Delreform av skattetilläggen

Av departementsrådet Gunnar Björne

Det skatteadministrativa sanktionssystemet har nu tillämpats under ett antal år. Erfarenheter har vunnits om hur reglerna lämpligen bör vara utformade och om vilka förbättringar som är påkallade.

En översyn av systemet sker inom skattetilläggsutredningen (Fi 1975:06). I ett delbetänkande (SOU 1977:6) i mars 1977 redovisade utredningen förslag till bl a vidgade möjligheter att sätta ned eller efterge skattetillägg. Förslaget föranledde lagstiftning redan våren 1977 såvitt gällde nedsättning av procentsatsen för skattetillägg på den direkta skattens område från 50 till 25 då kontrolluppgift eller motsvarande handling förelåg. Förslaget i övrigt remissbehandlades på sedvanligt sätt och lades till grund för det regeringsförslag (prop 1977/78:136) som nyligen behandlats av riksdagen (SkU 1977/78:50, SFS 1978:196—203).

I sitt fortsatta arbete torde skattetilläggsutredningen komma att överväga bl a införande av en spärr mot alltför höga sanktionsbelopp samt frågan om sammanförande av reglerna till en gemensam lag för hela skatte- och avgiftsområdet. Utredningen är vidare oförhindrad att ompröva avgiftsnivån enligt taxeringslagen (1956:623) liksom att inom ramen för sina direktiv ta upp till prövning de synpunkter och förslag som kommit fram vid remissbehandlingen.

Den nya lagstiftningen innefattar ändringar på en rad punkter inom det skatteadministrativa sanktionssystemet. Ändringarna avser såväl materiella frågor av större och mindre omfattning som redaktionella justeringar och förtydliganden av bestämmelserna. Vidare har ändringar skett på ett par andra delar av skatteområdet, bl a beträffande tidsfristerna vid eftertaxering. I det följande lämnas en kortfattad redogörelse för de nya reglerna.

Allmänna synpunkter

Skatte- och avgiftssystemet bygger till stor del på att de skattskyldiga medverkar genom att lämna uppgifter i olika former. För att betona vikten av att riktiga och fullständiga uppgifter lämnas har skattelagstiftningen sedan lång tid tillbaka innehållit regler om påföljder för den som inte fullgör sina skyldigheter i dessa avseenden. Under tiden före 1971 års reform

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

av påföljdssystemet var åtal och lagföring i princip det enda medel som stod till buds för att ge eftertryck åt skyldigheterna.

1971 års reform innebar att straffrättsliga påföljder aktualiseras bara vid allvarligare förseelser mot skatte- och avgiftsförfattningarna. I övrigt tillämpas påföljder av administrativ karaktär. Skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623), TL, påförs, om den skattskyldige i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning för sin taxering har lämnat oriktig uppgift, om taxering bestämts skönsmässigt med avvikelse från deklaration eller om taxering verkställts skönsmässigt därför att deklaration uteblivit. Skattetillägg som påförts i sistnämnda fall kan undanröjas eller nedsättas, om den skattskyldige kommer in med deklaration inom viss tid. Skattetillägget beräknas enligt huvudregeln efter 50% på den skatt som skulle ha undandragits om den skattskyldiges förfarande hade godtagits. Om rättelse kunnat vidtas med ledning av visst närmare angivet kontrollmaterial, beräknas skattetillägget emellertid efter 25%. Fel som beror på felräkning, misskrivning eller liknande föranleder inte skattetillägg. Sanktion förekommer inte heller med anledning av yrkande från den skattskyldige om viss skattemässig behandling. Skattetillägg kan efterges i vissa fall, om felet är ursäktligt eller den undandragna inkomsten eller förmögenheten uppgått till ringa belopp.

Motsvarande regler gäller i fråga om de indirekta skatterna och arbetsgivaravgifterna. I sistnämnda hänseende kallas den särskilda avgiften avgiftstillägg.

En grundläggande tanke vid utformningen av systemet har varit att den ekonomiska sanktionen i form av skatte- och avgiftstillägg skall tas ut efter enkla och schabloniserade regler. Tillägg skall därför påföras när vissa lätt konstaterbara förhållanden föreligger. Subjektiva förutsättningar i form av uppsåt eller oaktsamhet beaktas i princip inte.

