

Översyn av det skatte- administrativa sanktions- systemet

Bilaga

2

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2013



National Library
of Sweden

Slutbetänkande av
skattetilläggsutredningen

SOU 1982:55

Översyn av det skatte- administrativa sanktions- systemet

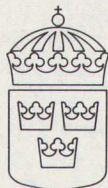
Bilaga

2

NYANSERING AV
SKATTETILLÄGG M.M.

Slutbetänkande av
skattetilläggsutredningen

SOU 1982:55



Statens offentliga utredningar

1982:55

Budgetdepartementet

132.

Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet Bilaga

Nyansering av skattetillägg m. m.

Slutbetänkande av skattetilläggsutredningen

Stockholm 1982

Omslag Johan Ogden
Tryckeri Jernström Offsettrycker AB

ISBN 91-38-07255-6
ISSN 0375-250X

Innehåll

Förkortningar	5
1 Statistik	7
2 Frivillig rättelse	85
3 Vissa utländska skatteadministrativa sanktionssystem	97

Förkortningar

AVGL	lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. (avgiftslagen)
FFL	lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning (förfarandelagen)
HD	Högsta domstolen
KR	kammarrätt
LSM	lokal skattemyndighet
LSR	länskatte rätt
LR	länsrätt
LST	länsstyrelse
ML	lagen (1968:430) om mervärdeskatt (mervärdeskattelagen)
NJA prop.	Nytt juridiskt arkiv I proposition
R	rättsfall och notiser från regeringsrätten
RR	regeringsrätten
RFV	riksförsäkringsverket
RRK	rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	riksskatteverket
RÅ	regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SkBL	skattebrottslagen (1971:69)
SkSL	skattestrafflagen (1943:313)
SkU	skatteutskottets betänkande
SvJT	Svensk Juristtidning
ti	taxeringsintendent
TL	taxeringslagen (1956:623)
TN	taxeringsnämnd
VSL	vägförkortningskattelagen (1973:601)

1 Statistik

Innehåll

1.1	Skattetillägg och förseningsavgift enligt TL	7
1.1.1	Statistiska källor	7
1.1.2	Tabellförteckning	10
1.1.3	Tabeller	14
1.2	Skattetillägg och förseningsavgift enligt ML	46
1.2.1	Statistiska källor	46
1.2.2	Tabellförteckning	46
1.2.3	Tabeller	47
1.3	Skattetillägg och förseningsavgift enligt FFL	54
1.3.1	Statistiska källor	54
1.3.2	Tabellförteckning	54
1.3.3	Tabeller	55
1.4	Skattetillägg och förseningsavgift enligt VSL	58
1.4.1	Statistiska källor	58
1.4.2	Tabellförteckning	58
1.4.3	Tabeller	58
1.5	Avgiftstillägg och förseningsavgift enligt AVGL	59
1.5.1	Statistiska källor	59
1.5.2	Tabellförteckning	60
1.5.3	Tabeller	60
1.6	Det judiciella påföljdssystemet vid deklarationsbrott enligt SkBL	63
1.6.1	Utredningens statistiska undersökning	63
1.6.2	Tabellförteckning	63
1.6.3	Tabeller	65

1.1 Skattetillägg och förseningsavgift enligt TL

1.1.1 Statistiska källor

Utredningen har i syfte att belysa tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt TL genomfört ett flertal statistiska undersökningar samt ställt samman uppgifter från officiell statistik. I vissa hänseenden går det att jämföra resultaten från de olika undersökningarna.

Vid en sådan jämförelse visar det sig att resultaten skiljer sig något åt. Skillnaden förklaras av att undersökningarna har haft olika inriktning och att olika metoder har använts vid redovisningen av det undersökta materialet. I det väsentliga utvisar dock undersökningarna samma resultat.

Från RSV:s debiteringsstatistik har hämtats uppgifter om antalet skattskyldiga som vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen 1972–1979 har påförts skattetillägg och förseningsavgift samt totalsummorna av påförda avgiftsbelopp. Uppgifterna redovisas i tabellerna 1–2 och 43–44.

