande reglerna om befrielse förtydligas och även kompletteras med nya grunder. De föreslagna bestämmelserna innebär större möjligheter för Tullverket att göra nyanserade bedömningar i varje enskilt fall.

Sammanfattningsvis innebär förslagen flera positiva förändringar för små företag.

19.2 Offentlig-finansiella effekter

19.2.1 Statsfinansiella konsekvenser av föreslagna ändringar gällande skattetillägg och förseningsavgifter.

Det statsfinansiella effekterna av de föreslagna ändringarna för skattetillägg och förseningsavgifter är mycket svåra att uppskatta. Syftet med skattetillägg och förseningsavgift är att påföra en sanktion för dem som inte uppfyllt sin skyldighet i taxeringshänseende. Under ideala förhållanden skulle inga skattetillägg eller förseningsavgifter utgå, varvid inga intäkter från dessa källor skulle uppkomma. Nedan görs dock ett försök till uppskattning av de statsfinansiella konsekvenserna.

Under 2001 fattades ca 250 000 beslut om skattetillägg. Av alla skattetilläggsbeslut avser 60 procent av dem beslut i samband med skönstaxering. Beloppsmässigt står denna andel för ca 90 procent av totala beloppet avseende alla skattetilläggsbeslut.

I tabell 1 nedan återges det beloppsmässiga värdet för alla skattetilläggsbeslut under respektive grund för skattetilläggsbeslut.

Tabell 1 Nettovärde av skattetillägg Mnkr.

År	1998	1999	2000	2001
Inkomstskatt	1038	1353	871	1678
Avdragen skatt	4	76	52	68
Arbetsgivaravgift	82	90	88	115
Mervärdesskatt	217	341	272	219
Punktskatt	20	5	21	28
Summa :	1362	1865	1303	2106

Källa : Skattestatistisk årsbok 2002

Ur tabellen kan utläsas att det beloppsmässiga värdet på skattetilläggen relaterade till inkomstskatt har varierat medan övriga skattetillägg legat någorlunda still. Ökningen för inkomstskatt relaterar sig till en ökning av beslutade skattetillägg i stockholmsområdet. Av denna ökning svarar de 17 största skattetilläggsbesluten för ca 70 procent. Enligt uppgift från Riksskatteverket är dessa till stor del it-relaterade skattetilläggsbeslut. Utifrån detta och från tidigare erfarenhet är enligt Riksskatteverket troligen så att skattetilläggen på inkomstskatt troligen kommer att minska från den höga nivån till kommande år. Erfarenheten inom Riksskatteverket visar att det efter en ökning av antalet skattetilläggsbeslut ett år, oftast leder till att färre skattetilläggsbeslut behöver fattas kommande år.

Merparten av de skattetilläggsbeslut som fattas gäller mindre belopp. Ca 90 procent av alla skattetillägg handlar om belopp på mindre än 10 000 kr.

Tabell 2 visar den beloppsmässiga fördelningen avseende, förseningsavgifter, mellan fysiska och juridiska personer.

Tabell 2 Förseningsavgifter vid årlig taxering Mnkr.

År	1998	1999	2000	2001
Fysisk pers	86	89	101	96
Juridisk pers	35	32	32	34
Summa :	121	120	133	130

Källa : Skattestatistisk årsbok 2002

De fysiska personerna står för merparten av förseningsavgifterna, ca 96 Mnkr. Detta trots att de har en mindre avgift, 500 kr, än de juridiska personerna (1 000 kr). Totalt åläggs både fysiska och juridiska personer ca 130 Mnkr i förseningsavgifter.

Skattetillägg

En uppskattning av effekterna från de tänkta förslagen för skattetillägg kräver en bas att utgå ifrån. Denna bas har beräknats enligt följande. De beloppsmässiga nivåerna för avdragens skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatter utgörs av underlaget från år 2001. Detta då dessa nivåer har hållit sig ungefärligen jämförbara över tiden. Dock görs en uppskattning av nivån gällande inkomstskatt. Beloppsmässigt så har skattetilläggsnivån varierat över tiden för inkomstskatt. Till detta har Riksskatteverket givit information om kraftigt ökade skattetillägg ena året och en minskning det följande året. Därför beräknas nivån gällande inkomstskatt genom snittet för de fyra senaste årens skattetilläggsnivåer. Detta ger $(1038+1353+871+1678)/4$ vilket resulterar i 1235 Mnkr. Således utgörs grunden för skattetilläggen genom 1235 Mnkr för inkomstskatt, 68 Mnkr för avdragen skatt, 115 Mnkr för arbetsgivaravgifter, 216 Mnkr för mervärdesskatt samt 28 Mnkr för punktskatter. Summan av detta är 1662 Mnkr.

Ett av de mer betydande förslagen för skattetillägg rör sig om möjligheten till jämkning. Om skattetilläggsbeloppet framstår som oskäligt högt i förhållande till den tänkta skattelättnaden eller om det med hänsyn tagit till omständigheterna framstår som ett oskäligt högt belopp så skall skattetillägget jämkas till hälften. Ytterligare jämkning till en fjärdedel får dock ske. För att kunna ta hänsyn till detta förslag behövs ingående information som tyvärr inte går att få fram. En uppskattning av effekten av jämkning görs dock nedan. En arbetshypotes i beräkningen har varit att skönstaxering ger skattemyndigheten mindre information än övriga underlag för skattetilläggsbeslut, varför dessa också rimligen borde ge mindre underlag för jämkningsbeslut.

Av informationen ovan framgår att 10 procent av skattetilläggsbeloppet utgörs av skattetilläggsbeslut som inte baserar sig på skönstaxering. Av dessa antas att alla jämkas med 50 procent. Således görs följande: $(1662*0,1) - (1662*0,1*0,5) = 83,1$ Mnkr.

Av de kvarvarande 90 procenten består merparten av smärre belopp. Totalt sett så uppgår belopp upp till och med 10 000 kr till ca 90 procent av alla skattetilläggsbeslut. Här antas att hälften av dessa smärre belopp

jämkas med 50 procent. Således görs följande: $(1662*0,9) - (1662*0,9*0,9*0,5*0,5) = 1159,2$ Mnkr.

Detta ger ett skattetilläggsbelopp på $1159,2 + 83,1 = 1242,3$ Mnkr. Därav följer att skattetilläggsbeloppen skulle minska med 419,7 Mnkr ($1662-1242,3$). Denna minskning motsvarar inte den tredjedel som skattetilläggskommittén antog i sitt betänkande. Dock framgår det inte i betänkandet hur de kom fram till att skattetilläggen skulle minska med en tredjedel. I denna beräkning har osäkra antaganden använts, vilket gör att resultatet skall tolkas med försiktighet.