I propositionen framhåller budgetministern att det nya sanktionssystemet, som nu har tillämpats i sex år, har inneburit betydande förbättringar. På grundval av företagna undersökningar kan konstateras att målsättningen med systemet i stort sett har förverkligats. Detta bekräftas också av uttalanden vid remissbehandlingen av utredningsförslaget.

Systemet har emellertid också gett upphov till kritik på en del punkter säger budgetministern. Sålunda har det påpekats att påföljderna i vissa fall varit för hårda. Det har ansetts utgöra en brist att skattetillägg påförs utan beaktande av om den skattskyldige haft uppsåt att undandra skatt eller om han enbart förfarit oaktsamt. Möjligheterna att nyansera tilläggen har vidare ansetts vara för begränsade. Den nu aktuella reformen syftar till en förbättring i dessa hänseenden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

Skattetillägg och förseningsavgift enligt TL

Förutsättningar för skattetillägg.

I den nya lagstiftningen har aktualiserats två frågor som gäller förutsättningarna för skattetillägg. Den ena frågan avser skillnaden mellan oriktigt yrkande och oriktig uppgift enligt hittillsvarande 116 b § (numera 116 f §). Den andra gäller bevisbördan och beviskravet vid oriktig uppgift enligt 116 a §.

Vad först gäller skillnaden mellan oriktigt yrkande och oriktig uppgift erinrar budgetministern i propositionen om uttalanden som gjorts i prop 1971:10 med förslag om införande av skattetillägg. I denna prop framhöll departementschefen att den skattskyldige har skyldighet att öppet redovisa sådana tveksamma frågor som kan ha betydelse för en riktig taxering. Sker inte detta, får deklarationen i regel anses innefatta oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg liksom den även kan föranleda eftertaxering. I fråga om gränsdragningen mellan oriktig uppgift och yrkande framhölls bl a att undantaget i 116 b § reglerar enbart i deklarationen öppet framställt yrkande. Det påpekades vidare att fråga om skäligheten av yrkade avdrag eller värde av naturaförmån, skall med nämnda reservation, anses utgöra bedömning av yrkande. Som oriktiga uppgifter anses alltså inte oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnar felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen. Det framhölls slutligen att tveksamma frågor i detta avseende borde kunna avgöras med ledning av de rättsgrundsatser och den rättstillämpning som utbildats vid tillämpningen av eftertaxeringsinstitutet.

Begreppet oriktig uppgift har alltså säger nu budgetministern utformats med eftertaxeringsrekvisiten som förebild. Som villkor för eftertaxering gäller att den skattskyldige har lämnat oriktigt meddelande. Rekvisitet oriktig uppgift förekommer också i skattebrottslagen. Ansvar för skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift förutsätter att handling med oriktig uppgift har avgetts. Enligt förarbetena till skattebrottslagen (prop 1971: 10; s 247) menas därmed detsamma som i beskattningsförfattningarna uttrycks med ''oriktig uppgift'' och ''oriktigt meddelande''.

Budgetministern framhåller att en enhetlig gränsdragning mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande är avsedd att gälla på de nu berörda områdena. Någon annan ordning torde inte heller vara praktiskt möjlig att upprätthålla.

Undantaget för oriktiga yrkanden avser sålunda inte yrkanden som är dolda i underlaget för deklarationen, t ex i bokföringen. Yrkandet måste framgå av deklarationen eller annan tillgänglig handling. För att ett felaktigt yrkande inte skall anses innefatta oriktig uppgift krävs enligt budget-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

ministern dessutom i princip att den skattskyldige åtminstone i någon form redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet. Det skall med andra ord vara fråga om ett yrkande i den meningen att det kan bedömas på grundval av lämnade sakuppgifter eller andra omständigheter.

Budgetministern säger emellertid också att man av naturliga skäl inte kan driva kravet på uppgiftslämnande alltför långt. Någon ändring av författningstextens innehåll har dock inte skett på denna punkt.

