

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2003-01-23

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Gustaf Sandström, justitierådet Dag Victor.

Enligt en lagrådsremiss den 19 december 2002 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

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

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Cecilia Mauritzon och kanslirådet Lena Gustafson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

Av såväl Europadomstolens som svenska domstolars rättspraxis (se bl.a. Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic samt Västberga Taxi AB och Vulic, båda mot Sverige, samt NJA 2000 s. 622 och RÅ 2000 ref. 66 I) framgår att skattetillägg vid tillämpningen av Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna är att anse som en påföljd för brott. Detta medför att rätten enligt artikel 6:1 i konventionen till domstolsprövning skall respekteras liksom också den enligt artikel 6:2 i konventionen garanterade s.k. oskuldspresumtionen. Vidare måste säkerställas att det i artikel 4 i protokoll 7 till konventionen uppställda förbudet mot dubbel lagföring och bestraffning för ett och samma brott inte kränks genom prövning

av samma brott i skilda förfaranden. Alla dessa frågor behandlas i remissen, där förslagen till nya lagbestämmelser har utformats med sikte på att någon konflikt inte skall uppkomma med konventionen eller dess tilläggsprotokoll.

Europadomstolens domar i målen Janosevic samt Västberga Taxi AB och Vulic meddelades efter det att Skattetilleggskommittén lagt fram det betänkande (SOU 2001:25) som ligger till grund för det nu remitterade förslaget. Av domarna framgår att den nuvarande regleringen kan aktualisera följande problem rörande artikel 6:1 och artikel 6:2 i konventionen:

- a) Dröjsmål i förfarandet om skattetillegg kan leda till dels att den skattskyldige inte kan anses ha åtnjutit sin rätt till ett avgörande av domstol inom skälig tid (artikel 6:1), dels att – om dröjsmålet hänför sig till omprövningsförfarandet vid skattemyndigheten och behandlingen vid domstol därför uppskjuts under lång tid – den skattskyldige inte kan anses ha effektivt åtnjutit sin rätt till domstolsprövning (artikel 6:1).
- b) Verkställighet av ett beslut om skattetillegg innan beslutet vunnit laga kraft kan under vissa omständigheter medföra att den skattskyldige anses inte ha effektivt åtnjutit dels sin rätt till domstolsprövning (artikel 6:1), dels sin rätt att presumeras vara oskyldig till brott (artikel 6:2). Särskilt kan detta bli fallet om verkställigheten fått allvarliga ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige och den skett innan frågan om påförande av skattetillegg hunnit prövas ens av länsrätt.
- c) Eftersom påförande av skattetillegg utan krav på uppsåt eller oaktsamhet innefattar en presumtion för att den skattskyldige gjort sig skyldig till klandervärt beteende, uppkommer en fråga om brott mot oskuldspresumtionen (artikel 6:2), såvida presumtionen inte är för-

bunden med effektiva möjligheter för den skattskyldige att försvara sig genom att påvisa att det med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet inte är motiverat att påföra honom skattetillägg.

När det gäller de frågor om dröjsmål i förfarandet som anges under a) konstaterar Lagrådet att det i remissen inte föreslås någon lagreglering för att undvika att sådana dröjsmål uppkommer. Lagrådet accepterar att det här – liksom på andra områden som också omfattas av kravet i artikel 6:1 i konventionen på avgöranden inom skälig tid – är svårt att i lag utforma regler som effektivt förebygger onödiga dröjsmål. Det finns redan en bestämmelse om att skattemyndighet ”snarast” skall ompröva ett överklagat taxeringsbeslut (6 kap. 6 § taxeringslagen) och en bestämmelse om att skattemål skall handläggas med förtur om de är av väsentlig betydelse för en förundersökning angående skattebrott eller för åtal för sådant brott (16 § skattebrottslagen). Det kunde i och för sig övervägas att komplettera dessa bestämmelser med en regel om att mål i vilka det uppkommer en fråga om påförande av skattetillägg skall behandlas med förtur, men det kan ifrågasättas om en sådan bestämmelse skulle få någon större betydelse i praktiken, särskilt som frågor om skattetillägg uppkommer i en stor andel av de överklagade målen. Det får därför i huvudsak anses vara ett åliggande för skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna att tillse att det inte uppkommer onödiga dröjsmål i de mål som inkluderar frågor om skattetillägg.

Enligt det remitterade förslaget skall ett beslut om skattetillägg – liksom enligt gällande bestämmelser – kunna verkställas utan hinder av att det inte vunnit laga kraft. För att lösa de problem med den omedelbara verkställigheten som berörs ovan under b) har emellertid i remissen föreslagits en ny bestämmelse (17 kap. 2 a § skattebetalningslagen) om att skattemyndigheten skall efter ansökan bevilja

anstånd med inbetalning av skattetillägg bl.a. om den skattskyldige har överklagat beslutet om skattetillägg till länsrätten. Eftersom skattetillägg enligt Europakonventionen är att anse som ett slags straff, kunde det ifrågasättas om det inte hade varit lämpligt att – på samma sätt som vid t.ex. ett bötesstraff – kräva att beslutet vunnit laga kraft innan verkställighet får ske. Detta är emellertid inte ett krav som Europadomstolen ställt upp i de tidigare nämnda målen om de svenska skattetilläggen. Däremot har Europadomstolen i dessa avgöranden lagt vikt vid att en verkställighet som får allvarliga följder för den skattskyldige inte sker förrän frågan om skattetillägg prövats av åtminstone en domstol. Lagrådet finner därför att det remitterade förslaget i denna del är i princip godtagbart men behandlar nedan i anslutning till den berörda paragrafen den föreslagna regleringen i dess enskildheter.

