

Regeringens proposition

1976/77: 92

**om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623),
m. m.;**

beslutad den 3 mars 1977.

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

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en lindring av reglerna om skattetillägg enligt taxeringslagen. Enligt förslaget skall skattetillägg utgå med 25 i stället för 50 % i sådana fall där oriktig uppgift i självdeklaration har kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för taxeringsnämnden. De nya reglerna avses gälla fr. o. m. 1977 års taxering. De utgör ett första steg i en mera omfattande översyn av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift.

Vidare föreslås att folkpensionärer får ökad möjlighet att betala kvarskatt och tillkommande skatt med utfallande pension utan att påföras respitavgift.

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

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

dels att 116 a och 116 h §§ skall ha nedan angivna lydelse.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 §

4 m o m . För varje person som kan antagas bli taxerad upprättar länsstyrelsen särskild handling (taxeringsavi) enligt fastställt formülär.

116 a §²

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

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

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

² Senaste lydelse 1974:298.

Nuvarande lydelse

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

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

Beslut om tillägg enligt *tredje* stycket skall undanröjas av skatterätten, om deklaration inkommit inom två månader efter det den skattskyldige fått del av beslutet, dock senast innan skatterätten avgjort besvär över beslutet eller taxeringen. Inkommer deklaration avseende fysisk person före utgången av året efter det då tillägget beslutats, skall skattetillägg som nu avses av skatterätten bestämmas till tio procent av det tillägg, som eljest skulle utgå enligt *tredje* stycket, och till högst 10 000 kronor; gör den skattskyldige sannolikt, att han icke fått kännedom om storleken av skat-

Föreslagen lydelse

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

Har inkomst eller förmögenhet uppskattats med stöd av 21 § på grund av utebliven självdeklaration, påföres skattetillägg. Tillägget beräknas på den skatt som utgår på grund av taxeringen eller, om den skattskyldige lämnat skriftlig uppgift om inkomst eller förmögenhet till ledning för taxeringsnämnden, på den skatt som på grund av uppskattningen utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt uppgiften. *Därvid äga bestämmelserna om avgiftsberäkning i första och andra styckena motsvarande tillämpning.*

Beslut om tillägg enligt *fjärde* stycket skall undanröjas av skatterätten, om deklaration inkommit inom två månader efter det den skattskyldige fått del av beslutet, dock senast innan skatterätten avgjort besvär över beslutet eller taxeringen. Inkommer deklaration avseende fysisk person före utgången av året efter det då tillägget beslutats, skall skattetillägg som nu avses av skatterätten bestämmas till tio procent av det tillägg, som eljest skulle utgå enligt *fjärde* stycket, och till högst 10 000 kronor; gör den skattskyldige sannolikt, att han icke fått kännedom om storleken av skat-

Nuvarande lydelse

tetillägget inom tid som nu sagts, skall nedsättning ske om deklARATIONEN inkommit inom två månader efter det han erhållit sådan KÄNNEDOM. I fråga om skattetillägg, som ingår i tillkommande skatt, skall nedsättningen dock beräknas endast på belopp som påförts utöver tidigare beslutat tillägg av förevarande slag. Taxeringsintendenten anmäler till skatterätten fall som avses i detta stycke.

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

Föreslagen lydelse

tetillägget inom tid som nu sagts, skall nedsättning ske om deklARATIONEN inkommit inom två månader efter det han erhållit sådan KÄNNEDOM. I fråga om skattetillägg, som ingår i tillkommande skatt, skall nedsättningen dock beräknas endast på belopp som påförts utöver tidigare beslutat tillägg av förevarande slag. Taxeringsintendenten anmäler till skatterätten fall som avses i detta stycke.

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

116 h §

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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

Denna lag träder i kraft dagen efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om skattetillägg vid 1977 års taxering samt eftertaxering för samma år. Dock tillämpas lagen även i fråga om tidigare års taxering och eftertaxering såvitt gäller oriktig uppgift som den skattskyldige har lämnat efter ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrives att 54 § uppbördslagen (1953:272)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

54 §²

Har skattskyldig eller annan arbetsgivare än i 53 § 1 mom. tredje stycket sägs försummat att inbetala skatt under rätt uppbördstermin, äger han att senast den 18 i den månad, under vilken terminen infallit, på postanstalt inom riket betala skatten med skatteanvisning, varvid han skall erlagga särskild avgift, utgörande för skattebelopp om

högst	20 kronor		20 öre
över 20 men icke över	50 "		50 "
" 50 "	100 "		1 krona samt
över 100 "			1 " för

varje påbörjat hundratal kronor.

Oavsett om inbetalning av skatt avser en eller flera skatteposter, vare högsta avgift etthundra kronor.

Sådan särskild avgift skall dock *beträffande preliminär skatt* icke erläggas av skattskyldig som uppbär pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring *och för vilken utfärdats debetsedel på preliminär B-skatt.*

Sådan särskild avgift skall dock icke erläggas av skattskyldig som uppbär pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Inbetalas skatt i den ordning, som i första stycket sägs, skall postanstalt lämna kvitto i enlighet med vad i 53 § 2 mom. första stycket finnes föreskrivet samt på kvittot ange den erlagda särskilda avgiften.

Då särskilda omständigheter därtill föranleda, må länsstyrelse förordna om återbetalning, helt eller delvis, av avgift, som erlagts enligt bestämmelserna i denna paragraf.

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

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

² Senaste lydelse 1976:72.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1977-03-03

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Bohman, Ahlmark, Romanus, Turesson, Gustavsson, Mogård, Olsson, Åsling, Söder, Troedsson, Mundebo, Krönmark, Burenstam Linder, Wikström, Johansson, Friggebo

Föredragande: statsrådet Mundebo

Proposition om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623), m. m.

1 Inledning

Det administrativa påföljdssystem, som omfattar bl. a. skattetillägg vid oriktig uppgift i deklaration och förseningsavgift då deklaration inte lämnas i rätt tid, infördes år 1971. Samtidigt reformerades reglerna om skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen (prop. 1971:10, SkU 1971:16, rskr 1971:72, SFS 1971:69–98).

Avsikten med reformen var bl. a. att skapa enkla och effektiva påföljder på skatte- och avgiftsområdet. Samtidigt ville man avskaffa den tidigare ordningen med åtal och domstolsförfarande vid mindre allvarliga förseelser.

Med stöd av regeringens bemyndigande den 13 februari 1975 tillkallade dåvarande finansministern en kommitté med uppgift att göra en översyn av både materiella och formella regler i det skatteadministrativa sanktionssystemet.

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

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

Utredningens betänkande remissbehandlas f. n. Remisstiden går ut den 16 maj 1977.