Vad därefter gäller bevisbördan och beviskravet vid oriktig uppgift framgår av skattetilläggsutredningens redovisning att det i praxis rått oklarhet om reglernas innebörd. På vissa håll förekommer att man anser att ett skatterättsligt underkännande av bevisning om ett avdragsyrkande också innebär ett konstaterande att oriktig uppgift föreligger. Budgetministern framhåller emellertid i likhet med utredningen att ett sådant skatterättsligt underkännande inte automatiskt innebär tillräcklig bevisning om att oriktig uppgift har lämnats. Man måste sålunda hålla isär bedömningen av om avdraget är styrkt i taxeringssammanhang från bedömningen av om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i skattetilläggssammanhang. I taxeringsfrågan gäller som huvudregel att den skattskyldige har bevisbördan i fråga om yrkade avdrag. Kan han inte på ett tillfredsställlande sätt styrka avdraget, skall detta vägras. För att skattetillägg skall kunna påföras måste det å andra sidan framgå av omständigheterna att det rör sig om en oriktig uppgift. Motsvarande gäller i fråga om eftertaxering där bevisbördan i princip åvilar det allmänna. Det åligger således enligt budgetministern det allmänna att visa att det föreligger ett obehörigen åtnjutet avdrag för att eftertaxering skall kunna ske.

För att markera det nu sagda har lagtexten i 116 a § justerats. Där anges som förutsättning för skattetillägg att uppgift som lämnas av den skattskyldige *befinnes* vara oriktig.

Skattetilläggets generella nivå

Behovet av regler om nedsättning av skattetillägget med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet är självfallet beroende av tilläggets generella nivå. Ju lägre det generella tillägget sätts, desto mindre blir behovet av särskilda nedsättningsregler. Budgetministern har därför tagit upp denna fråga i propositionen ehuru den inte ännu behandlats av utredningen.

De individuella effekterna av hittillsvarande procentsatser 50 och 25 har enligt budgetministern inneburit en i stort sett rimlig avvägning mellan å ena sidan samhällets krav på ett riktigt fullgörande av deklarationsskyldigheten och å andra sidan deklarantens intresse av att inte drabbas alltför hårt om han av förbiseende lämnar oriktiga uppgifter. I vissa fall synes emellertid de nuvarande reglerna drabba väl hårt säger budgetministern. En nedsättning av den generella nivån är därför motiverad. Förslag i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

denna riktning har också framförts av flera remissinstanser. Enligt budgetministern är en generell nivå på 40 % en lämplig avvägning. Den lägre procentsats som bör gälla i kontrolluppgiftsfallen blir då 20. De nya procentsatserna har bestämts i enlighet härmed. De individuella effekterna av de nya procentsatserna framgår av följande tabell. De äldre procentsatserna anges som jämförelse.

Beskattningsbar inkomst enligt taxeringen	Ej uppgiven inkomst	Skattetillägg äldre regler 50—25%	Skattetillägg nya regler 40—20%
100 000	1 500	569	455
		289	228
75 000	1 500	561	449
		281	225
50 000	1 500	464	371
		232	186
30 000	1 500	276	221
		138	111
100 000	7 500	2 844	2 276
		1 422	1 138
75 000	7 500	2 744	2 196
		1 372	1 098
50 000	7 500	2 207	1 766
		1 103	883
30 000	7 500	1 332	1 066
		666	533

Skattetillägg beräknat efter lägre procentsats

Till 1977 års taxering infördes som bekant regeln att skattetillägg enligt lägre procentsats påförs om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av särskilt angivet kontrollmaterial. Skälet för den lindrigare bedömningen i dessa fall är den ringa risken att felet undgår upptäckt.

I den nya lagstiftningen har reglerna här principiellt samma utformning som de hittillsvarande men har omarbetats lagtekniskt och därvid getts en vidgad omfattning. I stället för en uppräkning av relevant kontrollmaterial innehåller den nya 116 a § i sitt tredje stycke en generell regel som kompletteras med en exemplifierande uppräkning. Avgiftsberäkning enligt 20% skall ske om rättelse vidtagits eller kunnat vidtas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering. Som exempel anges taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för nästföregående beskattningsår samt till vederbörande myndighet inkommen uppgift som det enligt denna lag

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering.

I propositionen framhåller budgetministern att rätt höga krav bör ställas upp för att kontrollmaterial skall anses normalt tillgängligt. I princip bör man kräva att materialet tas fram årligen för deklarationskontrollen. Vidare bör materialet vara generellt i den meningen att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i visst län som haft intäkt, kostnad etc av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om.