Förseningsavgift

Utgångspunkten för beräkningen av förändringsförslagets effekt avseende förseningsavgift är nivån år 2001. Ingen justering av utgångspunkten torde behövas då avgiftsnivån ser ut att ligga ungefärligen stilla under de redovisade åren. Dock blir en uppskattning av effekten på förseningsavgiften svår bedömd. Då behövlig tidsinformation saknas kan enbart en uppskattning göras av den generella avgiftsökningen. Således räknas avgiftsnivån upp för fysiska och juridiska personer med utgångspunkt att alla enbart betalar en grundläggande förseningsavgift, dvs. för fysiska personer dubbleras nivån då avgiften höjs från 500 till 1000 kr, och för juridiska personer femfaldigas nivån då avgiften höjs från 1000 till 5000 kr. Detta ger följande nivå: $(96*2) + (34*5) = 362$ Mnkr. Vilket resulterar i en intäktsförstärkning på ca 232 Mnkr.

Den totala statsfinansiella effekten

Kombineras dessa bägge effekterna ges en minskning av de statsfinansiella intäkterna med ca 187,7 Mnkr. Denna effekt skall dock tolkas försiktigt. Av de föreslagna förändringarna avseende skattetillägg och förseningsavgifter har enbart en liten del av förändringarna kunnat tas in i beräkningen. Således kan andra effekter uppstå som i dagsläget inte går att uppskatta. Även de uppskattade effekterna omges med stor osäkerhet.

Europakonventionen är tillämplig i Sverige och skattemyndigheterna är skyldiga att följa den. Osäkerheten kring skattetilläggens förenlighet med Europakonventionen kan ha verkat hämmande på skattemyndigheternas vilja att ta ut skattetillägg. Genom de föreslagna förändringarna skall den skattskyldige vara garanterad de rätts säkerhetskrav som Europakonventionen ställer. Skattemyndigheterna torde därmed kunna ta ut skattetillägg i större utsträckning än i dag.

Regeringen återkommer till de ekonomiska konsekvenserna i propositionen.

19.2.2 Administrativa kostnader

Riksskatteverket har påpekat att förslagen leder till ökning av de administrativa kostnaderna. Eftersom mer nyanserade bedömningar skall göras i varje enskilt fall kommer prövningen att ta mer tid i anspråk

samtidigt som det är av central betydelse att skyndsamhetskravet i europakonventionens artikel 6 och taxeringslagen (1990:324) tillgodoses vilket ställer krav på ett ökat antal handläggare. Dessutom behöver förändringar göras i Riksskatteverkets it-systemet för att dessa skall anpassas till de nya bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift.

Som framgått ovan innebär förslagen inga förändringar av det grundläggande systemet för uttag av skattetillägg och förseningsavgift. Regeringen är medveten om att förslagen om att skattetillägg skall kunna jämkas och förändringar av befrielsegrunderna under en övergångsperiod kommer att innebära en del mer komplicerade bedömningar men anser ändå att den kostnad som härav följer ryms inom Riksskatteverkets och skattemyndigheternas normala anslag. Även kostnaden för att förändra it-systemet anser regeringen ryms inom det normala anslaget.

20 Författningskommentar

20.1 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

3 kap. Utredning i taxeringsärenden

5 §

Bestämmelserna i paragrafens *andra stycke* flyttas till en ny bestämmelse i 6 §. Förändringen innebär att i 5 § kommer att regleras förelägganden utan vitessanktion.

6 §

Bestämmelsen i paragrafens *första stycke* motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 3 kap. 5 § andra styckets första mening. Genom bestämmelsen regleras möjligheten att förelägga en skattskyldig vid vite att medverka i en taxeringsutredning.

Paragrafens *andra stycke* motsvarar den bestämmelse om förbud att använda vitesföreläggande som tidigare fanns i 3 kap. 5 § andra stycket andra meningen. Tillämpningsområdet för bestämmelsen föreslås utvidgas till att även omfatta förbud att använda vitesföreläggande när det kan antas att den skattskyldige eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdaren för denne har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. Finns det anledning att anta att en sådan oriktig uppgift har lämnats föreslås att den skattskyldige inte får föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den oriktiga uppgiften. Bestämmelsen syftar till att i skatteutredningen ytterligare garantera de enskilda det rätts säkerhetskrav som uttrycks genom den s.k. passivitetsrätten enligt Europakonventionens artikel 6.

Bestämmelsen har behandlats närmare i kapitel 14.

4 kap. Taxeringsbeslut

16 §

I ett nytt *andra stycke* finns en hänvisning till att uttrycket ”oriktig uppgift” definieras i 5 kap. 1 §.

5 kap. Särskilda avgifter

1 §

Bestämmelserna i paragrafens första stycke motsvarar delvis de som tidigare fanns i 5 kap. 1 § första stycket taxeringslagen.

I *andra styckets* första mening föreslås en definition av uttrycket ”oriktig uppgift”. Beviskravet för förekomsten av en oriktig uppgift uttrycks på så sätt att ”det klart framgår att uppgiften är felaktig eller att information har utelämnats”. Det nuvarande beviskravet ”befinns” föreslås således bytas ut mot uttrycket ”klart framgår”. Förändringen syftar till att konkretisera beviskravet men inte till någon förändring av beviskravets höjd. Det skall alltså vara samma krav på bevisningens styrka som i eftertaxeringsprocessen och samma strängare krav på

bevisningens styrka än vad som gäller i den vanliga taxeringsprocessen. Definitionen innebär att i likhet med vad som gällt tidigare i fråga om eftertaxering att även muntliga uppgifter innefattas i begreppet oriktig uppgift. Anledningen är att det inte finns anledning att ha skilda definitioner av begreppet oriktig uppgift och inte skäl att låta muntliga uppgifter generellt undantas. Mot bakgrund av bevisbördereglererna och beviskravets höjd är det emellertid inte troligt att denna förändring kommer att få någon större betydelse i praktiken.

I andra stycket föreslås dessutom två *nya* bestämmelser. För det första en bestämmelse varigenom det klargörs 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 att ett riktigt beslut skall kunna fattas.

Den nu föreslagna regeln innebär att om den skattskyldige gör ett riktigt avdrag, det inte 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 riktigt 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 (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 riktigt, kan däremot beroende på omständigheterna en oriktig uppgift föreligga.

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 riktigt 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 tveksam, har han en principiell skyldighet att redovisa de förhållanden som är av betydelse för bedömningen.

Bestämmelsen har behandlats närmare i avsnitt 9.1.

För det andra en bestämmelse som klargör att en uppgift inte skall anses oriktig om den är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Det finns fall där den skattskyldiges uppgifter visserligen inte är vare sig riktiga eller tillräckliga för att ett korrekt taxerings- eller beskattningsbeslut skall kunna fattas men så anmärkningsvärda att de får anses ge upphov till en klar utredningsskyldighet för skattemyndigheten (jfr 3 kap. 1 § taxeringslagen). Det har i praxis i vissa fall rått tveksamhet om den skattskyldige i sådana fall skall anses ha lämnat en oriktig uppgift eller inte. Regeringsrätten har bedömt denna fråga i avgörandet RÅ 2002 ref. 20. Regeringsrätten fann där att grund för att påföra skattetillägg inte kunde anses föreligga när ett bolag utan närmare förklaring yrkat avdrag för bokförda men inte skattepliktiga intäkter med ett belopp som uppenbarligen inte gick att förena med den samtidigt lämnade uppgiften om totala bokförda intäkter under året. Regeringsrätten anför att det närmast framstår som uteslutet att det i deklarationen framställda

yrkandet om avdrag skulle kunna godtas av skattemyndigheten utan närmare utredning. Med hänsyn till detta och till att bolaget efter förfrågan inkommit med klagörande besked om det yrkade avdraget fann Regeringsrätten att det inte förelåg förutsättningar för att påföra bolaget skattetillägg. Bland äldre avgöranden kan nämnas t.ex. RÅ 1966 Fi 1606; se härom SOU 1982:54 s.176 f, samt RÅ81 1:25 och RÅ 1987 ref. 171.