När det sedan gäller den under c) berörda frågan om den rättsliga presumtionen för att skattetillägg skall utgå vid vissa oriktiga uppgifter konstaterar Lagrådet att det i det bakomliggande betänkandet föreslogs att skattetillägg skulle utgå endast när det skattskyldige handlat med uppsåt eller oaktsamhet (SOU 2001:25 s. 36, 212 och 354). Genom en sådan reglering skulle man på ett tydligt sätt lösa de problem som på denna punkt kan uppkomma i förhållande till artikel 6 i konventionen. I remissen har regeringen emellertid inte valt denna lösning utan stannat för att bibehålla huvudregeln att skattetillägg – oavsett subjektivt rekvisit – skall utgå vid oriktig uppgift som kan leda till för låg skatt men i gengäld utvidgat möjligheterna till jämkning eller eftergift av skattetillägget när det föreligger omständigheter som på ett eller annat sätt kommer påförande av skattetillägg att framstå som oskäligt. Av Europadomstolens avgöranden i de ovan behandlade målen framgår att en sådan reglering kan vara förenlig med konventionen under förutsättning att det i varje enskilt fall sker en nyanserad och inte alltför restriktiv prövning av om skattetillägg bör påföras eller

inte (se också RÅ 2000 ref. 66 I). De nu föreslagna bestämmelserna får enligt Lagrådets mening anses innefatta ett krav på att skattemyndigheter och förvaltningsdomstolar skall göra en sådan individuell prövning och får därmed anses förenliga med konventionen.

En ytterligare fråga är om den svenska regleringen av skattetilläggen är förenlig med det i artikel 4 i protokoll 7 till konventionen uppställda förbudet mot lagföring och bestraffning för ett och samma brott. Europadomstolen hade i målen Janosevic samt Västberga Taxi AB och Vulic inte anledning att ta ställning till detta, vilket gör att frågan är svårare att besvara än de frågor som gäller artikel 6 i konventionen.

Skattetilläggskommittén ansåg (betänkandet s.199 f.), i anslutning till rättsfallet NJA 2000 s. 622, att övervägande skäl talade för att det i artikel 4 använda uttrycket "dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat" inte skulle ges en autonom tolkning utan syftade på kategorisering enligt intern rätt. Det skulle i så fall inte kunna betraktas som stridande mot förbudet mot dubbelbestraffning om någon efter att i administrativ ordning ha påförts skattetillägg döms till straffansvar för samma oriktiga uppgift som har legat till grund för skattetillägget. Kommittén utformade sina förslag utifrån denna utgångspunkt.

Efter det att kommittén lagt fram sina förslag har Europadomstolen i flera fall (Franz Fischer mot Österrike, dom den 29 maj 2001, W.F. mot Österrike, dom den 30 maj 2002, och Sailer mot Österrike, dom den 6 juni 2002) tagit ställning till om den ordningsföljd i vilken ett administrativt och ett straffrättsligt förfarande handläggs kan vara av betydelse för bedömningen av om det föreligger ett brott mot förbudet mot dubbelbestraffning. Av domarna framgår att tidsordningen saknar betydelse för bedömningen.

Regeringen har, även med beaktande av denna utveckling av Europadomstolens rättspraxis, funnit att det svenska skattetilläggsystemet är förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 och att någon ändring av systemet med hänsyn till detta förbud därför inte behöver göras (avsnitt 7.4 i remissen). Detta sammanhänger med att regeringen ansett att de ”grundläggande förutsättningarna för skattebrott och skattetillägg skiljer sig - - - åt beträffande de subjektiva förutsättningarna i sådan utsträckning att det - - - inte kan anses vara samma ’brott’ i den mening som avses i artikel 4”. Detta antas ”med största sannolikhet” gälla inte endast i förhållande till uppsåtliga utan också till grovt oaktsamma brott.

I remissen hänvisar regeringen till det nyss nämnda fallet Franz Fischer mot Österrike. I sin dom i det målet förklarade Europadomstolen att det för bedömningen av om det föreligger ett brott mot artikel 4 inte är tillräckligt att pröva om en gärning kategoriserats som flera ”brott”. En prövning måste ske av om de väsentliga elementen i brotten är desamma (*”the same essential elements”*).

Det kan i och för sig synas naturligt att anse de väsentliga elementen vara desamma, om det endast är de subjektiva elementen som skiljer sig åt. När det gäller uppsåtliga skattebrott finns det emellertid ett avgörande av Europadomstolen (Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, beslut den 14 september 1999) som är av betydelse för tolkningen. Prövningen avsåg i det fallet, å ena sidan, underlåtenhet att avge en skattedeklaration, som lett till ett slags skattetillägg relaterat till undandragen skatt, och, å andra sidan, bestraffning av uppsåtlig underlåtenhet (*”volontairement omis de faire sa déclaration”*) i det bedrägliga syftet (*”frauduleusement”*) att undandra skatt. Detta bedömdes av Europadomstolen som två skilda brott, som kunde behandlas fristående från varandra utan att detta stred mot artikel 4.

Med hänvisning till detta avgörande gjorde Högsta domstolen i rättsfallet NJA 2000 s. 622 den bedömningen att skattebedrägeri, alltså ett uppsåtligt brott, vid tillämpningen av artikel 4 utgjorde ett annat brott än det handlande som gett anledning till fastställande av ett skattetillägg. På motsvarande sätt har också Regeringsrätten i sin dom den 13 september 2002 i mål nr 624-1999 ansett att det inte förelåg hinder mot att skattetillägg påfördes utöver straff för det uppsåtliga brottet skattebedrägeri.