De frågor som utredningen tar upp i sitt delbetänkande har utredningen ansett böra lösas med förtur. Det gäller särskilt frågorna om eftergift och lägre skattetillägg i vissa fall. Önskemål om en uppmjukning av reglerna i dessa avseenden har också förts fram från andra håll. Bl. a. har skatteutskottet i ett av riksdagen godkänt betänkande (SkU 1975/76:47) framhållit att det är angeläget att nya regler på detta område om möjligt kan träda i kraft redan år 1977.

Jag delar denna uppfattning och anser att reglerna om skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623), TL, bör mjukas upp redan fr. o. m. 1977 års taxering. För att möjliggöra detta tar jag redan nu upp viss del av utredningens förslag utan att avvakta utfallet av remissbehandlingen. Som jag kommer att redovisa i ett senare avsnitt har dock genom utredningens försorg inhämtats synpunkter i de aktuella frågorna från bl. a. samtliga länsstyrelser och flertalet lokala skattemyndigheter. Till utredningens förslag i övrigt avser jag att ta ställning när remissbehandlingen har avslutats.

Jag vill understryka att mina ställningstaganden i det följande bör ses mot bakgrund av att det här gäller ett provisoriskt ingrepp i systemet i första hand med avseende på 1977 års taxering. De frågor som jag nu tar upp kan behöva omprövas inte bara med hänsyn till de ändringar som utredningsförslaget i övrigt aktualiserar, utan också av andra skäl. Jag tänker här främst på den förestående omorganisationen av taxeringen i första instans som berör också handläggningen av skattetillägg och förseningsavgift.

Det förslag som jag nu lägger fram utgör således ett första steg i en mer genomgripande översyn av skattetilläggsystemet. Jag kommer därför att i det följande redogöra för utredningens förslag i fråga om jämkning m. m. av skattetillägg även i de delar där jag nu inte föreslår någon lagstiftning.

I detta sammanhang tar jag också upp en fråga som gäller folkpensionärs möjlighet att betala kvarstående och tillkommande skatt med utfallande folkpension.

2 Nuvarande ordning

2.1 Författningsbestämmelser

Bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift i TL finns i ett särskilt kapitel under rubriken "Om särskilda avgifter". Det innehåller tio paragrafer 116 a–116 j §§.

Huvudbestämmelserna om skattetillägg finns i 116 a och 116 b §§, om förseningsavgift i 116 c § och om befrielsegrunder i 116 d §. Övriga lagrum reglerar hur avgiftsfrågorna skall handläggas. Här behandlas i huvudsak endast de materiella bestämmelserna.

Enligt 116 a § utgår skattetillägg dels vid oriktig uppgift i självdeklaration

eller annat skriftligt meddelande som den skattskyldige lämnat till ledning för sin taxering, dels i sköntaxeringsfallen, dvs. när man skönmässigt avviker från avgiven deklaration eller när sköntaxering åsätts på grund av att deklaration inte har lämnats.

Skattetillägg vid oriktigt meddelande utgår med 50 % av den skatt som skulle ha undanhållits om den oriktiga uppgiften hade följts. Skattetillägg i sköntaxeringsfallen utgår med 50 % av den skatt som utgår på grund av skönsuppskattningen.

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

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

I 116 b § ges vissa undantag från bestämmelserna i 116 a §.

Skattetillägg utgår inte i den mån avvikelser från den skattskyldiges meddelande innebär rättelse av uppenbar felräkning eller missskrivning. Vidare gäller att tillägg inte utgår i den mån avvikelser avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång och avvikelser inte gäller uppgift i sak. Har den skattskyldige frivilligt rättat oriktig uppgift utgår inte heller skattetillägg.

Enligt 116 d § får skattetillägg efterges om det är fråga om ringa belopp samt när felet eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig.

Prövning av fråga om skattetillägg och förseningsavgift sker hos lokal skattemyndighet såvitt gäller taxeringsnämndens beslut. Skattemyndighetens beslut kan överklagas till skattedomstolarna, i första hand till skatterätten (116 e och 116 g §§).

Särskild avgift påförs som slutlig eller tillkommande skatt. Avgift, eller för en och samma taxering utgående avgifter, som inte uppgår till 100 kr. påförs inte (116 h §).

2.2 Föreskrifter m. m.

Riksskatteverket (RSV) har enligt 116 j § utfärdat föreskrifter om tillämpningen av reglerna om skattetillägg. Föreskrifterna grundar sig i stort sett på uttalanden i förarbetena till lagstiftningen. I det följande lämnas en redogö-

relse för dessa föreskrifter i de avscenden som nu är av intresse. Därvid behandlas i viss mån även förarbeten och rättspraxis.

Rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning (116 b §)

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

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

I RSV:s föreskrifter angående skattetillägg och förseningsavgift vid 1976 års taxering uttalas bl. a. att den omständigheten att den korrekta uppgiften framgår av kontrolluppgift, taxeringsavi eller andra handlingar som i och för sig inte ingår i deklarationen men som normalt finns tillgängliga vid granskningen (t. ex. föregående års deklaration) som regel inte bör medföra befrielse från skattetillägg.

Enligt skattetilläggsutredningens uppfattning synes rättspraxis helt ansluta sig till uttalandena i RSV:s föreskrifter. Den omständigheten att den korrekta uppgiften framgår av vid taxeringen tillgängligt kontrollmaterial har således ansetts vara utan betydelse vid bedömningen av frågan om uppenbar felräkning eller misskrivning förelegat.

Befrielse från skattetillägg (116 d §)

RSV:s föreskrifter innehåller bl. a. följande.

Uppgift av särskild beskaffenhet och därmed jämförlig omständighet.

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

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

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

Ringa belopp

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

Befrielsegrunden "uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet" har bl. a. aktualiserats i flera fall hos regeringsrätten (RR) i vilka den oriktiga uppgiften har haft samband med kontrolluppgift eller lönebesked eller frånvaron av sådana handlingar.

I några fall har den skattskyldige, då han från kontrolluppgiften fört över sina inkomster till deklaration, förväxlat det i kontrolluppgiften angivna preliminärskattebeloppet med det belopp som gällt den kontanta bruttolönen och sålunda lämnat oriktig uppgift. De utelämnade inkomstbeloppen blev på grund av felets karaktär förhållandevis stora. Besvär över påförda skattetillägg har i de nu avsedda fallen lämnats utan bifall. I andra fall har den skattskyldige, då han fört över sina inkomster från kontrolluppgiften till deklarationen av misstag kastat om siffrorna eller felaktigt utjämnat dessa. I ett fall hade på detta sätt utelämnats 1 800 kr. av en sammanlagd årsinkomst på 35 343 kr. RR fastställde påfört skattetillägg.

Några mål har avsett felaktigt angivna eller utelämnade ingående balansposter för rörelse. I samtliga fall har RR lämnat de skattskyldigas besvär över påfört skattetillägg utan bifall.