Man bör också kräva att det genom administrativa rutiner är sörjt för att de som granskar deklarationerna regelmässigt får tillgång till materialet. I regel bör det vara fråga om sådant material som mer eller mindre automatiskt överlämnas till taxeringsnämnd, t ex genom att det insorteras i deklarationerna. Något krav på att materialet skall ha varit direkt tillgängligt finns dock inte enligt budgetministern. Även sådant kontrollmaterial i form av t ex ADB-register som finns hos skattemyndigheterna bör beaktas under förutsättning att det vid taxeringen rutinmässigt sker en kontroll av deklarationsuppgifterna mot detta. Även i detta fall måste dock självfallet kravet på att det skall vara fråga om ett generellt kontrollmaterial i nyss angiven bemärkelse vara uppfyllt.

Material som hämtats in genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner omfattas inte av bestämmelsen framhåller budgetministern. Inte heller sådana uppgifter som RSV enligt särskild föreskrift i TL kan fordra in beträffande en viss kategori av skattskyldiga (se t ex 40§) bör räknas till normalt tillgängligt material. Underrättelser mellan taxeringsnämnder ingår inte heller i det nu aktuella kontrollmaterialet.

Som en förutsättning för att den lägre procentsatsen skall kunna tillämpas gäller vidare, säger budgetministern, att den oriktiga uppgiften skall ha rättats eller ha kunnat rättas med ledning av det i lagrummet avsedda kontrollmaterialet. Uppgiftens oriktighet skall således klart framgå av detta material. Det räcker inte att man på grund av kontrollmaterialet kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig. Däremot krävs inte att felets omfattning direkt framgår av materialet. Kan man sålunda av ett till deklaration bifogat bilregisterutdrag konstatera att den skattskyldige har bil, vars värde inte redovisats på förmögenhetsbilagan, föreligger förutsättning tillämpa den lägre procentsatsen utan hinder av att bilens värde ej anges på utdraget.

För samtliga de fall som kan grunda avgiftsberäkning enligt den lägre procentsatsen gäller — utom då fråga är om taxeringsavi och självdeklaration för nästföregående år — att uppgiften skall ha kommit myndigheten till handa före taxeringsperiodens slut — dvs senast den 30 juni — för att kunna beaktas vid tillämpning av nu ifrågavarande bestämmelse. Av praktiska skäl skall undantag inte göras för de sällsynta fall då kontrolluppgiften

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

har lämnats först sedan skattemyndigheterna tagit initiativ för att få in uppgiften. Allmänt sett åligger det den skattskyldige att göra troligt att så är fallet, om den saknas där.

Eftergiftsbestämmelser

Eftergiftsbestämmelserna är avsedda att förhindra att bl a en ursäktlig ovetskap eller missuppfattning om innehållet i en skatteregel skall föranleda skattetillägg. De skall också förhindra att andra ursäktliga felaktigheter vid fullgörandet av deklarationsskyldigheten ådrager den skattskyldige skattetillägg. Det gäller särskilt att ta hänsyn till vad som rimligen kan begäras av den skattskyldige i fråga om noggrannhet och förmåga att tillgodogöra sig skattereglerna.

En stor del av kritiken mot de hittillsvarande reglerna om skattetillägg har gällt eftergiftsbestämmelserna och deras tillämpning. Utredningen framhåller att eftergiftsgrunderna i många fall har tillämpats på ett alltför stelt och bokstavligt sätt och att rättstillämpningen synes ha gett alltför obetydligt utrymme för befrielsegrunden ''därmed jämförlig omständighet''. Denna uppfattning delas av både remissinstanserna och budgetministern.

I fråga om tillämpningen av eftergiftsgrunderna framhåller budgetministern att den måste bedömas mot bakgrund av effektiviteten i det administrativa sanktionssystemet som i detta hänseende skiljer sig väsentligt från den äldre ordningen med enbart straffpåföljder. Den ordningen innebar att endast ett mindre antal av alla skattskyldiga som försökte undandra skatt bestraffades. Med ett sådant system som i första hand hade en avskräckande effekt, var det nödvändigt att bortse från den skattskyldiges eventuella okunnighet om gällande bestämmelser på beskattningsområdet. Behovet av att ge eftertryck åt samhällets krav på att korrekta uppgifter lämnas betonas under sådana omständigheter genom en sträng tillämpning av reglerna i varje enskilt fall som blir föremål för lagföring. De administrativa sanktionsreglerna verkar genom att träffa flertalet skattskyldiga som lämnar oriktig uppgift. Under sådana förhållanden finns ett betydligt större utrymme för mild bedömning och ökade möjligheter att i det enskilda fallet ta hänsyn till den skattskyldiges bristande förtrogenhet med gällande beskattningsbestämmelser. Med hänsyn till skattelagstiftningens delvis komplicerade natur skulle det f ö kunna leda till obilliga konsekvenser, om inte bestämmelserna om eftergift tillämpades med generositet. Enligt budgetministern bör sålunda möjligheterna att efterge särskild avgift vidgas och tillämpas med större generositet än som hittills varit fallet.