Mot den nu angivna bakgrunden finner Lagrådet att regeringen haft fog för att anse de grundläggande förutsättningarna för skattetillägg och uppsåtligt skattebrott skilja sig åt på ett sådant sätt att det inte uppkommer en konflikt med artikel 4 i protokoll 7.

Att även de grundläggande förutsättningarna för skattetillägg och oaktsamt skattebrott (vårdslös skatteuppgift) skiljer sig åt på ett sådant sätt att det vid tillämpningen av artikel 4 i protokoll 7 skall anses vara fråga om olika brott framstår däremot som mera tvivelaktigt. Detta gäller särskilt som befrielse från skattetillägg enligt förslaget skall medges i ett stort antal situationer då lämnandet av en oriktig uppgift varit ursäktligt. I realiteten ligger detta nära ett krav på att oaktsamhet skall föreligga för att skattetillägg skall utgå. Visserligen krävs det för straffansvar enligt skattebrottslagen att oaktsamheten är grov, men det framstår inte som sannolikt att enbart detta förhållande skall anses medföra att de väsentliga elementen för straffansvar och för påförande av skattetillägg skiljer sig åt. Enligt Lagrådets mening finns det därför skäl att ifrågasätta om det föreslagna systemet är förenligt med artikel 4 i protokoll 7 till den del som det medger att skattetillägg påförs vid sidan av straff för vårdslös skatteuppgift.

Under rubriken Allmänna utgångspunkter anför regeringen att det administrativa sanktionssystemet bör ändras så att det tillgodoser Europakonventionens krav. Som framgår av vad som anförts ovan anser Lagrådet att det är tvivelaktigt om förslaget i alla delar motsvarar detta önskemål. Osäkerheten om förslagets förenlighet med Europakonventionens tilläggsprotokoll väcker den principiella frågan om det är lämpligt att ändra i en reglering i medvetande om att den föreslagna ordningen kan komma att underkännas vid prövning i Europadomstolen. I andra sammanhang har det ansetts lämpligt att laborera med en viss "säkerhetsmarginal" för att undvika en risk för konflikt med konventionen. Lagrådet finner att ett sådant synsätt skulle ha varit att föredra även i detta fall. Lagrådet har dock inte ansett sig böra avstyrka det nu framlagda förslaget med hänsyn bl.a. till att det i andra hänseenden än det nu berörda får anses innebära en i förhållande till Europakonventionen bättre ordning än den som nu gäller. För att motverka att det svenska skattetilläggssystemet anses stå i strid med artikel 4 i protokoll 7 förordar emellertid Lagrådet att det nu framlagda förslaget kompletteras med regler om att ansvar för vårdslös skatteuppgift inte får utkrävas med avseende på oriktig uppgift som föranlett skattetillägg och att skattetillägg inte får påföras för oriktig uppgift för vilken den skattskyldige redan dömts till straff för vårdslös skatteuppgift.

Lagrådet vill tillägga att överensstämmelsen med artikel 4 i protokoll 7 ter sig ännu mera dubiös när det gäller tullagstiftningen, eftersom det där kan bli fråga om att vid sidan av tulltillägg döma till straff för smuggling (3 § lagen om straff för smuggling), som förutsätter uppsåt, eller för olovlig införsel eller olovlig utförsel (7 § lagen om straff för smuggling), som kräver grov oaktsamhet, eller för uppsåtligt eller oaktsamt brott mot tullagstiftningen eller mot beslut som meddelats med stöd av tullagstiftningen (10 kap. tullagen). Det finns här en risk för konflikt med artikel 4 i protokollet när det gäller kombinationen av

tulltillägg och åtal för olovlig införsel eller olovlig utförsel. Den likaså möjliga kombinationen av tulltillägg och åtal för många brott mot 10 kap. tullagen kan med stor sannolikhet anses strida mot denna artikel. Lagrådet anser att det bör införas en bestämmelse om att åtal för olovlig införsel eller olovlig utförsel eller för brott mot 10 kap. tullagen inte får väckas efter det att beslut om tulltillägg har fattats och – omvänt – att beslut om tulltillägg inte får meddelas efter det att åtal för olovlig införsel eller olovlig utförsel eller för brott mot 10 kap. tullagen har väckts.

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

3 kap. 6 §

Möjligheten att förena ett föreläggande enligt 5 § första stycket med vite regleras nu i andra stycket i den paragrafen. Enligt förslaget skall dessa bestämmelser flyttas till den nya 6 §. Dessutom föreslås att förbudet mot att förena ett föreläggande med vite skall utvidgas till att avse inte endast fall där det föreligger brottsmisstanke utan också fall där det annars finns anledning att anta att det har lämnats en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg.

Lagrådet har, som redovisas i avsnitt 14 i remissen, i ett tidigare lagstiftningsärende (se prop. 2001/02:25 s. 349 f.) behandlat frågan i vilken utsträckning artikel 6 i konventionen kan anses lägga hinder i vägen för att utfärda förelägganden i fall där det finns anledning att anta att lämnade uppgifter skulle kunna användas som bevisning mot uppgiftslämnaren i ett straffrättsligt förfarande. Regeringen fann emellertid att det förslag som Lagrådet då framlade om ett generellt förbud mot förelägganden i de aktuella situationerna var alltför långtgående. Enligt det förslag som riksdagen sedermera antog utgör,

liksom enligt de nu framlagda förslagen, brottsmisstanke inte något hinder mot att utfärda förelägganden utan endast mot att förena dessa med vite.