I paragrafens två sista meningar används uttrycket ”beslut” härmed avses såväl skattemyndighetens taxeringsbeslut som beslut om taxeringen som fattas av förvaltningsdomstol.

Liksom för närvarande skall gälla att skattetillägg inte tas ut när det är fråga om en felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av deklARATIONEN eller till denna fogade bilagor, vilket föreslås regleras i 5 kap. 8 § 1 taxeringslagen (tidigare 5 kap. 4 § 1).

2 §

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar de bestämmelser om skattetillägg vid skönstaxering som tidigare fanns i 5 kap. 2 § första och andra styckets första meningar. Bestämmelsen har behandlats i avsnitten 10.2 och 10.3.

I bestämmelsen anges förutsättningarna för att påföra skattetillägg vid skönstaxering. Någon förändring av bestämmelsernas sakliga innehåll avses inte.

3 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 5 kap. 3 §. Tidsfristen i *första stycket* föreslås kortas ned till två månader efter utgången av det år då beslutet om skattetillägg har fattats. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 10.2.

I *andra stycket* föreslås en redaktionell ändring.

4 §

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar de bestämmelser som tidigare fanns i 5 kap. 1 § andra–fjärde styckena (utom bestämmelserna om skattetillägg vid underskott).

I *första stycket* anges huvudregeln för beräkning av skattetillägg. Bestämmelsen har behandlats i avsnitten 12.1 och 12.2.

Paragrafens *andra stycke*, som gäller beräkningen av skattetillägg när den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt och som varit tillgängligt för skattemyndigheten före utgången av november månad taxeringsåret, innebär att beräkningsprocenten sänks från tjugo respektive tio procent (vid mervärdesskatt) till tio respektive fem procent av den undandragna skatten. Skälet till de sänkta procentsatserna är att det ytterligare skall komma den skattskyldige tillgodo att den oriktiga uppgiften har kunnat rättas med ledning av sådant kontrollmaterial som normalt finns tillgängligt för skattemyndigheten. Bestämmelsen gäller annat kontrollmaterial än kontrolluppgifter som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter. I de fall den oriktiga uppgiften har eller hade kunnat rättas med ledning av

en sådan kontrolluppgift skall skattetillägg över huvudtaget inte tas ut (jfr 5 kap. 8 § 2). Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 9.2.

I *tredje stycket* regleras beräkningen av skattetillägg när den oriktiga uppgiften endast består i att ett belopp hänförs till fel taxeringsår eller fel redovisningsperiod. Bestämmelsen är tillämplig endast under förutsättning att det står klart att grundförutsättningarna för skattetillägg är för handen. Vid denna typ av oriktigheter torde ofta uppkomna fel vara att hänföra till ursäktliga felbedömningar av skattereglerna. I sådana fall skall den skattskyldige befrias från skattetillägg. För de fall då den skattskyldige inte skall befrias från skattetillägg ges i paragrafen regler om tillämpliga procentsatser för tillägget.

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 fel taxeringsår eller fel redovisningsperiod. När det är fråga om felföring av ett intäktsbelopp skall det av utredningen framgå 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 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.

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. 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 avses paragrafen t.ex. kunna bli tillämplig om en skattskyldig redovisar en försäljning av en privatbostadsfastighet ett år för sent. Några förändringar av procentsatserna för beräkningen föreslås inte beträffande de skatter och avgifter som fastställs enligt taxeringslagen. En språklig ändring föreslås genom utbyte av uttrycket ”beräknas till tio procent” till ”beräknas efter tio procent”. Bestämmelsen har motiverats i kapitel 13.

5 §

I paragrafen finns de delar av bestämmelsen som tidigare fanns i 5 kap. 2 § och som avser beräkningen av skattetillägg vid skönstaxering. Den föreslagna bestämmelsen omfattar både skönstaxering vid avvikelser från deklARATION (*första stycket*) och vid avsaknad av deklARATION (*andra stycket*).

I *andra stycket punkten 1* regleras den situationen då den skattskyldige lämnat vissa uppgifter till ledning för taxeringen, t.ex. genom att lämna in en inte undertecknad deklARATION där den skattskyldige redovisar vissa uppgifter. Innebörden av punkten är, liksom enligt motsvarande bestämmelses tidigare lydelse, att om den skattskyldige taxeras helt i enlighet med lämnade uppgifter inget skattetillägg skall utgå. Vid beräkningen skall alltså liksom tidigare den skattskyldige tillgodoräknas

sådan uppgifter som den skattskyldige på annat sätt än muntligen lämnat till ledning för taxeringen. *Andra stycket punkten 2* innebär en nyhet till fördel för den skattskyldige. Den skattskyldige skall enligt denna punkt vid beräkningen av skattetillägg – även om han inte själv lämnat några uppgifter till ledning för taxeringen – tillgodoräknas sådana kontrolluppgifter som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som varit tillgängliga för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret. Det är endast sådana kontrolluppgifter som kan läggas till grund för taxeringen utan föregående utredning från skattemyndigheten som skall tillgodoräknas den skattskyldige denna punkt. Detta följer av att skattetillägget skall beräknas på den skatt som påförs utöver den skatt som ”skulle ha påförts enligt” de aktuella kontrolluppgifterna.

Av *tredje stycket* framgår att skattetilläggsbeloppet vid skönstaxering skall beräknas enligt bestämmelserna i 5 kap. 4 § första stycket, dvs. tas ut med 40 eller 20 procent av underlaget beroende på vilken skatt det är som skönstaxeringen avser. I den utsträckning en skönstaxering innefattar rättelse av en oriktig uppgift skall skattetillägget tas ut enligt samtliga de bestämmelser som gäller för beräkningen skattetillägg vid oriktig uppgift. Någon saklig förändring av gällande bestämmelser är inte avsedd.

Bestämmelsen har behandlats närmare i avsnitten 10.2 och 10.3.

6 §

I paragrafen finns samtliga bestämmelser om beräkning av skattetillägg vid underskott. De bestämmelser som tidigare fanns i 5 kap 1 § andra stycket andra meningen, 2 § första stycket andra meningen och andra stycket tredje meningen sammanförs till en paragraf. I övrigt föreslås endast språkliga och redaktionella ändringar.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.3.2.

7 §

I paragrafen ges vissa särskilda regler för beräkning av skattetillägg vid invändningar från den skattskyldige.