För att få en bild av hur antalet påförda skattetillägg fördelar sig efter påföringsgrund, undanhållet belopp, fysisk resp. juridisk person och avgiftens uttagsprocent har utredningen genomfört rundfrågningar hos samtliga LSM i riket avseende taxeringsåren 1978–1979. Även uppgifter om förseningsavgiften har införskaffats genom enkäten. Undersökningens resultat redovisas, i fråga om skattetillägg, i tabellerna 3–8, 26 och 30 samt, i fråga om förseningsavgift, i tabellerna 45–46.

LSM har i rundfrågningen lämnat uppgifter om påförda skattetillägg enligt följande riktlinjer.

Har genom ett beslut skattetillägg på grund av oriktig uppgift påförts på grund av flera felaktigheter har redovisning skett i den kolumn i enkätformuläret som motsvarar summan av de undanhållna beloppen. Har i sådant fall skattetillägg tagits ut efter såväl 20 % som 40 % har anteckning skett i en härför särskilt avsedd kolumn. Skattetillägg för oriktig uppgift, som har påförts i samband med skönsmässig avvikelse från deklaration eller skönstaxering i avsaknad av deklaration på grund av att uppskattning innefattar rättelse av oriktig uppgift, har redovisats för sig.

Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration har i det fall avvikelsen har innefattat såväl skönsmässigt påslag som rättelse av oriktig uppgift redovisats så att skattetillägget avseende det skönsmässiga påslaget antecknats i en särskild tabell i enkätformuläret medan skattetillägget för den oriktiga uppgiften har – som antytts i det föregående – bokförts i annan tabell där även avgiftens uttagsprocent har angetts. Har skattetillägget på grund av oriktig uppgift i nu förevarande fall avsett flera oriktiga uppgifter har redovisning skett i den kolumn som motsvarar summan av de undanhållna beloppen. Har i sistnämnda fall tillägget tagits ut efter såväl 20 % som 40 % har anteckning skett i en härför avsedd kolumn.

Skattetillägg på grund av utebliven deklaration har i rundfrågningen redovisats efter samma riktlinjer som tillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration.

En LSM har uttryckligen förklarat att dess enkätsvar avseende taxeringsåret 1978 grundar sig på en stickprovsundersökning. En annan myndighet har i fråga om skattetillägg vid utebliven deklaration samma taxeringsår endast redovisat det totala antalet sådana tillägg men inte hur dessa fördelar sig inom olika intervaller av avgiftsgrundande belopp.

För att få en uppfattning om hur antalet skattetillägg som har påförts av LSM fördelar sig efter olika typer av felaktigheter i olika inkomstslag och andra brister i uppgiftslämnandet m. m. har utredningen undersökt ett statistiskt urval deklarationer från skattskyldiga fysiska personer som vid 1978 års taxering har påförts sådan avgift. Skattetillägg på grund av utebliven deklaration ingår inte i det undersökta materialet och inte heller tillägg

som har påförts vid taxering i utbokommun. Urvalet har haft följande omfattning.

Statlig beskattningsbar inkomst, 1 000 kr.	Urvalsfraktion	Antal deklARATIONER som ingår i undersökningen
- 50	1:15	2 638
50-100	1:5	2 824
100-	1:1	1 715
Summa		7 177

Cirka 96 % av de infortrade deklARATIONERNA har sänts in till utredningen. Bortfallet på cirka 4 % måste betraktas som litet och kan inte ha påverkat resultaten i nämnvärd omfattning. Resultatet av undersökningen redovisas i tabellerna 9-25 och 27-29.

I syfte att få ett bredare underlag för bedömningen av vilka typer av felaktigheter och brister i uppgiftslämnandet som ger upphov till stora avgiftsunderlag för skattetillägg har utredningen undersökt hos RSV tillgängliga promemorior över revisioner, utförda 1975-1977, som har lett till taxeringshöjning i LR överstigande 50 000 kr. något av taxeringsåren 1970-1978. Promemoriorna har införskaffats av RSV för att ingå i en av verket initierad undersökning, omfattande 1 636 promemorior, med annan inriktning än utredningens. Sammanlagt 791 promemorior har studerats. Resultatet av undersökningen redovisas i tabellerna 39-42.