Har ett föreläggande utfärdats, står det dock klart att det inte finns någon skyldighet att följa föreläggandet om det skulle innebära att den som föreläggandet riktats till skulle lämna uppgifter som kunde användas som bevisning mot honom i ett straffrättsligt förfarande. Den som får ett föreläggande utan vite kan emellertid som regel inte väntas förstå att han inte behöver lämna sådana uppgifter, om han inte blir upplyst om detta. För att undvika att förelägganden utfärdas på ett sätt som kan komma i konflikt med Europakonventionen bör det därför enligt Lagrådets uppfattning i vart fall krävas att en upplysning om rätten att inte medverka lämnas i samband med förelägganden i de fall då skattemyndigheten har anledning att anta att efterkommande av föreläggandet skulle innebära att den som detta är riktat till skulle behöva lämna uppgifter som han inte är skyldig att lämna. (Jfr skyldigheten enligt 36 kap. 14 § rättegångsbalken att i förekommande fall erinra om den i 6 § samma kapitel reglerade rätten för vittne att vägra yttra sig om bl.a. omständigheter som skulle röja att vittnet begått brott.)

När det gäller paragrafens formulering noterar Lagrådet att denna i vissa hänseenden avviker från motsvarande förslag till ändringar i skattebetalningslagen och tullagen utan att några sakliga skillnader synes vara avsedda. Lagrådet förordar att de olika förslagen såvitt möjligt utformas på samma sätt. Om förslaget till ändring av skattebetalningslagen tas som utgångspunkt för det första stycket och det här aktuella förslaget för det andra stycket skulle förevarande paragraf med vissa justeringar av redaktionell art kunna ges exempelvis följande lydelse:

”Ett föreläggande enligt 5 § får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Första stycket gäller inte, om det finns anledning att misstänka att den skattskyldige eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller som kan leda till skattetillägg och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Om ett föreläggande utfärdas i ett sådant fall skall erinras om att föreläggandet inte innebär någon skyldighet att lämna uppgifter eller tillhandahålla handlingar som kan användas som bevisning för att den skattskyldige eller ställföreträdare för denne har begått en gärning som är straffbelagd eller som kan leda till skattetillägg.”

5 kap.

1 §

I nu gällande 5 kap. 1 § taxeringslagen anges att skattetillägg skall utgå för uppgift som lämnats ”på något annat sätt än muntligen”. Denna begränsning har borttagits i den föreslagna bestämmelsen, vilket motiverats med att det ansetts önskvärt att nå överensstämmelse med vad som gäller i fråga om eftertaxering.

Ändringen bör jämföras med vad som föreslås i 8 § 1 där befrielse från skattetillägg anges kunna ske endast med anledning av meddelande ”som inte är muntligt” (jfr också förslaget till 5 § andra stycket 1, där vid skönstaxering hänsyn skall tas endast till uppgifter som den skattskyldige lämnat ”på annat sätt än muntligen”). Om en distinktion skall göras mellan 1 och 8 §§, borde den enligt Lagrådets mening snarast göras på motsatt sätt, dvs. så att en muntlig uppgift inte kan leda till skattetillägg men att en rättelse skall kunna ske

muntligt. I vart fall förordar Lagrådet att den gällande begränsningen till icke muntliga meddelanden bibehålls i nu förevarande paragraf.

Eftersom skattetillägg numera vid tillämpning av Europakonventionen bör ses som en straffliknande påföljd, är det betänkligt att den skattskyldige i ett mål om taxering skall kunna drabbas av skattetillägg för det sätt på vilket han fört sin talan i målet. En sådan ordning kan komma att strida mot rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 6:1 i konventionen. Lagrådet förordar därför att den andra meningen i första stycket utgår.

Andra stycket består av tre meningar. De andra och tredje meningarna behandlar fall av oriktiga uppgifter som inte bör leda till skattetillägg och bör enligt Lagrådets mening lämpligen flyttas till 8 § där andra liknande situationer behandlas.

Paragrafen kan därför, med viss ytterligare redaktionell justering, lyda på följande sätt:

”Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen har lämnat en oriktig uppgift, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. En oriktig uppgift skall anses ha lämnats när det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige under förfarandet har lämnat till ledning för taxeringen är felaktig eller när den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna.”

3 §

I paragrafen behandlas fall då ett beslut om skattetillägg skall undanröjas på grund av att en självdeklaration har inkommit inom viss tid efter det att skattetillägget fastställts.

I andra stycket föreslås som utgångspunkt för den tid inom vilken en självdeklaration kan inges utgången av den tid som anges i första stycket, vilket förefaller att vara två månader från utgången av det år då beslutet om skattetillägg fattades. Lagrådet finner att utgångspunkten hellre bör vara utgången av det år då beslutet fattades, eftersom det annars kan uppkomma problem när den skattskyldige fått kännedom om beslutet endast kort tid innan den i första stycket angivna tvåmånadersfristen utlöpt.

Lagrådet hänvisar i övrigt till vad som nedan anförs i fråga om 15 kap. 3 § skattebetalningslagen.

4 §

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av skattetillägg. Enligt första stycket är skattetillägget fyrtio procent av den skatt som skulle ha påförts inte endast den skattskyldige eller – i fråga om förmögenhetsskatt – person som denne är sambeskattad med utan också den skattskyldiges make. Av remissen framgår inte vid vilka andra fall än sambeskattningsfallen som skattetillägg skall kunna avse skatt som skulle ha påförts den skattskyldiges make. Vid föredragningen har emellertid upplysts att bestämmelsen skulle kunna komma att användas vid tillämpning av bestämmelserna i lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt och lagen (1997:324) om begränsning av skatt. Lagrådet har mot den bakgrunden ingen erinran mot förslaget i denna del.

5 §

När det gäller begränsningen i andra stycket 1 till uppgifter som

lämnats "på annat sätt än muntligen" hänvisas till vad som anförts ovan i anslutning till 1 §.