Bestämmelsen i *första stycket* motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 5 kap. 2 a §. I bestämmelsen anges att skattetillägget skall bestämmas utan hänsyn till invändningar som rör någon annan fråga än den som föranleder tillägget. Skattetillägget skall alltså bestämmas utifrån endast den fråga som den oriktiga uppgiften avser med hänsyn till invändningar som gäller just denna fråga. Eftersom en invändning som rör en annan fråga än den som föranlett skattetillägget kan godtas vid taxeringen kan den situationen uppstå att skattetillägg skall tas ut även om den skattskyldige debiteras en lägre skatt eller inte någon skatt alls. En modernisering av språket i bestämmelsen föreslås genom utbyte av ”rörande” till ”som gäller”. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.1.2.

Bestämmelsen i *andra stycket* är ny och tar sikte på fall då skatt på grund en invändning av den skattskyldige skall tas ut först vid senare taxeringsår- eller redovisningsperiod än den till vilken den oriktiga uppgiften är hänförlig. Skattetillägg skall 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. Hur stort det undandragna skattebeloppet i verkligheten skulle ha blivit kan man ju i allmänhet inte säkert veta, när skattetillägget skall bestämmas. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 12.3.3.

Ett exempel: B redovisar i sin deklaration en kapitalvinst om 150 000 kr hänförlig till en avyttrad privatbostadsfastighet. Samtidigt yrkar han uppskovsavdrag med skattepliktig del därav (2/3), dvs. med 100 000 kr. Efter utredning kan skattemyndigheten konstatera att B redovisat kapitalvinsten med 90 000 kr för lågt belopp och att fråga är om en oriktig uppgift.

B godtar skattemyndighetens bedömning men yrkar uppskovsavdrag med hela den skattepliktiga vinsten om 160 000 kr (2/3 av 240 000 kr). Skattemyndigheten finner B berättigad till yrkat uppskovsavdrag varför någon kapitalvinst inte upptas till beskattning. Någon faktisk skatt att beräkna skattetillägg på uppkommer därför inte.

B:s begäran om ytterligare uppskovsavdrag skall inte påverka skattetillägget. Yrkandet hade inte kunnat framställas i deklarationen eftersom uppskovsavdrag endast kan ges mot redovisad vinst. Ett uppskovsavdrag påverkar dock skatten i framtiden. Skattetillägg kan därför tas ut på den skatt som belöper på ett underlag om 60 000 kr (2/3 av 90 000 kr).

8 §

Bestämmelserna har motiverats i avsnitt 9.2.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar de bestämmelser som tidigare fanns i 5 kap. 4 §. Genom ändringen av *första styckets punkt 2* och upphävandet av *andra stycket* har punkten 2 gjorts generellt tillämpligt på alla kontrolluppgifter som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Det innebär att skattetillägg inte i något fall skall tas ut om den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av en sådan kontrolluppgift som avses i bestämmelsen och som varit tillgänglig för skattemyndigheten före utgången av november under taxeringsåret.

9 §

Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 12.5.1.

Paragrafen är ny. Den innebär att det införs möjligheter att jämka skattetilläggsbeloppet.

Det är enligt *första stycket* främst i vissa typfall som jämkning bör kunna ske. För det första kan det förhålla sig så att omständigheterna är av det slaget att frågan om skattetillägg skall utgå är ett gränsfall. Situationen kan vara sådan att mycket talar för att den skattskyldige bör befrias från skattetillägg men det ändå finns omständigheter som talar i motsatt riktning. Nuvarande ordning innebär "allt eller intet" – är förutsättningarna för att ta ut skattetillägg uppfyllda skall också fullt belopp beräknas. Förslaget syftar till att komma ifrån den stelbenthet som systemet i detta avseende innebär.

Ett annat typfall är att en oriktig uppgift har lämnats och att något skäl för att medge befrielse från skattetillägg inte föreligger men på grund av skatteförhållandena de vanliga beräkningsprinciperna skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg, som inte står i rimlig proportion till den

oriktiga uppgiftens art eller förhållandena vid lämnandet av den oriktiga uppgiften. 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. Avsikten är att skattemyndigheten skall få möjlighet att jämka beloppet i fall av detta slag.

Ett tredje typfall 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.

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 princip som skall bibehållas men som i vissa fall kan leda till resultat som kan synas obilliga. Det finns sålunda 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.

De sagda kan illustreras med följande exempel. 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 självdeklarationen – som han är berättigad till – torde det vid påföring av skattetillägg för löneskatten inte gå 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 skatteundrandragande totalt sett har skett. De olika försäljningarna ses som olika händelser och den skattskyldige får för närvarande ingen kompensation på grund av förlustförsäljningen.

Regeringen har i avsnitt 12.3.2 föreslagit att nuvarande regler skall behållas när det gäller fall då en oriktig uppgift leder till underskott 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.

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. Jämkning enligt förevarande paragraf kan då tillämpas.

Av helt annan karaktär är regeln i *andra stycket* som ger möjlighet till jämkning när det av orsaker som ligger utanför den skattskyldiges kontroll har förflutit oskäligt lång tid 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 straffrättsliga systemet. Det kan erinras om 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 straffrättsliga lagtillämpningen innebär förslaget att tiden från den oriktiga uppgiftens lämnande har betydelse, men för bedömningen av om skälig tid förflutit är det självfallet även av betydelse när myndigheterna fick anledning att anta att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Syftet med bestämmelsen är att tillförsäkra den skattskyldige de rätts säkerhetskrav som ställs i artikel 6, varför jämkning skall ske om det gått oskäligt lång tid från anklagelsen om att en oriktig uppgift lämnats till dess att skattetillägget skall bestämmas. Härvid skall i varje enskilt fall göras en bedömning av frågans svårighetsgrad, den enskildes och myndighetens agerande i processen. Det är därför mycket svårt att ange några riktlinjer för när oskäligt lång tid skall anses ha förflutit. Det måste bestämmas från fall till fall.

För att möjligheten till jämkning inte skall leda till alltför disparata resultat föreslås att jämkning skall få ske till hälften eller en fjärdedel av vad som annars skulle ha utgått.

10 §

Paragrafen är ny. Syftet med bestämmelsen i *första stycket* är att vid bestämmande av skattetillägg kunna beakta den omständigheten att den skattskyldige tidigare dömts till en påföljd enligt skattebrottslagen (1971:69) för den oriktiga uppgift eller underlåtenhet som är i fråga för skattetillägg. I första hand bör det bli aktuellt med jämkning vid dom på böter eller fängelse. Detta är nödvändigt för att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige blir orimligt tung. Det är endast vid mer kännbara straff som det bör komma i fråga att jämka skattetillägget med stöd av bestämmelsen. En dom enligt skattebrottslagen (1971:69) behöver inte ha vunnit laga kraft för att jämkning skall ske. Genom *andra stycket* klargörs att i de fall där ett beslut om skattetillägg föregår ett avgörande enligt skattebrottslagen (1971:69) skall det inte komma i fråga att jämka skattetillägget genom omprövning. I de fallen har de allmänna domstolarna att bevaka frågan om dubbla påföljder. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 12.5.2.

11–15 §§

Bestämmelserna har motiverats i kapitel 16.

Bestämmelser om förseningsavgift fanns tidigare i 5 kap. 5 §.