3 Utredningen

3.1 Allmänt

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

För att få underlag för en sådan översyn har utredningen genomfört en enkätundersökning, som har avsett bl. a. samtliga länsstyrelser. Utredningen har också haft överläggningar med bl. a. företrädare för RSV. Vidare har utredningen inhämtat uppgifter om skatteadministrativa påföljdssystem i andra länder.

I fråga om kritiken mot sanktionssystemet redovisar utredningen bl. a. vissa riksdagsmotioner. I motioner till 1975 års riksmöte hemställdes om en översyn av systemet. Motionärerna ansåg bl. a. att man borde införa ytterligare befrielsegrunder och möjlighet att jämka skattetillägget.

Skatteutskottet konstaterade (SkU 1975:31) att skattetilläggsutredningen hade tillsatts för att se över bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift samt avstyrkte motionerna med hänsyn till att syftet med dem i huvudsak redan var tillgodosett. Utskottet framhöll att det var angeläget att utredningen påskyndade sitt arbete och om möjligt med förtur behandlade frågan om jämkning av skattetillägg.

Utredningen erinrar vidare om att även 1975/76 års riksmöte behandlat motioner med krav på regler om jämkning av skattetillägg. Skatteutskottet avstyrkte motionerna (SkU 1975/76:47). Utskottet framhöll samtidigt att det var angeläget att de problem som berördes i motionerna fick en snar lösning och att nya regler på detta område om möjligt kunde träda i kraft redan år 1977.

Utredningen redogör också för de erfarenheter av tillämpningen av sanktionerna på TL:s område som riksdagens ombudsmän (JO) redovisat i sina ämbetsberättelser för åren 1973–1975. I 1975 års berättelse konstaterade JO (s. 393–394), att RSV:s föreskrifter om tillämpningen av befrielsegrunderna innefattade endast tämligen generella regler efter vilka prövningen skulle ske. JO hade erfarit, att man inom RSV i allmänhet hade velat vara ganska försiktig med att meddela anvisningar till ledning för lokal skattemyndighet då man ville vara säker på att verkets uttalanden skulle stå sig vid skattedomstolarnas prövning. Att i praktiken reglera alla de fall som kunde uppkomma var enligt JO förvisso ogörligt. Föreskrifter måste därför bli allmänt hållna. De kunde inte täcka alla situationer och blev lätt litet stela i sin kategoriindelning. Därav följde också att de inte alltid borde tillämpas helt efter bokstaven. Tyvärr hade lokal skattemyndighet enligt JO visat en

tendens att följa föreskrifterna till punkt och pricka även när resultatet hade blivit materiellt otillfredsställande. Den mjuka tillämpning som förutsatts hade ofta inte alls förekommit.

Sammanfattningsvis uttalade JO (s. 402), att han mot bakgrund av att det hade varit fråga om en ny lagstiftning och att uttryckligt önskemål om mjuk tillämpning hade framförts i förarbetena att lokal skattemyndighets tillämpning av befrielsegrunderna snarare hade varit väl hård än generös. Med reservation för att det hittills publicerade rättsfallsmaterialet inte tillät några entydiga slutsatser om länsskatterätternas och kammarrätternas rättstillämpning i förevarande avseende var JO:s intryck dock att skattedomstolarna hade bedömt befrielsegrunderna friare och därvid försökt väga samman olika faktorer som mer eller mindre starkt påverkade bedömningen.

Utredningen berör också en skrivelse som har överlämnats till utredningen från regeringen. I skrivelsen hemställde vissa enskilda organisationer bl. a. att förslag om införande av möjlighet till jämkning av skattetillägg enligt TL lades fram till 1975 års vårriksdag. Organisationerna var Familjeföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer, Kooperativa förbundet, Lantbrukarnas riksförbund, Svenska bankföreningen, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Svenska sparbanksföreningen, Svenska revisorsamfundet, Svenska åkeriförbundet, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges köpmannaförbund och Sveriges industriförbund.

Till stöd för framställningen framfördes bl. a. följande synpunkter. En avgörande svaghet i sanktionssystemet är att möjlighet saknas att nyansera tillämpningen. Både större och smärre förseelser faller in under i sig samma bestämmelser, men sanktionen står inte i förhållande till förseelsens svårighetsgrad utan till den skatt som kunde ha undandragits. Endast om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är ringa eller annan speciell omständighet föreligger kan skattetillägg efterges. Sanktionen blir i normalfallen alldeles för hård. Bestämmelserna utformades betydligt hårdare än vad som hade föreslagits i det betänkande som låg till grund för lagstiftningen. Anledningen härtill var uppenbarligen den att sanktionen skulle motsvara det straff som brukade ådömas i samband med oaktshetsbrott enligt skattestrafflagen. Därvid har inte beaktats att skattetillägg utgår alldeles oavsett om en förseelse är uppsåtlig eller oaktsam eller har begåtts av ren okunnighet. Att påföra större skattetillägg än 25 % av den undandragna skatten kan inte vara rimligt såsom ett genomsnitt.

3.2 Enkätundersökningar m. m.

Utredningen har vid årsskiftet 1975/76 genom en enkätundersökning, som riktade sig till samtliga länsstyrelser, riksförsäkringsverket och punktskatte-sektionerna inom RSV, försökt skaffa sig en bild av de allmänna verkningarna av det skattadministrativa sanktionssystemet och synpunkter på

behovet av reformer i fråga om befrielsegrunderna. Nästan samtliga länsstyrelser har inhämtat synpunkter i de frågor, som ingick i rundfrågningen från sina lokala skattemyndigheter. Slutligen har kammarrätten i Sundsvall besvarat utredningens enkätfrågor.

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

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

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

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

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

Det övervägande antalet remissinstanser föreslår, att bestämmelser om

jämkning av skattetillägg införs. Hur stor jämkningen bör vara råder det delade meningar om. Det vanligaste förslaget är att sanktionen bör kunna jämkas till hälften. Någon länsstyrelse föreslår att jämningsregeln nyanse-ras. Enligt detta förslag skall skattetillägget kunna jämkas till två tredjedelar, om det föreligger i viss mån ursäktliga omständigheter. Vid särskilda skäl, som ej är tillräckliga för att medföra befrielse, skall jämkning kunna medges till en tredjedel av det tillägg, som eljest skulle ha utgått. Vissa av de enkätmyndigheter som uttalat sig för en jämningsregel anser, att denna skall förenas med ett "tak" för sanktionen. Några av dem förordar, att detta tak skall anges till ett fast belopp medan andra menar att påföljden bör maximeras i förhållande till den skattskyldiges skatteförmåga. Enligt en remissinstans bör ansvar för grövre överträdelser utkrävas enbart enligt skattebrottslagen. Ett fåtal länsstyrelser föreslår, att uttagsprocenten generellt skall sänkas. Flera remissinstanser anser, att ringabeloppet skall höjas. I enkätsvaren förekommer även kombinationer av nu angivna förslag.