De nya reglerna, som överensstämmer med utredningsförslaget bortsett från några redaktionella justeringar, tas upp i 116 h §. De har följande innebörd.

Skattetillägg får efterges dels om felaktigheten eller underlåtenheten kan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

antagas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig, dels om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som nyss har sagts. Den nuvarande möjligheten att efterge skattetillägg i fall då det belopp som kunde ha undandragits är att anse som ringa står kvar.

Eftergiftsgrunden ''den oriktiga uppgiftens beskaffenhet'' är främst avsedd att möjliggöra eftergift i de fall den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Bestämmelsen är tillämplig på såväl fysisk som juridisk person. Det är emellertid meningen att eftergift skall kunna meddelas med stöd av denna grund inte endast, när skattefrågan varit svår att avgöra för en skatteexpert, utan också då skattskyldig som inte besitter särskilda insikter begått ett fel och frågan med utgångspunkt i hans allmänna insikter framstått som svårbedömd.

Vad gäller eftergiftsgrunden ''annan särskild omständighet än vad som sägs i första meningen'' bör denna ibland kunna tillämpas när det visserligen föreligger en oriktig uppgift men denna särskilt har markerats av den skattskyldige. Den skattskyldige kan t ex ha haft svårigheter att fastställa huruvida en lämnad uppgift varit helt riktig och detta har han försökt fästa myndigheternas uppmärksamhet på genom att uttala sin osäkerhet om uppgiftens riktighet.

I fråga om de olika detaljreglerna beträffande eftergift uttalar budgetministern bl a följande. Eftergift kan medges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses som ursäktlig. Bestämmelsen tar sikte på den skattskyldiges personliga situation. För eftergift fordras inte full bevisning om orsakssammanhanget mellan de åberopade omständigheten och den konstaterade felaktigheten eller underlåtenheten. Så är även f n fallet och detta har utgjort grunden för RSV:s föreskrifter om generell eftergift för förstagångsdeklaranter, folkpensionärer och utlänningar i vissa fall. I fråga om tillämpningen av sådana anvisningar skall iakttas att dessa av naturliga skäl är skrivna med tanke på att i vissa angivna fall ge grund för att meddela eftergift utan närmare utredning. Så anges t ex att person som uppnått viss ålder inte skall påföras skattetillägg. Det innebär givetvis inte att en några år yngre person inte skulle kunna få eftergift i det särskilda fallet om det på grund av utredningen i ärendet kan antas att felet eller underlåtenheten har samband med den skattskyldiges ålder.

Ursäktlighetsgrunden sjukdom avser givetvis i första hand den skattskyldiges egen sjukdom. Även medhjälpares sjukdom kan någon gång vara grund för eftergift.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

Ursäktlighetsgrunden bristande erfarenhet är relevant då den skattskyldiges erfarenhet av skattebestämmelser beträffande viss förvärvskälla är obetydlig. Den tar således hänsyn till dennes personliga förhållanden. Det kan t ex vara fråga om skattskyldig som deklarerar första gången eller som trots att han tidigare lämnat deklaration för första gången har upprättat deklarationen själv vid den aktuella taxeringen. Andra fall då eftergift kan komma i fråga avser skattskyldiga som under längre tid gjort uppehåll i sitt förvärvsarbete.

Jämförbara med de specifikt angivna förhållandena — alltså som ''därmed jämförligt förhållande'' — bör anses inträffad yttre omständighet som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga, t ex skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall.

Flera omständigheter av mindre vikt, som kan anses ha försvårat för den skattskyldige att fullgöra sin uppgiftsskyldighet, bör vid en samlad bedömning kunna grunda rätt till eftergift.