Förseningsavgift vid för sent avlämnad självdeklaration föreslås kunna påföras i tre nivåer. Om självdeklarationen inte kommer in inom föreskriven tid skall en förseningsavgift påföras. Ytterligare en förseningsavgift skall påföras om självdeklarationen inte kommer in inom tre månader från den tidpunkt den skulle ha avlämnats. Om deklarationen kommer in mer än fem månader för sent skall en tredje förseningsavgift påföras. Förseningsavgiftens storlek framgår av 12 §. I 14 § anges att förseningsavgift skall tas ut om självdeklarationen inte är behörigen undertecknad. Härmed avses såväl det fallet att deklarationen

inte är egenhändigt undertecknad som det fallet där deklarationen saknar elektronisk signatur (jfr 4 kap. 3 och 4 §§ lagen [2001:1227] om självdeklarationer och kontrolluppgifter).

16 §

Bestämmelserna har motiverats i avsnitt 11.3.

Bestämmelserna om befrielsegrunder fanns tidigare i 5 kap. 6 §.

Punkten 1 motsvaras i huvudsak av 5 kap. 6 § 1 i lagens tidigare lydelse. Befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” har dock slopats. De situationer som har omfattats av den befrielsegrunden kommer med det nya förslaget i de flesta fall att omfattas av befrielsegrunden i punkten 2. Om förutsättningarna för befrielse enligt punkten 2 inte är uppfyllda kan det i stället i vissa fall komma i fråga att ge befrielse med stöd av sista ledet i punkten 1 ”liknande förhållande”.

I företagsbeskattningen kan det med de komplicerade regler som gäller vara svårt för den skattskyldige att avgöra hur en viss regel skall tolkas och hur den skall tillämpas på de aktuella förhållandena. *Punkten 2* syftar till att den skattskyldige skall 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 framstår som ursäktligt. Är felbedömningen inte ursäktlig skall skattetillägget alltså kvarstå.

Vid prövningen av frågan om en felbedömning av skattereglerna skall anses ha varit ursäktlig bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer vägas in i bedömningen, även om en betydande schablonisering av prövningen måste ske i praktiken. Även om normalt sett högre krav bör kunna ställas på en skattespecialist så får det förutsättas att den som startar en näringsverksamhet besitter viss kompetens eller har möjlighet att skaffa sig sådan. Är situationen den att den skattskyldige vid ett års taxering gjort ett fel och uppmärksamats på det av skattemyndigheten kan det som regel inte anses ursäktligt att göra samma sorts fel en gång till.

Naturligtvis kan den skattskyldige inte undgå skattetillägg endast på grund av ett allmänt påstående att han funnit det krävande och komplicerat att deklarerat. 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 deklarationsupplysningarna, såvida inte dessa i det särskilda fallet bedöms som oklara, missvisande eller särskilt svårtillgängliga.

Punkten 3 motsvaras delvis av 5 kap. 6 § första stycket 2 andra ledet i lagens tidigare lydelse, dvs. befrielsegrunden ”om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktligt med hänsyn till någon annan särskild omständighet”. Genom att det tydligt uttrycks att bestämmelsen skall tillämpas vid vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter, bör tillämpningen bli mer generös i detta avseende än hittills. Det händer t.ex. ibland att den skattskyldige erhåller fler än en kontrolluppgift avseende samma period, vilket kan innebära ett vilseledande och leda till

oklarheter som inte bör läggas den skattskyldige till last. I dessa fall går det inte heller alltid att rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrolluppgift (jfr 7 §). Det kan också vara felaktigheter i de lämnade kontrolluppgifterna som gör att de blir missvisande. De kontrolluppgifter som avses är sådana som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

För punkten gäller att felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till de givna förutsättningarna framstår som ursäktlig.

Befrielsegrunden i *punkten 4* motsvaras av 5 kap. 6 § första stycket 2 första ledet i lagens tidigare lydelse.

I *punkten 5* finns en ny bestämmelse som tar sikte på situationer där den skattskyldige av något särskilt skäl inte bör lastas för att en uppgift har blivit oriktig. Detta kan t.ex. vara fallet när den skattskyldige ha haft fog för att förlita sig på en uppgift som har lämnats av en myndighet eller i offentligt publicerad skatteinformation men som visat sig vara felaktig. Med hänsyn till risken för kringgående kan det emellertid inte komma i fråga att tillämpa bestämmelsen när den skattskyldige hänvisar till att han följt anvisningar som lämnats av en professionell skatterådgivare. Så kallade köpta avdrag kan regelmässigt inte godtas.

Ett annat exempel 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.

Bestämmelsen kan också bli tillämplig när deklarationen avgetts av förmyndare, förvaltare eller god man eller annars 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 heller påföras. Av samma skäl torde skattetillägg normalt inte böra påföras ett konkursbo som sanktion 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.

Punkten 6 motsvaras av 5 kap. 6 § första stycket 2 andra ledet i lagens tidigare lydelse, dvs. befrielsegrunden ”om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktligt med hänsyn till någon annan särskild omständighet”. Någon saklig förändring av innehållet i bestämmelsen är inte avsedd. Med stöd av denna punkt skall befrielse från skattetillägg kunna ske om den skattskyldige velat fästa myndighetens uppmärksamhet på att han varit osäker på om en lämnad uppgift är riktig eller inte och därför särskilt markerat den uppgiften. Det skall således inte komma i fråga att befria från skattetillägg om den skattskyldige markerat flertalet eller alla uppgifter i deklarationen eller

rent allmänt uttryckt att han är osäker på om uppgifterna i deklARATIONEN är korrekta.

Befrielsegrunden i *punkten 7* motsvaras av den befrielsegrund som anges i 5 kap. 6 § 3 i lagens tidigare lydelse, dvs. att befrielse från skattetillägget skall ske om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften. Genom att tydligare uttrycka förutsättningarna för att tillämpa denna befrielsegrund bör bestämmelsen kunna få en mer frekvent tillämpning än hittills.

Genom *andra styckets första punkt* införs en ny befrielsegrund. Den medger möjlighet att beakta det förhållandet att synnerligen lång tid förflutit mellan lämnandet av den oriktiga uppgiften och bestämmandet av skattetillägget. Denna befrielsegrund skall ses i relation till möjligheten att vid särskilt lång tid till dess skattetillägget bestäms jämka beloppet (jfr 9 §). Befrielse skall endast kunna komma i fråga i de undantagsfall där synnerligen lång tid förflutit och detta beror på orsaker som ligger utanför den skattskyldiges kontroll.

Styckets andra punkt motsvarar 5 kap. 6 § andra stycket i lagens tidigare lydelse. Förutom en redaktionell ändring i styckets inledning har ett förtydligande gjorts genom att det uttryckligen anges att det är det *skattebelopp* som kunde ha undandragits genom den oriktiga uppgiften som skall vara obetydligt. Dessutom anges det i förslaget att befrielse ”skall” ges i dessa fall. I den tidigare lydelsen stod det att befrielse från skattetillägg i dessa fall ”får” ges. Eftersom skattemyndigheten i regel befriar från skattetillägg i fall av obetydliga belopp innebär förslaget inte någon praktisk förändring. Någon saklig förändring av bestämmelsen avses i övrigt inte. Vid bedömningen av om skattebeloppet är obetydligt skall varje skatte- eller avgiftsbelopp som påverkas av den oriktiga uppgiften bedömas för sig (jfr RÅ 1982 1:3).