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

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

Införande av möjlighet till jämkning förutsätter att länskatte-rätten – som förfogar över juridisk expertis – blir första instans i mål av denna art.

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

Flera fall har förekommit där balansposter inte upptagits från föregående års deklaration eller upptagits till felaktiga belopp. Kammarrätten har i sådana fall inte ansett sig kunna fria från skattetillägg. Då erfarenhetsmässigt föregående års deklaration alltid finns tillgänglig för taxeringsnämnden och balansposterna är bland de uppgifter som kontrolleras av nämnden, ifråga-sätts om inte dessa fall bör undantas från skattetillägg.

3.3 Utredningens överväganden och förslag

I sina allmänna överväganden berör utredningen inledningsvis ett par spörsmål av mer principiell räckvidd. Den ena frågan gäller hur man bör se på de administrativa påföljderna från rättslig synpunkt. Den andra avser det

förhållandet att avgifterna utgår oberoende av om den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet är en följd av uppsåt eller oaktsamhet. Hur man ställer sig till dessa spörsmål har enligt utredningen viss betydelse för bedömningen av detaljfrågorna.

När det gäller frågan om hur man bör se på de skatteadministrativa sanktionerna anser utredningen att avgifterna har en speciell karaktär som bör medföra att de uppfattas som en särskild form av sociala reaktioner och inte som straff. Uppgiftsskyldigheten enligt skatte- och avgiftsförfattningarna understryks genom att vissa avgifter utgår när denna inte fullgörs. De personer som åläggs skatte- eller avgiftstillägg är enligt utredningen inte att anse som brottslingar i social mening. De har däremot åsidosatt en rättsplikt gentemot det allmänna. Det påtryckningsmedel som är avsett att trygga denna rättsplikt har därför trätt i funktion.

Den gällande ordningen att avgifterna påförs även om försumligheten har berott på "rent slarv" eller glömska har – framhåller utredningen – kritiserats i olika sammanhang. Utredningen anser sig efter studier av olika utländska skatteadministrativa sanktionssystem kunna konstatera, att de system där påföljd förutsätter uppsåt eller oaktsamhet inte av den anledningen utesluter fall av försumlighet som det svenska sanktionssystemet omfattar. Det är enligt utredningens mening bara undantagsvis möjligt att pröva frågan huruvida en skattskyldig har undanhållit belopp från beskattning av uppsåt, grov oaktsamhet eller oaktsamhet utan att ingående undersöka omständigheterna i det enskilda fallet. Vid den praktiska tillämpningen är man därför hänvisad till att bedöma skuldfrågan med hjälp av presumtioner, sådana som att ett större belopp i allmänhet antas ha hållits undan av grov oaktsamhet eller uppsåt och att obetydliga belopp har utelämnats på grund av "våda". Utredningen finner det i princip otjänligt att gradera skattetilläggen efter den subjektiva skulden hos den skattskyldige med hänsyn till att felaktigheter, som till det yttre ter sig likadana, subjektivt kan ha sin grund i oförstånd, oaktsamhet, grov oaktsamhet eller uppsåt.

Utredningens förslag beträffande lägre skattetillägg och ökade möjligheter till eftergift av skattetillägg innebär i huvudsak följande.

Utredningen föreslår, att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift skall beräknas efter 25 i stället för 50 %, om uppgiften har eller hade kunnat rättas med ledning av sådant kontrollmaterial, som i princip skall vara tillgängligt för taxeringsnämnden. Det skall alltså omfatta taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret, underrättelse från annan taxeringsnämnd och kontrolluppgift m. m., som annan utan anmaning skall lämna till ledning för den skattskyldiges taxering. Förslaget motiveras av att den oriktiga uppgiften i de nu avsedda fallen inte har medfört någon väsentlig risk för att skatt dras undan. Den som känner till kontrollförfarandet kan inte heller antas ha avsett att undandra skatt genom felaktigheten. Får det emellertid av omständigheterna anses uppenbart att den skattskyldige har lämnat den oriktiga uppgiften i syfte att undandra skatt

skall den lägre procentsatsen enligt utredningsförslaget dock inte tillämpas. Vidare föreslås att regeln om den lägre procentsatsen inte får medföra att skattetillägget faller bort genom att det kommer att understiga gränsen för påföring av tillägg, dvs. 100 kr.

Utredningen föreslår vidare, att skattetillägg skall kunna efterges med viss del av avgiften. Inom samtliga beskattningsområden skall eftergift kunna ske med hälften av eljest utgående tillägg. Enligt förslaget krävs härför att sådan omständighet som f. n. skall beaktas vid fråga om befrielse föreligger men att denna ej är så uttalad att hela tillägget bör efterges. Eftergift med hälften skall i vissa fall också kunna medges med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska och sociala situation. Utredningen föreslår dock att den sistnämnda jämningsmöjligheten skall begränsas till skattetillägg enligt TL och avse endast fysiska personer. Begränsningen är enligt utredningen motiverad av att avgiften påverkas av progressiviteten i beskattningen och att det inom den direkta beskattningen finns särskild anledning till sociala hänsynstaganden. Regeln om eftergift med hälften av avgiften skall enligt utredningen givetvis bli tillämplig även i fråga om sådana skattetillägg som enligt utredningens förslag skall beräknas efter 25 % i stället för 50 %.

Utredningen föreslår därjämte att skattetillägg vid vissa fel i samband med redovisning av mervärdesskatt skall kunna jämkas avsevärt. Det gäller här fel som är svåra att undvika till följd av att mervärdesskatt redovisas på grundval av löpande bokföring. Enligt utredningsförslaget skall i fall där hel eftergift av skattetillägg inte kan medges tillägget dock kunna efterges med tre fjärdedelar om det avser oriktig uppgift som beror på felräkning, missskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring och tillägget eljest skulle framstå som uppenbart obilligt.

4 Föredraganden

4.1 Inledning

Systemet med särskilda avgifter i form av skattetillägg och förseningsavgift som påföljd vid förseelser på skatte- och avgiftsområdet trädde i kraft den 1 januari 1972. Avsikten med det nya systemet var att skapa en enklare och effektivare ordning än den tidigare med åtal och domstolsförfarande. Genom reformen ville man också öppna möjligheter till mer differentierade påföljder.

De särskilda avgifterna har ett brett tillämpningsområde. Systemet med skattetillägg och förseningsavgift gäller sålunda bl. a. i fråga om inkomstskatterna, förmögenhetsskatten, mervärdesskatten, punktskatterna och socialförsäkringsavgifterna.

Enligt taxeringslagen (1956:623), TL, som avser inkomstskatterna och förmögenhetsskatten, gäller i huvudsak följande.