6 §

I första stycket regleras i samma mening både fall där oriktiga uppgifter lämnats och fall där skönstaxering skett. De olika fallen skiljer sig emellertid åt i viktiga hänseenden, vilket bl.a. framgår av att det använda uttrycket "skulle ha medfört - - -" endast passar vid fall av oriktiga uppgifter. Lagrådet förordar att de olika fallen regleras i skilda stycken. Med beaktande härav och med vissa justeringar av redaktionell art skulle paragrafen kunna ges exempelvis följande formulering:

"Om en oriktig uppgift, ifall den hade godtagits, skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg beräknas på ett underlag av en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört.

Om en skönstaxering medfört minskning av ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg beräknas på ett underlag av en fjärdedel av denna minskning.

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

7 §

Lagrådet finner att rubriken före denna paragraf ("Invändningar från den skattskyldige") lämpligen kan utgå, eftersom vad som behandlas i paragrafen utan svårighet kan hänföras under rubriken före 4 § ("Beräkning av skattetillägg").

Lagrådet ifrågasätter vidare behovet av andra stycket, som dessutom är svårtolkat och kan ge anledning till missförstånd. Om de överväganden som ligger bakom detta stycke ändå anses böra komma till uttryck i lagtexten, föreslår Lagrådet att paragrafen får följande lydelse:

"Skattetillägget skall beräknas på ett underlag som bestäms utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten skall påverkas först under en kommande period eller som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget."

8 §

Lagrådet konstaterar att uppräkningsen av de olika fall då skattetillägg inte skall tas ut kan förkortas och förenklas om man, som föreslagits i det bakomliggande betänkandet (SOU 2001:25 s. 36, 218 och 360), generellt undantar fall då faran för ett felaktigt skattebeslut av något skäl framstår som ringa. Lagrådet skulle i och för sig föredra en sådan lösning. För det fall att den allmänna uppläggningsen i remissen bibehålls, vill Lagrådet emellertid framföra följande synpunkter på utformningen av nu förevarande paragraf.

Som framgår av Lagrådets kommentarer till 1 §, bör vissa där upptagna bestämmelser lämpligen få sin plats i denna paragraf.

När det gäller bestämmelsen i punkt 1 hänvisar Lagrådet, såvitt avser begränsningen till "meddelande - - - som inte är muntligt", till vad som sägs under 1 §. I sak förefaller det Lagrådet rimligt att rättelse av en felräkning eller ett skrivfel skall kunna ske även genom ett muntligt meddelande, t.ex. vid ett telefonsamtal till skattemyndigheten.

I punkt 3 ifrågasätter Lagrådet behovet av den exemplifiering som görs, särskilt som ett sådant angivande av exempel inte är vanligt förekommande i lagtext.

Paragrafen kan få ungefär följande lydelse:

"Skattetillägg skall inte tas ut

1. vid rättelse - - - den skattskyldige,
2. om den - - - november taxeringsåret,
3. om övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut,
4. om skattemyndigheten avviker från ett yrkande av den skattskyldige men avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak,
5. om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller
6. om den oriktiga uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut."

9 och 10 §§

Enligt nu gällande lydelse av 5 kap. 6 § kan en skattskyldig under vissa förutsättningar befrias helt från skattetillägg (och förseningsavgift). I motsats till vad som gäller för tulltillägg (jfr 8 kap. 10 § tullagen) finns däremot inte någon möjlighet till partiell befrielse. Den möjlighet till jämkning som föreslås i de nu aktuella paragraferna är alltså en nyhet. Jämkningsbestämmelserna har emellertid inte sam-

ordnats med de väsentligt utbyggda bestämmelser om befrielse (16 §) som samtidigt föreslås. Detta innebär att möjligheterna till hel befrielse och partiell befrielse (jämkning) kommer att styras av bestämmelser som utformats på olika sätt. Trots de skilda formuleringarna står det dock klart att bestämmelserna i betydande omfattning täcker varandra i den meningen att samma slag av omständigheter är relevanta i förhållande till både befrielse och jämkning. Vilka skillnader som är avsedda att föreligga och som rent faktiskt föreligger är svårt att bedöma med hänsyn till bestämmelsernas allmänna karaktär.

Det är uppenbart att en lagstiftningsteknik av detta slag kan medföra betydande tillämpningsproblem. En väsentligt enklare ordning, som i sak inte torde leda till några andra resultat än som åsyftas med de framlagda förslagen, kunde vara att, på samma sätt som nu gäller och också fortsättningsvis föreslås gälla för tulltillägg, låta samma bestämmelser vara tillämpliga i förhållande till både hel och partiell befrielse från skattetillägg. Lagrådet förordar därför att de föreslagna paragraferna om jämkning får utgå och att frågan om jämkning i stället regleras genom att jämkning av skattetillägg tillåts med stöd av 16 §.

Enligt förslaget skall jämkning endast kunna ske till hälften eller en fjärdedel. Det kan i och för sig vara naturligt att tillämpningen i detta hänseende blir tämligen schablonartad. Tillämpningen av bestämmelserna kommer i första hand att åvila skattemyndigheterna som inte kan förväntas komma att ägna sig åt någon egentlig "straffmätning". För att främja en enhetlig tillämpning från skattemyndigheternas sida torde det dock inte vara nödvändigt med en formell begränsning av jämningsmöjligheterna till hälften eller en fjärdedel (jfr SOU 2001:25 s. 377 f.). Som Skattetilleggskommittén framhöll kan också exempelvis en fjärdedel av ett skattetillägg med hänsyn till

omständigheterna framstå som ett oskäligt högt belopp. Lagrådet förordar därför, i likhet med vad som nu gäller och även fortsättningsvis föreslås gälla för tulltillägg, att några särskilda nivåer för jämkning eller befrielse inte anges i lagtext.