Oriktig uppgift i skattemål

I den nya lagstiftningen har området för skattetillägg vidgats genom att också oriktig uppgift i mål om taxering kan föranleda skattetillägg. Bestämmelsen härom har tagits in i 116 a §. Följande gäller.

Den oriktiga uppgiften skall ha lämnats i mål om taxering eller eftertaxering. Har den avgetts i annan typ av mål, t ex mål om eftergift av särskild avgift, kan den inte föranleda skattetillägg. Den skattskyldige skall ha lämnat uppgiften i ett meddelande riktat till domstolen. Oriktig uppgift i samband med revision i anslutning till talan mot taxeringsnämndens beslut kan alltså inte i och för sig föranleda skattetillägg.

Det är utan betydelse i vilken typ av handling som den oriktiga uppgiften har lämnats. Fråga om sådan avgift kan således aktualiseras för oriktiga uppgifter som förekommer i besvärsskrift, genmäle, annat svaromål eller annan handling.

Bestämmelsen gäller även i fall då den oriktiga uppgiften inte har prövats i taxeringsmålet. Detta kan bero på t ex att den skattskyldige återtagit uppgiften eller återkallat sin talan.

Skattetillägg vid skönstaxering

Reglerna om skattetillägg vid skönstaxering har justerats på några punkter. Ändringarna innebär bl a att skattetillägg, som föranleds av oriktig uppgift, oavsett om denna lämnas i en ej undertecknad deklaration eller i annan skriftlig uppgift, skall påföras enligt reglerna i 116 a §. Skattetillägg på grund av utebliven deklaration kan sålunda nedsättas till 10 % eller undanröjas endast till den del tillägget hänför sig till uppskattningen, utom såvitt avser konstaterad oriktig uppgift. För att skönstaxering på grund av ute-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

bliven deklaration skall föranleda skattetillägg krävs också att anmaning att deklarera utsänts till den skattskyldige.

Med anledning av ändringen på denna punkt understryker budgetministern vikten av att det i beslut om skönstaxering noga anges i vad mån en höjning avser direkt konstaterade oriktiga uppgifter och vilken del som avser skönsmässig höjning.

Kvittning

Enligt hittills gällande rättspraxis medges s k oäkta kvittning vid beräkning av undandraget belopp. Det innebär att kostnader, som har direkt anknytning till utelämnad intäktspost får dras av vid beräkning av det undandragna beloppet.

Den nya lagstiftningen innebär att underlaget för skattetillägg inte skall beräknas till högre belopp än skillnaden mellan den vid taxeringen bestämda nettointäkten av viss förvärvskälla och den nettointäkt av förvärvskällan som uppgivits i deklarationen efter rättelse av däri gjorda felräkningar. Justering skall också göras på grund av uteglömda avdrag eller för högt upptagna intäkter.

En kvittningsrätt av denna innebörd kan emellertid missbrukas. En skattskyldig som i avsikt att undandra skatt utelämnar en intäktspost, kan samtidigt underlåta att tillgodoföra sig ett i och för sig berättigat avdrag. När oriktigheten upptäcks, kan han kvittningsvis åberopa det avsiktligt undanhållna avdraget och på så sätt helt eller delvis undgå skattetillägg. För att i möjlig mån undvika att kvittningsrätten utnyttjas på ett otillbörligt sätt gäller emellertid att kvittning inte skall medges, om det framgår att uppenbart försök till missbruk föreligger.

Några uttryckliga författningsbestämmelser om kvittning har inte ansetts nödvändiga. Det har ansetts tillräckligt att RSV utfärdar anvisningar för en enhetlig tillämpning av bestämmelserna.

Beaktande av eftergiftsreglerna ex officio

Enligt hittills gällande regler har myndigheterna inte någon skyldighet att ex officio iaktta bestämmelserna om eftergift av särskild avgift. Emellertid skall i fortsättningen eftergiftsgrund iakttas även om yrkande ej har framställts om detta föranleds av vad som förekommit i målet om särskild avgift.