Skattetillägg utgår dels vid oriktig uppgift i självdeklaration, dels i

skönstaxeringsfallen, dvs. när man skönsmässigt avviker från avgiven deklaration eller när skönstaxering åsätts på grund av att deklaration inte har lämnats. Skattetillägg utgår med 50 % av den skatt som skulle ha undanhållits om den oriktiga uppgiften följts resp. av den skatt som utgår på grund av den skönsmässiga uppskattningen.

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

Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration skall under vissa förutsättningar undanröjas eller nedsättas om deklaration kommer in inom vissa respittider efter det att den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägget.

Förseningsavgift utgår vid underlåtenhet att lämna deklaration eller vid för sent avlämnad deklaration. Avgiften utgör i regel 1 % av den högsta beskattningsbara inkomsten, dock högst 300 kr.

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

Det administrativa påföljdssystemet på övriga områden har i stort sett utformats efter samma mönster som TL:s.

Som har framgått av det föregående innebär det nya skatterättsliga påföljdssystemet en genomgripande reform. År 1975 fick skattetilläggsutredningen i uppdrag att se över bestämmelserna i det skatteadministrativa sanktionssystemet mot bakgrund av de erfarenheter av systemet som hade vunnits vid den praktiska tillämpningen.

Utredningen har i ett nyligen avgivet delbetänkande (SOU 1977:6) Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1, lagt fram förslag i vissa frågor som enligt utredningen bör lösas snarast möjligt. Bl. a. föreslås ökade möjligheter att jämka skattetillägg.

Utredningens betänkande remissbehandlas f. n.

Jag delar utredningens uppfattning att bl. a. frågan om jämkning av skattetillägg bör få en snar lösning. Även skatteutskottet har intagit denna ståndpunkt i ett av riksdagen godkänt betänkande (SkU 1975/76:47). Utskottet framhöll bl. a. att det var angeläget att nya regler på detta område om möjligt kunde träda i kraft redan år 1977.

Jag har tidigare redogjort för utredningens förslag när det gäller jämkning av skattetillägg. Här skall jag endast erinra om huvuddragen i förslagen.

På TL:s område föreslår utredningen tre olika jämningsregler. För det första skall skattetillägg i regel utgå med 25 % i stället för 50 % när den

oriktiga uppgiften har kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxeringen. För det andra får skattetillägg efterges med hälften när det finns sådan omständighet (sjukdom etc.) som f. n. i och för sig skall beaktas vid prövning av eftergift men där den inte utgör skäl för eftergift av hela tillägget. För det tredje får skattetillägg, såvitt gäller fysiska personer, efterges med hälften om det med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt skulle vara obilligt att ta ut hela tillägget.

Reglerna om hälfteneftergift på grund av särskilda omständigheter föreslås gälla även på övriga beskattningsområden. I fråga om mervärdesskatt föreslås vidare en särskild möjlighet att efterge tillägg med tre fjärdedelar i vissa fall där felet beror på uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring.

Som har framgått av det anförda föreslår utredningen relativt omfattande ändringar av sanktionssystemet. Sådana ändringar bör givetvis genomföras först efter sedvanligt remissförfarande. Det står vidare helt klart att de tillämpande myndigheterna måste få tid på sig att sätta sig in i de nya reglerna. Som jag tidigare har nämnt har jag emellertid ansett det möjligt att i ett avseende på TL:s område föreslå en regeländring redan nu. Härigenom blir det möjligt att låta ändringen gälla redan fr. o. m. 1977 års taxering.

Jag avser här utredningens förslag om att skattetillägg skall utgå med 25 % i stället för 50 % i vissa fall där den oriktiga uppgiften har kunnat rättas med ledning av myndigheternas kontrollmaterial. Önskemål om en uppmjukning av reglerna för detta fall har förts fram från skilda håll, bl. a. i ett flertal riksdagsmotioner. Det är enligt min mening rimligt att ha en mildare sanktion i dessa fall än i normalfallen där oriktig uppgift föreligger.

En föreskrift av det slag som jag här har antytt bör inte heller vålla några större tillämpningsproblem.

Mot denna bakgrund förordar jag således att man redan nu tar ställning till frågan om en mildare påföljd för det fall oriktig uppgift i självdeklaration har kunnat rättas med ledning av vid taxeringen tillgängligt kontrollmaterial. Övriga frågor i utredningens förslag bör enligt min mening tas upp först sedan remissbehandlingen har avslutats.

4.2 Överväganden och förslag

4.2.1 Allmänna synpunkter

Innan jag går in närmare på utredningens förslag tar jag upp några principiella frågor.

När systemet med avgifter som påföljd i stället för straff fördes in på skatte- och avgiftsområdet var det en nyhet för svensk rätt. Sedermera har liknande system införts på andra områden, t. ex. i fråga om olovligt byggande och felparkering.

Övergången till en ordning där tyngdpunkten av påföljderna ligger på administrativa avgifter har otvivelaktigt inneburit fördelar i många avseenden. En viktig fördel är att man därigenom har avkriminaliserat vissa lindrigare förseelser som i det allmänna rättsmedvetandet inte uppfattas som brott i egentlig mening. De enskilda har sålunda i åtskilliga sådana fall sluppit det obehag som är förenat med ett ingripande i form av åtal och domstolsförfarande. Samtidigt har åklagarmyndigheterna och domstolarna befriats från bagatellfall. Utredningens undersökningar bekräftar att de judiciella organen i hög grad avlastats skattemål sedan det skatteadministrativa systemet infördes.

Det skatteadministrativa påföljdssystemet har också medfört en enklare och snabbare handläggning och därigenom besparat såväl den enskilde som det allmänna kostnader och besvär. Det innebär också att sanktionerna har blivit effektivare. Det torde sålunda inte råda någon tvekan om att förekomsten av avgiftssystemet har gjort det mera angeläget för de skattskyldiga att iaktta sina skyldigheter på skatte- och avgiftsområdet.

Det finns emellertid brister i systemet med dess nuvarande utformning. Systemet har också på vissa punkter mött kritik.

En del av kritiken riktar sig mot att skattetilläggen påförs även om försumligheten beror på rent slarv och att de i övrigt inte graderas med hänsyn till den subjektiva skulden hos den skattskyldige. Till detta vill jag säga följande.

Vårt beskattningssystem bygger till stor del på uppgifter som de skattskyldiga själva har att lämna. Det är därför av största vikt att uppgiftsskyldigheten fullgörs korrekt. Sker inte detta kan skattesystemet inte fungera så som det är avsett. Skattetillägget avser att ge uttryck åt bl. a. kravet på noggrannhet. Slarv kan därför i och för sig inte medföra frihet från sanktionen. Det förhåller sig snarare så att tillägget – generellt sett – just avser att träffa sådana lindrigare förseelser som har sin grund i vad man i dagligt tal brukar beteckna som slarv o. d. För grövre förseelser – där grov oaktsamhet eller uppsåt föreligger – gäller att de utöver skattetillägg kan föranleda straff enligt skattebrottslagen (1971:69).