När det gäller jämningsreglernas lagtekniska utformning hänvisar Lagrådet till vad som anförs under 16 §.

14 §

I 11 och 13 §§ finns bestämmelser om förseningsavgift för den som inte kommit in med självdeklaration inom föreskriven tid. Såsom Lagrådet uppfattat regleringen täcker dessa paragrafer även den i nu förevarande paragraf nämnda situationen att den deklara-skyldige har lämnat in en deklara-tionshandling som inte är behörigen undertecknad. Enligt paragrafen skall dock förseningsavgift i sådana fall tas ut endast om bristen inte avhjälpas på angivet sätt. Paragrafen är således ett undantag från bestämmelserna i 11 och 13 §§. Det föreslagna andra stycket saknar under sådana förhållanden självständig betydelse och är endast ägnat att förvirra. Lagrådet föreslår att stycket får utgå.

16 §

I paragrafen finns bestämmelser om befrielse från särskild avgift. Bestämmelsernas relation till andra bestämmelser i förslaget är oklar. Detta gäller bl.a. i förhållande till bestämmelserna i 8 § om situationer där skattetillägg inte skall tas ut. Som framgår av vad Lagrådet framfört under den paragrafen är inte heller förhållandet till förslaget i 1 § om definitionen av oriktig uppgift helt oproblematiskt. Även om den föreslagna uppdelningen i fall där skattetillägg inte skall tas ut och i fall där befrielse skall ske inte framstår som självklar vill

Lagrådet inte motsätta sig förslaget i den delen.

När det gäller förhållandet till de i 9 och 10 §§ föreslagna bestämmelserna om jämkning av skattetillägg förordar däremot Lagrådet, såsom framgår av vad som anförts under dessa paragrafer, att bestämmelserna samordnas med de i denna paragraf föreslagna bestämmelserna om befrielse från särskild avgift. En naturlig följd av en sådan samordning är att bestämmelserna om jämkning görs tillämpliga även i förhållande till förseningsavgift. I praktiken lär visserligen jämkning i sådana fall, med hänsyn till förseningsavgifternas storlek, endast undantagsvis bli aktuell. Någon betydelsefull ändring i sak innebär detta därför inte.

De nuvarande bestämmelserna om befrielse från avgift har en mycket allmän formulering. I bestämmelserna lämnas några exempel på omständigheter som skall beaktas, men i grunden innebär bestämmelserna enbart att befrielse skall ske om det föreligger någon särskild omständighet som gör att den felaktighet eller underlåtenhet som avgiften grundas på framstår som ursäktlig eller om det annars framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften.

Enligt vad som anförts i remissen är en avsikt med det nu framförda förslaget att åstadkomma en mer generös tillämpning av befrielsereglerna. Lagrådet har ingen invändning mot en sådan förändring av bestämmelsernas tillämpningsområde och delar också den i remissen framförda uppfattningen att en sådan utbyggnad och precisering av bestämmelserna som nu föreslås kan vara ett verksamt medel för att uppnå detta mål. Lagrådet finner emellertid anledning att påpeka att det framlagda förslaget formellt sett kan uppfattas som en begränsning av bestämmelsernas tillämpningsområde.

Såsom förslaget utformats är det således, i motsats till vad som nu gäller, endast vissa slag av omständigheter som får beaktas vid bedömningen av om en felaktighet eller underlåtenhet framstår som ursäktlig. Visserligen finns den i punkt 5 upptagna regeln om "särskilda omständigheter". I den talas emellertid inte om ursäktlighet utan om att den skattskyldige inte bör lastas för en felaktighet eller underlåtenhet. Varför en annan formulering valts här och på vilket sätt den är avsedd att påverka tillämpningen framstår inte som klart för Lagrådet. Det är också oklart om kravet i punkt 3 på att felaktigheten eller underlåtenheten "är ursäktlig" innebär ett strängare krav än enligt punkterna 1, 2 och 4, där det endast krävs att den "framstår som ursäktlig". I det fall som avses i punkt 6 synes det närmast vara fråga om uppgifter som inte kan anses vara oriktiga, varför punkten bör utgå.

Den närmaste motsvarigheten till den nuvarande möjligheten till befrielse om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften är enligt förslaget att "det av annan anledning framstår som stötande att ta ut avgiften". Förutom att användningen av ordet stötande passar mindre väl i lagtext ger formuleringen snarast intryck av att utrymmet för befrielse skulle vara avsett att minska genom ändringen. Detta gäller även i förhållande till det i förslaget angivna exemplet att avgiften "framstår som orimlig". Det är också oklart i vilka fall den omständigheten att avgiften "inte står i rimlig proportion till försummelsen" kan vara avsedd att utgöra grund för befrielse från avgift. Bristande proportionalitet synes normalt tala för en viss jämkning snarare än för full befrielse från avgiften.

Enligt Lagrådets uppfattning har således det framlagda förslaget betydande lagtekniska brister som kan antas också kunna medföra inte oväsentliga tillämpningsproblem. En möjlighet att åstadkomma en tydligare och mer tillgänglig reglering torde vara att i ett inledande

stycke, i anslutning till regleringen i nu gällande bestämmelser, ange de grundläggande allmänna kriterierna för jämkning för att därefter i separata följande stycken ange exempel på sådana omständigheter som särskilt skall beaktas vid bedömningen.

Med beaktande av vad som anförts ovan skulle paragrafen exempelvis kunna ges följande lydelse:

”Den skattskyldige skall helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig eller om ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt.

Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig skall särskilt beaktas om denna

1. kan antas ha stått i samband med den skattskyldiges ålder eller hälsa,
2. kan antas ha berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
3. föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.