17 §

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 5 kap. 8 §.

18 §

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 5 kap. 9 §. Endast en redaktionell ändring av bestämmelsen föreslås.

19 §

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar de bestämmelser som tidigare fanns i 5 kap. 10 §.

20 §

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 5 kap. 11 §. Bestämmelsen föreslås förtydligas genom tillägget av uttrycket ”det nya” framför bestämmelsens sista ord, taxeringsbeslutet.

21 §

Paragrafens bestämmelse motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 5 kap. 7 §.

I paragrafen anges uttryckligen att myndigheter och domstolar skall tillämpa jämningsbestämmelsen ex officio när de har att ta ställning i ett skattetilläggsärende. I paragrafen talas om ”särskild avgift”, varmed avses såväl förseningsavgift som skattetillägg men hänvisningen i paragrafen till de nya bestämmelserna om jämkning innebär *inte* att dessa skall tillämpas på förseningsavgiften. Detta framgår av bestämmelserna om jämkning i 9 och 10 §§.

Det föreslås också en redaktionell ändring av bestämmelsen.

22 §

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar de bestämmelser som tidigare fanns i 5 kap. 12 § första stycket och 13 § första stycket tredje meningen. Den bestämmelse som innebär att skattetillägg under 100 kr inte skall tas ut har slopats, eftersom den inte fyller någon självständig funktion (jfr att befrielse från skattetillägg föreslås ske vid undandragande av obetydliga skattebelopp enligt 5 kap. 16 § andra stycket 2).

23 §

Bestämmelsen i paragrafen motsvara den bestämmelse som tidigare fanns i 5 kap. 12 § andra stycket.

24 §

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar de bestämmelser som tidigare fanns i 5 kap. 13 § första stycket första meningen.

25 §

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar de bestämmelserna som tidigare fanns i 5 kap. 13 § andra - fjärde styckena.

20.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

15 kap. Särskilda avgifter

1 §

Se kommentaren till 5 kap. 1 § taxeringslagen. I paragrafens två sista meningar används uttrycket ”beslut” härmed avses såväl skattemyndighetens beskattningsbeslut som beslut om beskattningen som fattas av förvaltningsdomstol.

2 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 15 kap. 2 § första stycket.

Se kommentaren till 5 kap. 2 § taxeringslagen.

3 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 15 kap. 5 §.

4 §

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar de bestämmelser om beräkning av skattetillägg som tidigare fanns i 15 kap. 1 § andra till fjärde stycket.

I *första stycket* anges huvudregeln för beräkning av skattetillägg. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.1 och 12.2.

I *andra stycket* föreslås att skattetillägg tas ut med fem procent i stället för som tidigare tio procent. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 9.2.

I *tredje stycket* regleras beräkningen av skattetillägg när den oriktiga uppgiften endast består i att ett belopp hänförs till fel redovisningsperiod. Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare gällde beräkningen vid periodiseringsfel i 15 kap. 1 § fjärde stycket. 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 innehållen skatt, 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 punkten 2 tillämplig. Punkt 1 är inte heller tillämplig i det fallet att t.ex. mervärdesskatt skall redovisas per kalenderår. I *punkt 2* regleras övriga fall där den oriktiga uppgiften endast består i att ett belopp hänförs till fel taxerings- eller redovisningsperiod. Se i övrigt kommentaren till 5 kap. 5 § tredje stycket taxeringslagen.

Bestämmelsen har motiverats i kapitel 13.

5 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 15 kap. 2 § andra stycket.

Se kommentaren till 5 kap. 5 § taxeringslagen.

Av de två sista meningarna i paragrafen framgår att skattetilläggsbeloppet vid skönstaxering skall beräknas enligt bestämmelsen i 15 kap. 4 § första stycket, dvs. tas ut med 20 procent av underlaget. I den utsträckning en skönstaxering innefattar rättelse av en oriktig uppgift skall skattetillägget beräknas enligt samtliga de bestämmelser i 4 § som gäller för skattetillägg vid oriktig uppgift. Någon saklig förändring av gällande beräkningsbestämmelser är inte avsedd.

6 §

Bestämmelsens *första stycke* motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 15 kap. 3 §.

Andra stycket är nytt. Se kommentaren till 5 kap. 7 § taxeringslagen.

7 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 15 kap. 4 §. Den tidigare punkten 4 om att skattetillägg inte skall tas ut om den skattskyldige avlidit föreslås flyttas till en ny 15 §.

8 §

Paragrafen är ny. Se kommentaren till 5 kap. 9 § taxeringslagen. Härutöver kan sägas att det finns 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. Det sagda kan illustreras med följande exempel. 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 nettokvittning inte ske mellan olika avgifter och skatter.

Ett annat exempel på när jämkning kan bli aktuellt 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 den skattskyldige kunna befrias från skattetillägget med stöd av den föreslagna bestämmelsen i 15 kap. 12 § 6.

9 §

Paragrafen är ny. Se kommentaren till 5 kap. 10 § taxeringslagen.

10 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 15 kap. 6 §. Det tidigare sista stycket om att förseningsavgift inte skall tas ut om den skattskyldige avlidit föreslås flyttas till en ny 15 §.

11 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 15 kap. 6 a §.

12 §

Se kommentaren till 5 kap. 16 § taxeringslagen. *Första stycket punkten 3* skiljer sig från motsvarande bestämmelsen i 5 kap. 16 § taxeringslagen genom att befrielsegrunden ”vilsedande eller missvisande kontrolluppgifter” inte finns med i den föreslagna bestämmelsen i skattebetalningslagen. Skälet är att det på skattebetalningslagens område inte, på så sätt som på taxeringslagens område, finns kontrolluppgifter som kan användas som utgångspunkt för bedömningen av de lämnade uppgifterna. I fall en oriktighet är föranledd t.ex. av att en anställd lämnat felaktiga uppgifter till sin arbetsgivare och därigenom föranlett att denne

gjort ett felaktigt skatteavdrag kan befrielse från skattetillägg för arbetsgivaren bli aktuellt med stöd av bestämmelsen i punkten 3 om ”liknande förhållanden” eller bestämmelsen i punkten 5 om att den skattskyldige av särskilda skäl inte bör lastas för oriktigheten.

13 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelsen som tidigare fanns i 15 kap. 8 a § första meningen.

14 §

Bestämmelsen motsvarar de bestämmelser som tidigare fanns i 15 kap. 8 § och 8 a § andra meningen. Den något förändrade lydelsen av bestämmelsen i fråga om kontrollavgifter innebär inte att någon saklig förändring av bestämmelsen är avsedd.

15 §

I paragrafen har sammanförts de bestämmelser som tidigare fanns i 15 kap. 4 § 4 och 6 § andra stycket. Dessutom föreslås en ny bestämmelse om att kontrollavgift inte skall tas ut om säljaren avlidit.

16 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 15 kap. 9 §. En språklig ändring föreslås genom att uttrycket ”fick laga kraft” ändras till ”vann laga kraft”.