En annan sak är att påföljden inte bör träffa den som uppfyllt vad man rimligen kan begära i fråga om noggrannhet. Vidare måste påföljdens storlek vara avpassad med hänsyn till de förseelser som påföljden generellt avser att träffa.

Kravet på noggrannhet måste ställas i relation till den skattskyldiges förmåga och möjligheter att tillgodogöra sig skattereglerna och att tillämpa dem i den situation som föreligger. Det är här reglerna om eftergift kommer in i bilden. Viss kritik har riktats mot utformningen av reglerna i dessa avseenden. Men även tillämpningen av reglerna har kritiserats. Bl. a. JO har gett uttryck för den uppfattningen att eftergiftsgrunderna i många fall har tillämpats på ett alltför stelt och bokstavligt sätt och att rättstillämpningen synes ha gett alltför obetydligt utrymme för befrielsegrunden ”därmed

jämförlig omständighet". Utredningen delar här JO:s uppfattning och instämmer också i hans uttalande att flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd bör kunna motivera att avgift efterges om de tillsammans har beaktansvärd styrka. Utredningen föreslår i detta hänseende vissa ändringar av reglerna i främst förtydligande syfte. Som jag tidigare har anfört är jag emellertid inte beredd att nu ta upp förslaget i denna del. Jag ansluter mig dock i princip till uppfattningen att eftergiftsfrågorna bör avgöras mot bakgrund av en samlad bedömning av olika ursäktande omständigheter.

När det gäller sanktionens storlek har utredningen ännu inte tagit ställning till frågan från principiell synpunkt. Däremot har utredningen ingående diskuterat om man bör införa en gradering av tilläggen. Utredningen avvisar därvid bl. a. en tanke som förts fram från olika håll om en gradering med hänsyn till den subjektiva skulden hos den skattskyldige. Utredningen anser att en sådan gradering är otjänlig med hänsyn till att felaktigheter, som till det yttre ter sig likadana, subjektivt kan ha sin grund i oförstånd, oaksamhet, grov oaksamhet eller uppsåt.

Jag håller med utredningen om att det är praktiskt omöjligt att inom ramen för det administrativa systemet bestämma påföljdens storlek i det enskilda fallet med hänsyn till den subjektiva skulden hos den skattskyldige. Det hindrar emellertid inte att man nyanserar skattetillägget från andra utgångspunkter. Jag delar sålunda utredningens uppfattning att det finns ett klart uttalat behov av regler som ger möjlighet att nyansera de skatteadministrativa sanktionerna. Som jag avser att utveckla närmare i det följande bör man bl. a. kunna föreskriva lägre skattetillägg för vissa fall där de faktiska omständigheterna är sådana att risken för att den oriktiga uppgiften skall undgå upptäckt är obetydlig.

4.2.2 Lägre skattetillägg i vissa fall

Allmänt

Utredningen föreslår, att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift skall beräknas efter 25 i stället för 50 %, om uppgiften har eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial, som i princip skall vara tillgängligt för taxeringsnämnden.

Det relevanta kontrollmaterialet är enligt utredningsförslaget taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret, underrättelse från annan taxeringsnämnd samt kontrolluppgift m. m., som annan utan anmaning skall lämna till ledning för den skattskyldiges taxering. Som villkor gäller vidare, i fråga om underrättelse från annan taxeringsnämnd att underrättelsen har varit tillgänglig vid taxeringen och i fråga om kontrolluppgift, att den har kommit in till vederbörande myndighet.

Förslaget motiveras av att den oriktiga uppgiften i de nu avsedda fallen inte har medfört någon väsentlig risk för att skatt dras undan. Den som känner till kontrollförfarandet kan enligt utredningen inte heller antas ha avsett att

undgå skatt genom felaktigheten.

Utredningen föreslår ett par undantag från dessa regler. Om det av omständigheterna får anses uppenbart att den skattskyldige har lämnat den oriktiga uppgiften i syfte att undandra skatt skall den lägre procentsatsen inte tillämpas. Vidare får regeln om den lägre procentsatsen inte medföra att den skattskyldige helt undgår skattetillägg genom att det kommer att understiga gränsen för påföring av tillägg, dvs. 100 kr.

Jag har nyss redogjort för min principiella inställning till frågan om nyansering av skattetillägget. Jag anser sålunda att det är särskilt påkallat att mildra sanktionen för sådana fall där risken för att den oriktiga uppgiften skall undgå upptäckt är obetydlig. Som utredningen har påpekat svarar denna låga risk vanligen mot att den skattskyldige inte har avsett att dra undan skatt genom felaktigheten.

Av det anförda framgår att jag i princip biträder utredningens förslag om att skattetillägg bör utgå efter lägre procentsats för de fall den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av sådant kontrollmaterial som i princip skall vara tillgängligt för taxeringsnämnden.

Jag ansluter mig också i huvudsak till den föreslagna utformningen av de nya reglerna såvitt nu är i fråga. Jag redovisar i detta avsnitt min inställning till huvudpunkterna i förslaget. Detaljfrågorna tar jag upp i en specialmotivering.

Kontrollmaterialet

Utredningen har i stort sett utgått från det kontrollmaterial som taxeringsnämnden normalt har till sitt förfogande vid taxeringen.

Taxeringsavi upprättas för alla som skall taxeras och den skall finnas med vid taxeringen. Den innehåller f. n. uppgift om bl. a. skattskyldigs civilstånd, barn under 16 år och 18 år, vissa påförda skatter och avgifter samt vissa ersättningar från statliga och kommunala myndigheter. Självdeklaration för det föregående beskattningsåret skall i princip också finnas till hands. I fråga om underrättelser mellan taxeringsnämnderna gäller att taxeringsnämnd skall lämna meddelanden om förhållanden som kan vara av betydelse för taxeringen inom annan nämnd. Kontrolluppgift skall enligt TL lämnas utan anmaning bl. a. i fråga om inkomst av anställning och uppdrag.

Jag godtar utredningens förslag i fråga om omfattningen av det kontrollmaterial som man bör beakta i sammanhanget utom på en punkt. Det gäller underrättelse från annan taxeringsnämnd.

Sådana underrättelser kan gälla inte bara uppgifter som framgår av t. ex. självdeklarationer utan också uppgifter som den underrättande taxeringsnämnden har fått kännedom om först efter särskild förfrågan. Frågan hur dessa underrättelser bör bedömas i förevarande hänseende kräver ytterligare överväganden. Jag är därför inte beredd att nu förorda att underrättelse från annan taxeringsnämnd skall ingå i det kontrollmaterial som motiverar nedsatt påföljd.