Vid bedömningen av om ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt skall särskilt beaktas om

1. avgiften inte står i rimlig proportion till den skattskyldiges försummelse,
2. en osedvanligt lång tid förflutit efter det att skattemyndigheten funnit anledning att misstänka försummelsen utan att den skattskyldige kan lastas för tidsutdräkten, eller
3. försummelsen medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

Även om första stycket inte är tillämpligt skall den skattskyldige helt befrias från skattetillägg om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.”

17 §

I paragrafen föreslås att beslut om eftertaxering inte skall få avse enbart särskild avgift utom i fall som avses i 4 kap. 17 § 1. Den senare bestämmelsen gäller rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Den föreslagna lydelsen motsvarar den som nu finns i 5 kap. 8 §.

Av paragrafen får anses följa att skattemyndigheten, om den av ett uppenbart förbiseende underlåtit att påföra en skattskyldig ett skattetillägg, kan göra detta senare genom eftertaxering. En sådan åtgärd till den skattskyldiges nackdel framstår som betänkelig med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen är att betrakta som en straffliknande påföljd. Frågor om förenligheten både med artikel 6:1 i konventionen och med artikel 4 i protokoll 7 skulle i sådana fall kunna uppkomma. Lagrådet förordar därför att undantaget för fall som avses i 4 kap. 17 § 1 utgår.

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

15 kap.

1 §

Lagrådet hänvisar till vad som anförts rörande 5 kap. 1 § taxeringslagen och föreslår, på där angivna skäl, att paragrafen får ungefär följande lydelse:

”Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen har lämnat en oriktig uppgift, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. En oriktig uppgift skall anses ha lämnats när det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige under förfarandet har lämnat till ledning för taxeringen är felaktig eller när den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna.”

3 §

I jämförelse med den likartade bestämmelsen i 5 kap. 3 § taxeringslagen föreligger två skillnader.

För det första är den i andra stycket angivna tidpunkten (då den skattskyldige inte fått kännedom om beslutet om skattetillägg) i taxeringslagen utgången av den tid som anges i första stycket och i skattebetalningslagen en månad efter den i första stycket angivna tidpunkten. På skäl som anförts vid 5 kap. 3 § taxeringslagen finner Lagrådet att utgångspunkten i skattebetalningslagen bör vara utgången av den månad då beslutet om skattetillägg fattades.

För det andra föreslås i de båda lagarna olika frister inom vilka den skattskyldige med den verkan som sägs i andra stycket skall kunna inge en deklARATION. Lagrådet finner att fristen i båda lagarna bör överensstämma med den frist som anges i första stycket, eftersom det är rimligt att den skattskyldige får lika lång tid till sitt förfogande, vare sig han har fått kännedom om beslutet om skattetillägg i normal tid (första stycket) eller först senare (andra stycket).

Den nu förevarande paragrafen kan med beaktande av vad nu sagts lämpligen få följande lydelse:

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

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

5 §

Lagrådet hänvisar till vad som anförts rörande 5 kap. 5 § taxeringslagen.

6 §

Lagrådet hänvisar till vad som anförts rörande 5 kap. 7 § taxeringslagen.

7 §

Lagrådet hänvisar till vad som anförts rörande 5 kap. 8 § taxeringslagen och förordar, på där angivna skäl, att paragrafen får förslagsvis följande lydelse:

”Skattetillägg skall inte tas ut

1. vid rättelse - - - den skattskyldige,
2. om övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut,
3. om skattemyndigheten avviker från ett yrkande av den

skattskyldige men avvikelserna inte gäller någon uppgift i sak,
4. om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller
5. om den oriktiga uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.”

8 och 9 §§

Lagrådet hänvisar till vad som anförts under 5 kap. 9 och 10 §§ taxeringslagen och förordar i överensstämmelse härmed att de föreslagna paragraferna får utgå och att frågan om jämkning i stället regleras genom att jämkning tillåts med stöd av 12 §.

12 §

Lagrådet hänvisar till vad som anförts under 5 kap. 16 § taxeringslagen. Lagtexten bör med vissa smärre justeringar kunna utformas i överensstämmelse med vad som angivits under den paragrafen. Någon motsvarighet till Lagrådets förslag till andra stycket 3 i 5 kap. 16 § taxeringslagen torde dock inte vara motiverad.

17 kap.

2 och 6 §§

Den ändring av tempus som i remissen föreslagits i dessa båda paragrafer är enligt Lagrådets mening språkligt omotiverad, varför Lagrådet förordar att paragraferna får kvarstå i oförändrat skick.

2 a §

Bestämmelsen om anstånd i paragrafen är enligt förslaget tillämplig såväl vid överklagande som vid begäran om omprövning. Med

hänsyn till att omprövning kan begäras flera gånger och att ett överklagande kan komma att ske efter det att en begäran om omprövning avslagits föreslås dock att anstånd inte skall beviljas om den skattskyldige tidigare beviljats anstånd angående samma fråga. Avsikten har således varit att anstånd inte skall kunna beviljas mer än en gång beträffande samma fråga.

Lagrådet har inte någon invändning i sak mot en sådan begränsning. Lagrådet vill emellertid erinra om att anståndsbestämmelsen har sin bakgrund i Europakonventionens krav på rätt till domstolsprövning. Det framstår mot den bakgrunden som mindre tillfredsställande att skattskyldig som överklagat en skattemyndighets beslut skall kunna vara berövad rätten till anstånd på grund av att en omprövning av beslutet skett hos skattemyndigheten. Ett principiellt riktigare och enklare sätt att begränsa möjligheten till upprepade anstånd synes vara att endast anknyta denna till överklaganden. Detta innebär visserligen att anstånd inte kan beviljas enligt nu förevarande paragraf (men däremot enligt 2 §), om den skattskyldige endast begär omprövning. Någon påtaglig nackdel för den skattskyldige är dock detta knappast, särskilt som en omprövning alltid skall ske även i anledning av ett överklagande.