Vissa andra ändringar i TL

Reformen innefattar ett flertal ändringar av de särskilda avgifterna utöver dem som berörts i det föregående. Här kan nämnas att regeln om eftergift av förseningsavgift på grund av ringa belopp slopas, att särskild avgift inte längre skall påföras sedan den skattskyldige avlidit samt att besvärsreglerna ändrats på flera punkter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

Ändringar har också skett i fråga om eftertaxeringsreglerna i 114—116 §§ TL. För att medge bättre tid för prövning av eftertaxeringsmålen gäller nu att eftertaxering får ske om ansökan kommer in inom fem år efter det år då taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans. Prövning får dock inte verkställas senare än ett år efter den dag då ansökan senast skall vara inkommen. Vidare får eftertaxering vidtas på grund av oriktig uppgift i mål om taxering.

Särskild avgift inom den indirekta beskattningen

Skattetillägg och förseningsavgift kan också påföras enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML, lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, FFL, och vägtrafikskattelagen (1973:601), VL. Bestämmelserna motsvarar i flertalet hänseenden TL:s bestämmelser. De ändringar som nu skett i TL har föranlett motsvarande justeringar på det indirekta skatteområdet. Några skillnader finns emellertid. Här kan nämnas att den generella procentsatsen för skattetillägg inte ändrats. Vidare gäller att ursäktliga fel i ej avslutade räkenskaper, periodiseringsfel och fel i samband med transaktioner mellan skattskyldiga avses behandlas välvilligt och kunna föranleda hel eftergift. Beträffande räkenskapsfelen gäller som förutsättning för eftergift att felet är av sådan karaktär att det normalt skulle ha upptäckts senast i samband med bokslutet. Ett krav är också i dessa fall att bokföringen är välordnad.

I fråga om förseningsavgift enligt VL har införts en övre beloppsgräns för samtidigt påförda avgifter. Gränsen är 500 kr eller vid upprepad förseelse 1 000 kr.

Avgiftstillägg i fråga om socialförsäkringsavgifter

I propositionen konstateras att reformbehovet inte är lika uttalat på arbetsgivaravgifternas område som på skatteområdet. Sanktionsreglerna bör dock enligt budgetministern vara enhetliga så långt som möjligt och AVGL:s regler bör i princip utformas efter mönster av bestämmelserna i TL. Vissa justeringar har skett i detta syfte. Regler om påföljd för oriktig uppgift i avgiftsprocessen har dock inte införts med hänsyn till att denna f n är under reformering.

Ikraftträdande

Taxeringslagen

Ändringarna i det administrativa sanktionssystemet verkar i huvudsak till förmån för de skattskyldiga. Detta gäller särskilt i fråga om de materiella bestämmelser, som reglerar förutsättningarna för påföring och eftergift av särskild avgift, avgifternas storlek, beräkningsgrunder m m. Dessa bestämmelser har trätt i kraft omedelbart och tillämpas i fråga om skatte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11

tillägg och förseningsavgift vid 1978 års taxering. De nya reglerna tillämpas dock — även om de innebär lindringar — inte i fråga om avgifter vid 1977 års och tidigare års taxeringar. De skall alltså inte verka retroaktivt på sådana fall som inte slutligt har prövats vid ikraftträdandet.

I några hänseenden innebär de nya reglerna mindre skärpningar. Sådana regler har inte getts retroaktiv tillämpning. Ett exempel är att förseningsavgift enligt de nya reglerna inte, som enligt hittillsvarande bestämmelser, kan efterges på den grunden att det är fråga om ringa belopp. Den äldre bestämmelsen om eftergift av förseningsavgift på grund av ringa belopp tillämpas alltså även vid 1978 års och tidigare års taxeringar.

I fråga om de nya processuella bestämmelserna gäller att de tillämpas från ikraftträdandet, dock att äldre bestämmelser fortfarande skall tillämpas på förhållanden som ligger i tiden före ikraftträdandet, i den mån annat skulle föranleda försämringar för de skattskyldiga. Motsvarande regler gäller i fråga om avgiftstilläggen.

Den indirekta beskattningen

På grund av de särskilda förhållanden som råder på det indirekta beskattningsområdet tillämpas de nya materiella bestämmelserna i ML i de fall beslut om påföring av skattetillägg meddelas av beskattningsmyndigheten efter ikraftträdandet. Beslut om sådan skatt kan fattas mycket lång tid efter det att redovisningsperioden gått till ända. Sådana beslut kan också ändras genom att nytt beslut fattas för samma redovisningsperiod. Härtill kommer att ändringarna i fråga om indirekt skatt inte är lika omfattande som ändringarna i TL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:03:11