Utredningen har inte ansett sig böra ställa upp något krav på att taxeringsavi resp. föregående års självdeklaration faktiskt skall ha varit tillgänglig vid taxeringen för att den lägre procentsatsen skall tillämpas. Jag delar utredningens uppfattning. Min inställning grundas på att man bör bedöma risken för att den oriktiga uppgiften skall undgå upptäckt med hänsyn till vad som gäller generellt sett.

I fråga om kontrolluppgift gäller enligt utredningsförslaget att den lägre procentsatsen skall tillämpas om uppgiften har kommit in till vederbörande myndighet före taxeringsperiodens utgång.

För egen del gör jag följande bedömning. Taxeringsnämndens möjligheter att stämma av deklarationen mot kontrolluppgift är helt naturligt beroende av om arbetsgivaren har lämnat uppgiften i så god tid att nämnden har hunnit få del av den vid taxeringen. Här föreligger således en skillnad i förhållande till sådant kontrollmaterial som myndigheterna själva förfogar över, t. ex. taxeringsavi och föregående års självdeklaration. Det kan därför i och för sig ifrågasättas om man beträffande kontrolluppgift borde kräva att uppgiften faktiskt har funnits till hands vid taxeringstillfället. Faran för att den oriktiga uppgiften skall undgå upptäckt ökar självfallet om kontrolluppgiften kommer in först sedan taxeringsnämnden har lämnat ifrån sig deklarationen.

En sådan ordning skulle emellertid kunna leda till obilliga konsekvenser. Frågan om tillämplig procentsats skulle bli beroende av – förutom arbetsgivarens åtgärder – faktorer som t. ex. hur snabbt skattemyndigheterna kunde vidarebefordra uppgiften till rätt taxeringsnämnd och vid vilken tidpunkt under taxeringsperioden som nämnden beslutar om taxering i det enskilda fallet. Med hänsyn härtill förordar jag i likhet med utredningen att avgörande för tillämpning av den lägre procentsatsen bör vara att kontrolluppgiften har kommit in till myndigheten under taxeringsperioden.

Undantag

Som jag tidigare har framhållit föreslår utredningen ett par undantag från de nyss berörda reglerna.

Det ena undantaget innebär att om det av omständigheterna får anses uppenbart att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift i syfte att dra undan skatt skall tillägget beräknas efter den vanliga procentsatsen, 50 %. Den uppsåtsprövning som sålunda föreslås innebär en principiell nyhet för det administrativa systemet. Jag är inte beredd att nu ta ställning till förslaget i denna del.

Det andra undantaget innebär att tillämpningen av en lägre procentsats inte får medföra att skattetillägget helt faller bort. Undantagsregeln hänger samman med att särskilda avgifter under 100 kr. inte påförs. För min del anser jag att en sådan undantagsregel inte behövs som komplement till de regler som jag nu förordar. Jag lägger därför inte fram något förslag i det hänseendet.

Procentsats m. m.

Utredningens förslag innebär som jag tidigare har nämnt att skattetillägg i förevarande fall skall utgå med hälften av den normala procentsatsen, dvs. med 25 %. Jag ansluter mig till utredningsförslaget. Jag vill här erinra om att principfrågan om storleken av tillägget avses att tas upp senare vid den mera genomgripande översynen av påföljdssystemet.

Den här förordade ordningen innebär att skattetillägg kan påföras skattskyldig efter olika procentsatser vid en och samma taxering. Detta medför som utredningen har påpekat behov av en bestämmelse om hur avgifterna skall räknas ut. Bestämmelsen är nödvändig för att undvika, att flera skattetillägg uträknas på grundval av den högsta marginalskattesatsen vid taxeringen. Utredningen föreslår följande regel. Den skatt som belöper på de sammanlagda underlagen för tilläggen fördelas på de olika tilläggen efter den kvotdel som resp. underlag utgör av de sammanlagda underlagen. Regeln föreslås gälla även då skattetillägg påförs vid eftertaxering om tillägg tidigare har utgått vid den årliga taxeringen.

Jag är medveten om att ett system där skattetillägg vid en och samma taxering beräknas efter olika procentsatser medför vissa komplikationer. Utredningsförslaget synes dock vara praktiskt att tillämpa och leda till rimliga resultat.

Ikraftträdande

Jag har i det föregående framhållit att de nya reglerna bör träda i kraft omedelbart och tillämpas fr. o. m. 1977 års taxering.

Detta torde inte vålla några praktiska problem. Jag förutsätter då att författningar kan utfärdas i april 1977 och att riksskatteverket snarast därefter utfärdas de föreskrifter som behövs för tillämpning av de nya reglerna. Det kan f. n. förekomma att skattetillägg beslutas före nämnda tid. Det bör därför också ankomma på riksskatteverket att snarast informera berörda myndigheter om innehållet i förevarande lagförslag.

Förslaget bör i princip inte tillämpas i fråga om 1976 års eller tidigare taxering. Det skall således inte verka retroaktivt på sådana fall som inte slutligt prövats vid ikraftträdandet av de nya reglerna. Jag delar här den uppfattning som utredningen har gett uttryck för. Det är sålunda från rättvisesynpunkt mindre tilltalande att skattskyldig som har anfört besvär över beslut om skattetillägg och vars besvär inte slutligt har prövats enbart av denna anledning skulle behandlas förmånligare än annan skattskyldig som har påförts sådan avgift. Oriktig uppgift som lämnas efter ikraftträdandet bör dock, i enlighet med utredningens förslag, bedömas enligt de nya reglerna, även om deklarationen avser tidigare års taxering.

4.2.3 Övriga frågor

Jag vill här också ta upp frågan om en mindre ändring i uppbördslagen (1953:272), UBL. Det gäller möjligheten för folkpensionär att betala kvarstående skatt och tillkommande skatt med utfallande pension. Uppbördstermin slutar normalt den 13 i uppbörds månaden (23 § UBL.) medan pensionen blir tillgänglig för lyftning först den 15.

Skattskyldig som har försummat att betala in skatt under rätt uppbördstermin, men som har erlagt skatten senast den 18 i den månad, under vilken terminen har infallit, är skyldig att erlägga en särskild avgift, s. k. respitavgift (54 § UBL). Folkpensionär, för vilken har utfärdats debetsedel på preliminär B-skatt, är dock befriad från skyldighet att erlägga respitavgift för preliminär skatt som betalas senast den 18 i uppbörds månaden. Härigenom är det möjligt för sådan pensionär att betala sin preliminärskatt med pensionen för den aktuella månaden.

Med anledning av motionen 1975/76:966 har socialförsäkringsutskottet uttalat att utskottet förutsätter (SfU 1976/77:2) att regeringen överväger om inte möjlighet finns att utsträcka befrielsen från respitavgiften till att avse även kvarstående skatt.