17 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 15 kap. 10 §.

18 §

Bestämmelsen motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 15 kap. 11 §. En redaktionell ändring i förtydligande syfte föreslås i bestämmelsen.

17 kap.

2 §

I *tredje stycket* föreslås en rent språklig ändring av bestämmelsen.

2 a §

I paragrafen föreslås en ny bestämmelse. Bestämmelsen har motiverats i kapitel 15. Genom den föreslagna bestämmelsen garanteras den skattskyldige anstånd med att betala skattetillägget till dess att den skattskyldige erhållit en domstolsprövning av det bakomliggande taxerings-, beskattnings- eller skattetilläggsbeslutet.

Enligt *första stycket* föreslås som förutsättning för anstånd dels att den skattskyldige har begärt anstånd, dels att den skattskyldige har begärt omprövning av skattemyndighetens beslut eller har överklagat skattemyndighetens beslut till länsrätten. För att få anstånd med skattetilläggsbeloppet till dess att länsrätten har prövat frågan måste den skattskyldige själv begära anstånd såväl vid begäran om omprövning som vid överklagande till länsrätten. Det är i båda situationerna

skattemyndigheten som har att bevilja anstånd. Av styckets sista mening framgår att anstånd enligt bestämmelsen inte skall kunna beviljas mer än en gång vid begäran om omprövning och överklagande av en fråga.

I *andra stycket* föreslås att anstånd i dessa fall skall beviljas till längst tre månader efter det att skattemyndigheten har fattat sitt omprövningsbeslut respektive tre månader efter det att länsrätten har fattat beslut med anledning av överklagandet. Det har ingen betydelse för anståndstiden om eller vid vilken tidpunkt länsrättens beslut vinner laga kraft.

3 §

Ett nytt *tredje stycke* föreslås i paragrafen. Bestämmelsen har motiverats i kapitel 14. Genom den föreslagna bestämmelsen blir bestämmelserna om ställande av säkerhet inte tillämpliga i fråga om skattetillägg. Söks anstånd endast beträffande skattetillägget får säkerhet inte krävas. Avser ansökan om anstånd såväl skattetillägget som själva skatten får säkerhet endast krävas för belopp motsvarande skattebeloppet (jänte eventuell ränta o.d. men alltså inte för skattetilläggsbeloppet).

6 §

I paragrafens sista mening föreslås i förtydligande syfte en språklig ändring.

9 §

Paragrafen föreslås kompletteras med en ny mening vari det uttryckligen anges att när anstånd beviljas med stöd av den nya 2 a § så skall anstånd medges med ett belopp som motsvarar hela det påförda skattetilläggsbeloppet.

11 §

Paragrafens *första stycke* kompletteras med en ny mening vari det anges att ett anstånd som har beviljats med stöd av den nya 2 a § inte skall omprövas även om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden väsentligen ändrats eller det finnas andra särskilda skäl som talar för en omprövning.

Paragrafen föreslås dessutom få ett nytt *andra stycke*. I detta stycke finns en bestämmelse som uttryckligen anger att ett anstånd med att betala skattetilläggsbeloppet som har beviljats enligt den nya 2 a § förfaller om den skattskyldige återkallar sin begäran om omprövning eller sitt överklagande till länsrätten. Anstånd beviljas i dessa fall för att tillförsäkra den enskilde en domstolsprövning av frågan (taxerings-, beskattnings- eller skatteillägsfrågan) före det att han tvingas att betala skattetillägget (se även kapitel 14). Återkallar den skattskyldige sin begäran om omprövning eller sitt överklagande i dess helhet skall det beviljade anståndet upphöra att gälla och skattetillägget förfalla till betalning.

22 kap.

11 §

I ett nytt *andra stycke* klargörs att om ett överklagande av ett beslut avser såväl befrielse från skattetillägg som själva skattefrågan behövs inget prövningstillstånd för att få även skattetillägget prövat. Det är således enbart i de fall då ett överklagande till kammarrätten endast avser befrielse av skattetillägget som prövningstillstånd behövs.

23 kap.

2 §

Se kommentaren till 3 kap. 6 § taxeringslagen.

20.3 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

8 kap.

2 §

I första stycket fastslås att tulltillägg skall påföras om gäldenären har lämnat en oriktig uppgift och att det gäller också om den oriktiga uppgiften lämnas vid omprövning eller vid överklagande till domstol. Även fortsättningsvis är det den som är gäldenär och skyldig att lämna skriftlig eller elektronisk tulldeklaration som kan påföras tulltillägg.

I andra stycket första meningen anges vad som avses med oriktig uppgift. Det skall röra sig om en uppgift som lämnats på annat sätt än muntligen till ledning för tulltaxeringen. Denna passus ersätter orden ”i en deklaration eller ett annat dokument” i den nuvarande 2 § första stycket. Syftet är att frånga en skrivning som alltför mycket anknyter till pappershantering; någon ändring i sak är inte avsedd. Det skall vidare klart framgå att uppgiften är felaktig eller utelämnad. Det i dag använda uttrycket ”befinns” har således bytts ut mot ”klart framgår”. Förändringen syftar till att konkretisera beviskravet. Meningen är inte att förändra beviskravet.

I andra stycket andra och tredje meningarna föreslås nya bestämmelser. Genom bestämmelsen i andra meningen klargörs att en oriktig uppgift aldrig skall anses ha lämnats, om uppgiften ensam eller i förening med de uppgifter som gäldenären i övrigt lämnat utgjort tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut skall kunna fattas. Med lämnade uppgifter avses således såväl uppgifter som lämnas direkt i deklarationen som uppgifter i kontrollmaterial vartill hänvisats i deklarationen om den lämnats elektroniskt, eller som bifogats deklarationen. För det fall att en deklaration lämnats elektroniskt saknar det betydelse huruvida kontrollmaterialet inhämtats vid en initialkontroll eller vid en efterkontroll. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 17.6.2. I tredje meningen anges att med oriktig uppgift avses inte heller en uppgift som är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Se kommentaren till 5 kap. 1 § taxeringslagen.

I femte stycket anges att tulltillägg skall påföras i de fall skönstulltaxering sker. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 17.7.

3 §

Ett tredje stycke har lagts till bestämmelsen vilket anger med vilken procentsats tulltillägg skall påföras. Tidigare angavs detta i 4 §. Ändringen är således endast redaktionell.

4 §

Se ovan.

10 §

De föreslagna ändringarna i denna paragraf, som avser befrielse helt eller delvis från tulltillägg eller förseningsavgift, behandlas i avsnitt 17.6.3.

Första stycket:

Punkten 1 kvarstår oförändrad bortsett ifrån att grunden bristande erfarenhet har tagits bort då den istället kommer att omfattas av den nya befrielsegrunden i punkt 2.

Punkten 2 innehåller som sagt en ny subjektiv befrielsegrund. Även punkten 5, ”om det av särskilda skäl framgår att gäldenären respektive deklaranter inte bör lastas för felaktigheten eller underlåtenheten” är en ny subjektiv grund.

Punkten 3 motsvarar närmast den nuvarande bestämmelsen i punkten 2 ”om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till annan särskild omständighet”.