Beträffande den tid som anståndet skall avse sägs i den föreslagna paragrafen endast att den skall vara längst tre månader efter det att beslut fattats med anledning av begäran om omprövning eller överklagandet. Någon kortaste tid för anståndet anges däremot inte. Det är emellertid tydligt att anståndet, för att det skall fylla sin funktion att garantera rätten till domstolsprövning, alltid måste avse tiden fram till dess att länsrätten beslutat om skattetillägget. Detta bör framgå av lagtexten.

Med beaktande av det anförda och viss redaktionell justering kan paragrafen ges förslagsvis följande lydelse:

”Även om förutsättningarna i 2 § inte är uppfyllda skall skattemyndigheten efter ansökan av den skattskyldige bevilja anstånd med inbetalning av skattetillägg, om den skattskyldige till länsrätten överklagat beslutet om skattetillägg eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget.

Anståndet skall gälla fram till dess att länsrätten har meddelat sitt beslut med anledning av överklagandet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut.”

11 §

Det föreslagna nya andra stycket kan enligt Lagrådets mening utgå, eftersom det är en självklarhet att ett anstånd som beviljats i avvaktan på att ett förfarande slutförs inte kan fortsätta att gälla om förfarandet avslutas efter återkallelse.

22 kap. 11 §

Bestämmelserna rörande skattetillägg i föreslagna första stycket 6 och föreslagna andra stycket kan enligt Lagrådets mening leda till manipulation och en viss godtycklighet i tillämpningen. Sålunda får den som påförts skattetillägg och som inte vill vara underkastad regeln om prövningstillstånd ett incitament att överklaga inte endast beslutet om skattetillägg utan också taxeringen, även om han i sak inte har något att invända mot denna. Härtill kommer att de föreslagna bestämmelserna gäller befrielse från skattetillägg men inte jämkning av sådana tillägg, trots att grunderna i båda fallen är likartade. I detta sammanhang är det också svårt att göra en klar

distinktion mellan påförande av skattetillägg och befrielse från sådant tillägg.

Lagrådet förordar därför att första stycket 6 i berörda delar och andra stycket får utgå.

23 kap. 2 §

Lagrådet hänvisar till vad som anförts under 3 kap. 6 § taxeringslagen. Lagtexten bör med vissa justeringar kunna utformas i överensstämmelse med vad som angivits under den paragrafen.

Förslaget om ändring i tullagen

8 kap.

2 och 3 §§

Lagrådet hänvisar först till vad som anförts i anslutning till 5 kap. 1 § taxeringslagen. När det gäller de andra och tredje meningarna i 2 § andra stycket finner Lagrådet – i analogi med vad som föreslagits beträffande motsvarande bestämmelser i 5 kap. 1 § taxeringslagen och 15 kap. 1 § skattebetalningslagen – att dessa meningar bör infogas i 8 kap. 6 § tullagen.

Vidare anser Lagrådet det böra framgå av lagtexten att de tulltillägg som kan påföras enligt 2 och 3 §§ är alternativa och inte kumulativa i de fall då det är fråga t.ex. om en olaglig införsel (se 3 §) som skett med hjälp av oriktig uppgift (2 §).

Slutligen finner Lagrådet att 2 § med fördel kan uppdelas i två paragrafer samt att 2, 2a och 3 §§ kunde få i huvudsak följande utformning:

”2 §

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

En oriktig uppgift skall anses ha lämnats när det klart framgår att gäldenären har, på annat sätt än muntligen, lämnat en felaktig uppgift till ledning för tulltaxeringen eller har utelämnat en uppgift som han varit skyldig att lämna till ledning för tulltaxeringen.

Tulltillägget är tjugo - - - oriktiga uppgiften godtagits.

Avgiftsbestämning enligt tredje stycket sker efter - - - enligt mervärdesskattelagen (1994:200).”

”2 a §

Tulltillägg skall påföras gäldenären även i de fall då skönstulltaxering har skett på grund av utebliven - - - påförs dock tulltillägg enligt 2 § första stycket.”

”3 §

Tulltillägg skall, även i andra fall än som avses i 2 och 2 a §§, tas ut på grund av - - - i förfoganderätten.

Första stycket - - - fastställande av tull.

Tulltillägget enligt första - - - tull som påförs.”

Lagrådet har ovan förordat att vissa bestämmelser överförs till 6 §, som då kan få ungefär följande lydelse:

”Tulltillägg påförs inte

1. vid rättelse av en felräkning eller felskrivning, som uppenbart framgår av tulldeklaration eller annat dokument som lämnats till ledning för tulltaxeringen,
2. om övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut,
3. om avvikelse sker från ett yrkande av gäldenären men avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak,
4. om gäldenären frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften eller anmält förhållande som avses i 3 §, eller
5. om den oriktiga uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.”

10 §

Lagrådet hänvisar till vad som anförts under 5 kap. 16 § taxeringslagen. Lagtexten bör med vissa smärre justeringar kunna utformas i överensstämmelse med vad som angivits under den paragrafen.

Någon motsvarighet till Lagrådets förslag till andra stycket 3 i 5 kap. 16 § taxeringslagen torde dock inte vara motiverad.

10 kap. 4 §

Lagrådet hänvisar till vad som anförts under 3 kap. 6 § taxeringslagen. Lagtexten bör med vissa justeringar kunna utformas i överensstämmelse med vad som angivits under den paragrafen.