Jag delar socialförsäkringsutskottets uppfattning i detta hänseende. Enligt min uppfattning bör emellertid befrielsen utsträckas till folkpensionärer över huvud taget, dvs. oavsett om de erlägger A-skatt eller B-skatt. Befrielsen bör också gälla tillkommande skatt. Jag förordar därför att 54 § UBL ändras så att pensionär befrias från skyldighet att erlägga respitavgift för preliminär, kvarstående och tillkommande skatt som betalas senast den 18 i uppbörds månaden.

Mitt förslag innebär att folkpensionär får möjlighet att betala skatt med pensionen för den aktuella månaden senast den 18 i uppbörds månaden.

5 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom budgetdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).
2. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272).

6 Specialmotivering

Innehållet i 116 a § TL andra stycket är nytt. Där anges de fall i vilka skattetillägg skall beräknas efter 25 i stället för 50 %.

Det kontrollmaterial, som anges i bestämmelsen, är taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för nästföregående beskattningsår samt uppgift enligt TL som arbetsgivare eller annan än taxeringsnämnd utan

anmaning skall lämna till ledning för annans taxering och som har kommit in till vederbörande myndighet innan den årliga taxeringen har avslutats.

Ordet taxeringsavi finns f. n. inte i TL. Detta har föranlett det nya momentet i 16 §.

Taxeringsavin innehåller f. n. uppgift om bl. a. skattskyldigs civilstånd, barn under 18 år och 16 år, debiterad kvarstående eller överskjutande skatt, kvarskattavgift och ö-skatteränta samt vissa ersättningar från statliga och kommunala myndigheter. Bl. a. anges pension, sjukpenning och arbetslöshetsersättning.

Självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret hör till det nu aktuella kontrollmaterialet. Enligt 17 § taxeringskungörelsen (1957:513), TK, skall nästföregående års självdeklarationer sändas till taxeringsnämnden.

Har den skattskyldige på grund av ändrat räkenskapsår inte taxerats det föregående taxeringsåret får deklarationen för året innan anses relevant vid tillämpning av bestämmelsen.

För fel som kunnat rättas med ledning av taxeringsavi eller den i lagrummet avsedda självdeklarationen tillämpas den lägre procentsatsen även om sådan handling rent faktiskt inte har varit tillgänglig vid taxeringen.

Skyldighet för arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna uppgift till ledning för annans taxering regleras i bl. a. 37, 38, 42 och 42 a §§ TL. Bestämmelserna omfattar en rad sinsemellan olika typer av uppgifter.

Hit hör bl. a. inkomstuppgift för anställning eller uppdrag och åtnjuten pension. Vissa undantag finns från uppgiftsskyldigheten i fråga om bl. a. folkpension och smärre inkomstbelopp. Bestämmelserna omfattar också bl. a. uppgifter från riks försäkningsverket samt vissa uppgifter från allmän försäkringskassa och från arbetslöshetskassa och ytterligare om inköp av vissa produkter från jordbruk m. m. (37 §). Handelsbolag, kommanditbolag och rederi skall lämna vissa uppgifter om sin verksamhet och om delägarna (38 §). Bostadsförening och bostadsaktiebolag skall i vissa fall lämna uppgift om medlems resp. delägars inbetalningar (42 §). Juridisk person som förvaltar samfällighet skall lämna uppgift om bl. a. utdelning till delägare (42 a §). Även uppgift om aktieutdelning enligt 43 § som det utdelande bolaget utan särskild anmaning skall lämna in till skattemyndigheterna omfattas av bestämmelsen.

Till uppgift som skall lämnas utan anmaning räknas däremot inte sådana uppgifter som RSV enligt särskild föreskrift i TL kan fordra in beträffande t. ex. en viss kategori av skattskyldiga (se t. ex. 40 §).

Den lägre procentsatsen bör tillämpas om kontrolluppgiften har kommit in till vederbörande myndighet. Allmänt sett åligger det den skattskyldige att göra troligt att så är fallet, om den saknas där. Uppgiften skall ha kommit myndigheten till handa före taxeringsperiodens slut – dvs. senast den 30 juni – för att kunna beaktas vid tillämpning av nu ifrågavarande bestämmelse. Av praktiska skäl bör undantag inte göras för de sällsynta fall då kontrolluppgiften har lämnats först sedan skattemyndigheterna tagit initiativ för att få in

uppgiften.

Den oriktiga uppgiften skall ha rättats eller kunnat rättas med ledning av det i lagrummet angivna kontrollmaterialet. Uppgiftens oriktighet skall således klart framgå av detta material. Det räcker inte med att man på grund av detta kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig. Generellt gäller att om taxeringsnämnden inte rättat felaktigheten trots att det nu avsedda kontrollmaterialet har varit tillgängligt är bestämmelsen ändå tillämplig. Detta bör särskilt iaktas när felaktigheten upptäcks vid eftergranskning och sanktionsfrågan aktualiseras först i länsskatterätten efter besvär av taxeringsintendent.

När skattetillägg beräknas efter den lägre procentsatsen skall i övrigt gälla bestämmelserna om avgiftsberäkningen i första stycket. I andra stycket regleras endast förutsättningarna för den mildare reaktionen. De nu föreslagna bestämmelserna innebär att skattskyldig kan påföras skattetillägg efter såväl 25 som 50 % vid en och samma taxering. Av tilläggen till de föreslagna tredje och fjärde styckena framgår att detta gäller även i skönstaxeringsfallen. Till den del skönssuppskattningen avser oriktig uppgift som har kunnat rättas enligt förutsättningarna i det nya andra stycket utgår således skattetillägg med 25 %. Det blir i dessa fall nödvändigt att till stöd för avgiftsberäkningen särskilt ange den del av avvikelserna som skall föranleda skattetillägg enligt den lägre procentsatsen.

De bestämmelser som avses gälla i fråga om debitering av skattetillägg i de fall olika procentsatser skall tillämpas vid beräkning av skattetillägg för en och samme skattskyldig finns i det nya andra stycket i 116 h §.

Ett exempel får belysa beräkningsmetoden. Den skattskyldige har fått sin taxering höjd med 15 000 kr. Med hänsyn till omständigheterna bör skattetillägg på den skatt som belöper på 5 000 kr. utgå efter 25 %. Skatten utgör sammanlagt 9 000 kr. Skattetillägg skall sålunda utgå med 50 % på $\frac{10\,000}{15\,000}$ av 9 000 kr. och med 25 % på $\frac{5\,000}{15\,000}$ av 9 000 kr. För att medföra

den avsedda effekten måste regeln tillämpas även i det fall att befrielse sedermera medges från ett av tilläggen.

7 Hemställan

Med hänvisning till det anförda hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga förslagen till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),
2. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272).

8 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.