Punkten 4 motsvarar det första ledet i den nuvarande punkten 2, ”ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet”.

Punkten 6 ersätter den nuvarande bestämmelsen i punkten 3, ”om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget eller avgiften”.

Andra stycket innehåller en ny bestämmelse. Befrielse helt eller delvis från tulltillägg skall medges om det av orsaker som ligger utanför gäldenärens kontroll förflutit oskäligt lång tid innan tulltillägget skall bestämmas. Som framgår av avsnitt 17.6.3 är avsikten att bedömningen av om oskäligt lång tid förflutit skall göras från fall till fall.

10 kap. 4 §

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 17.9.

Bestämmelsens första och andra stycken kvarstår oförändrade. Tillämpningsområdet för tredje stycket föreslås utvidgas till att även omfatta förbud att använda vitesföreläggande när det kan antas att gäldenären eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdaren för denna har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till tulltillägg. Syftet med bestämmelsen är att säkerställa den s.k. passivitetsrätten i artikel 6 i Europakonventionen.

Sammanfattning av 1999 års skattetilläggskommittés betänkande Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25)

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 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 självant. 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 svåröversiktligt 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 Europakonventionens krav bättre än det nuvarande. Kommittén gör en ingående granskning av konventionens betydelse för systemet. Till skillnad från en tidigare utredning, Skattekontrollutredningen, anser kommittén att en utgångspunkt måste vara skattetilläggsystemet bör följa de principer som enligt konventionen gäller för straff.

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 anförtrots 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 deklarerationer 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 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.

Subjektiva förutsättningar

Som framgår av utredningen 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. Bilaga 1

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 deklARATIONER även om underlåtenhet att deklARERAS 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 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 indrivas.

Skattetillägg vid skönstaxering kan emellertid utgå i ytterligare ett fall, nämligen när avvikelser 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 räkningsmaterialet.

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 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.

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 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 standpunkten 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.

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.

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 skattetilläggssystemets 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 tröskeleffekter 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 förvållande 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 jämkningsmöjlighet 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 jämkningsmöjlighet 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 frånga 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 jämförbar 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 lagkraftätagande 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 dömden. 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 förvållande 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 fällt 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 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 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. 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.

Kommitténs lagförslag

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 oförsvarligt 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 förvållande, 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.

Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

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

Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

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.

Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter Bilaga 2

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 §¹

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 §²

Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter enligt 12 § får beskattningsmyndigheten förelägga 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.*

Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter enligt 12 § får beskattningsmyndigheten förelägga honom vid vite att fullgöra dem.

¹ Senaste lydelse 1997:1030.

² Senaste lydelse 1997:1030.

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 §⁴

Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen 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.

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

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

Har avvikelse 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

³ Senaste lydelse 1994:474.

⁴ Senaste lydelse 1997:1030.

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 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.

6 §⁵

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 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.

⁵ Senaste lydelse 1997:492.

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

Skattetillägg och förseningsavgift får inte påföras sedan den skattskyldige avlidit.

8 §⁶

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 ikraftträdandet tillämpas dock 7 kap. 1, 2, 4, 6 och 8 §§ i sin äldre lydelse.

⁶ Senaste lydelse 1997:492.

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324)¹

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 §²

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.

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.

12 §³

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 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.

¹ Senaste lydelse av
5 kap. 2 § 1997:494
5 kap. 2 a § 1991:1902
5 kap. 4 § 1997:494.

² Senaste lydelse 1997:1028.

³ Senaste lydelse 1997:1028.

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 §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.

5 kap.

1 §⁵

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

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

⁴ Senaste lydelse 1994:467.

⁵ Senaste lydelse 1997:1028.

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, 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 §⁶

Den skattskyldige skall befrias från *särskild avgift*

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 *den särskilda* avgiften.

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

Den skattskyldige skall befrias 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.

7 §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*.

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 §⁸

Särskild avgift 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*.

Förseningsavgift får inte påföras sedan den skattskyldige avlidit.

13 §⁹

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

⁶ Senaste lydelse 1997:494.

⁷ Senaste lydelse 1997:494.

⁸ Senaste lydelse 1997:328.

⁹ Senaste lydelse 1999:1261.

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. Bilaga 2

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 §¹

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 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

Befrielse från förseningsavgift

7 §

Den skattskyldige skall befrias helt från skattetillägg och förseningsavgift

Den skattskyldige skall befrias helt från förseningsavgift

1. om underlåtenheten kan antas

¹ Senaste lydelse 1997:1029.

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.

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 föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om *skattetillägg* eller förseningsavgift.

Bestämmelserna i 7 § skall beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts, om det föranleds 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 §²

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

² Senaste lydelse 1998:194.

skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten. Bilaga 2

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 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 §³

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 avgift enligt 15 kap. 7, 8 och 8 a §§ samt ränta enligt 19 kap. 11 §,
6. befrielse från avgift enligt 15 kap. 7, 8 och 8 a §§ samt ränta 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 §⁴

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 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.

³ Senaste lydelse 1999:641.

⁴ Senaste lydelse 1997:1029.

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 avvikelser från deklaration har skett vid skönstulltaxering, skall gäldenären påföras tulltillägg. Tulltillägget är tjugo procent av den tull som vid taxeringen påförs gäldenären utöver vad som annars skulle ha påförts honom. Till den del taxeringen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från gäldenären påförs dock tulltillägg enligt första stycket.

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 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.

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

Tulltillägg skall inte påföras, om
1. faran för ett felaktigt tulltaxeringsbeslut på grund av oriktig uppgift har varit ringa med

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 §, påförs inte tulltillägg.

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 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 förvållande en osedvanligt lång tid har förflutit innan tulltillägget bestäms.

10 §

Gäldenären respektive deklaranter 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 omständighet, eller

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.

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.

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

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.

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

Kan brott som avses i

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 *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.

Förteckning över remissinstanser som har yttrat sig över SOU 2001:25

Efter remiss har följande lämnat yttrande över betänkandet Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25): Riksdagens ombudsmän, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Sundsvall, Malmö tingsrätt, Västerås tingsrätt, Länsrätten i Kalmar län, Länsrätten i Göteborg, Justitiekanslern, Domstolsverket, Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Lunds universitet Juridiska fakulteten, Riksskatteverket, Tullverket, Fondbolagens förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Företagarnas Riksorganisation, Landstingsförbundet, Näringslivets Nämnd för Regelgranskning, Svenska Arbetsgivare föreningen (numera Föreningen Svenskt Näringsliv), Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska kommunförbundet, Svenska Revisorssamfundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Industriförbund (numera Föreningen Svenskt Näringsliv), Sveriges Redovisningskonsulters Förbund och Tjänstemännens Centralorganisation

Revisornämnden, Finansinspektionen, Landsorganisationen i Sverige, Sveriges Akademikers centralorganisation och Sveriges Aktiesparares Riksförbund har inte lämnat några synpunkter på remissen.

Yttrande har också inkommit från Företagareförbundet Företagarforum, Sveriges Byggindustrier, Stockholms handelskammare, Svensk Industriförening och Skattebetalarnas förening.