För att få en uppfattning om i hur många fall av sådan beloppsmässig avvikelser som i och för sig kan medföra skattetillägg påföring av sådan avgift har underlåtit av LSM och skälet för detta har utredningen studerat RRV:s deklARATIONSURVAL för taxeringsstatistik avseende 1978 års taxering. Urvalet omfattar 20 000 deklARATIONER eller 0,3 procent av inkomsttagarna. Det består av 27 skikt. Urvalet är glest vid låg beskattningsbar inkomst men blir tätare vid stigande inkomst. Vid beskattningsbar inkomst över 400 000 kr. ingår samtliga inkomsttagare. Utfallet av undersökningen redovisas i tabellerna 31-33.

För att klargöra huruvida skattetillägg på grund av utebliven deklARATION har fyllt sin funktion som vite, m. m., har utredningen genomfört en statistisk stickprovsundersökning av i hur många fall skattskyldiga, som vid 1977 års taxering har påförts skattetillägg av nu avsett slag, har kommit in med deklARATION. Taxeringsåret har valts med hänsyn till fristerna för undanröjande och nedsättning av tillägget och den målbilans som förekommer i LR. Urvalet omfattar 30 LSM i riket. Från dessa har införskaffats samtliga registreringsunderlag för skattetillägg av nu förevarande art. Genom en enkätundersökning till berörda LR har uppgift inhämtats om deklARATION har getts in i de med registreringsunderlagen avsedda fallen. Samtliga LR utom en har besvarat enkäten. Vid redovisningen av resultatet av undersökningen har bortfallet beaktats. Resultatet redovisas i tabellerna 34-36.

För att klargöra huruvida de skattskyldiga som har påförts skattetillägg

på grund av utebliven deklaration men inte har kommit in med deklaration har betalt avgiften m. m. har uppgifter införskaffats från de kronofogde-myndigheter som berörs av de nyssnämnda registreringsunderlagen. Uppgifterna redovisas i tabellerna 37–38.

Resultaten av samtliga urvalsundersökningar utom revisionsundersökningen är uppräknade att gälla för hela riket.

De flesta av utredningens undersökningar tar sikte på LSM:s tillämpning av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift. Studien av revisionspromemoriorna hos RSV och undersökningen i fråga om skattetilläggets funktion av vite avser tillämpningen i LR.

Den mest detaljerade informationen om påföringen av skattetillägg föreligger i fråga om taxeringsåret 1978.

1.1.2 Tabellförteckning

Tabell 1	Antal skattskyldiga som enligt debiteringslängderna har påförts skattetillägg enligt TL för taxeringsåren 1972–1979
2	Totalsumman av enligt debiteringslängderna påförda skattetillägg enligt TL för taxeringsåren 1972–1979
3	Antal skattetillägg enligt TL taxeringsåren 1975–1976 och 1978–1979
4	Fördelningen av skattetillägg enligt TL efter grunden för påföringen taxeringsåren 1975–1976 och 1978–1979
5	Skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift taxeringsåren 1975–1976 och 1978–1979 fördelade efter fysisk och juridisk person
6	Skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift taxeringsåren 1978–1979 fördelade efter fysisk person och juridisk person samt undanhållet belopp i fem intervaller
7	Skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift taxeringsåren 1978–1979 fördelade mellan fysisk person och juridisk person samt avgiftens uttagsprocent
8	Skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift som taxeringsåren 1978–1979 har påförts fysisk person fördelade på varje sanktionsnivå efter undanhållet belopp
9	Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person fördelat efter det inkomstslag resp. allmänna avdrag m. m. den oriktiga uppgiften avser
10	Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget tjänst fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent
11	De vanligaste typerna av felaktigheter inom inkomstslaget tjänst (93,8 % av totalantalet inom inkomstslaget) som har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp

- Tabell 12 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget jordbruksfastighet fördelade efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent.
- 13 De vanligaste typerna av felaktigheter inom inkomstslaget jordbruksfastighet (97,7 % av totalantalet inom inkomstslaget) som har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp
 - 14 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget annan fastighet fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent.
 - 15 De vanligaste typerna av felaktigheter inom inkomstslaget annan fastighet (96,45 % av totalantalet inom inkomstslaget) som har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp
 - 16 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget rörelse fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent
 - 17 De vanligaste typerna av felaktigheter inom inkomstslaget rörelse (96,36 % av totalantalet inom inkomstslaget) som har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp
 - 18 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent
 - 19 De vanligaste typerna av felaktigheter inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (99,3 % av totalantalet inom inkomstslaget) som har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp
 - 20 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget kapital fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent
 - 21 De vanligaste typerna av felaktigheter inom inkomstslaget kapital (98,8 % av totalantalet inom inkomstslaget) som har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp

- Tabell 22 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift avseende allmänt avdrag fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent
- 23 De olika typerna av felaktigheter avseende allmänt avdrag som har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp
- 24 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift påförts fysisk person för oriktig uppgift avseende förlustavdrag fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent
- 25 Antalet skattskyldiga fysiska personer som taxeringsåret 1978 har påförts skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift fördelat efter sammanräknad inkomst
- 26 Skattetillegg enligt TL på grund av skönmässig avvikelse från deklARATION taxeringsåren 1978–1979 fördelade efter fysisk och juridisk person samt storleken av skönmässigt påslag (avgiftsgrundande belopp)
- 27 Skattetillegg enligt TL på grund av skönmässig avvikelse från deklARATION som taxeringsåret 1978 har påförts fysisk person fördelade efter det inkomstslag inom vilket avvikelsen har förekommit
- 28 Antalet skattskyldiga fysiska personer som taxeringsåret 1978 har påförts skattetillegg enligt TL på grund av skönmässig avvikelse från deklARATION fördelat efter sammanräknad inkomst
- 29 Andelen deklARATIONER inom olika inkomstslag m. m. med avvikelse, som taxeringsåret 1978 har föranlett skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift eller skönmässig avvikelse från deklARATION
- 30 Skattetillegg enligt TL på grund av utebliven deklARATION taxeringsåren 1978–1979 fördelade efter fysisk och juridisk person samt storleken av avgiftsgrundande belopp
- 31 Antalet fall av bristande uppgiftslämnande taxeringsåret 1978 som i och för sig kunnat medföra att LSM påfört skattskyldig fysisk person skattetillegg enligt TL men där påföring av avgiften underlåtits fördelat efter grunden för att avgiften inte påförts
- 32 Antalet fall av bristande uppgiftslämnande taxeringsåret 1978 som i och för sig kunnat medföra att LSM påfört skattskyldig fysisk person skattetillegg enligt TL men där påföring av avgiften underlåtits fördelat efter inkomstslag m. m.
- 33 Antal fall av bristande uppgiftslämnande taxeringsåret 1978 som i och för sig kunnat medföra att LSM påfört skattskyldig fysisk person skattetillegg enligt TL men där påföring av avgiften underlåtits fördelat inom varje inkomstslag, m. m., efter grunden för att avgiften inte har påförts

- Tabell 34 Avgivandet av självdeklaration från skattskyldiga som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt av LSM har påförts skattetillägg enligt TL på grund av utebliven deklaration
- 35 Skattetillägg enligt TL på grund av utebliven deklaration som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt av LSM har påförts fysisk person fördelade efter olika intervaller av avgiftsgrundande belopp samt antalet fall inom varje beloppsintervall som deklaration har kommit in och vilken beslutsåtgärd detta medfört i fråga om skattetillägget
- 36 Skattetillägg enligt TL på grund av utebliven deklaration som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt av LSM har påförts juridisk person fördelade efter olika intervaller av avgiftsgrundande belopp samt antalet fall inom varje beloppsintervall där deklaration har kommit in och vilken beslutsåtgärd detta medfört i fråga om skattetillägget
- 37 Skattetillägg enligt TL på grund av utebliven deklaration som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt har påförts fysisk person och beträffande vilken deklaration inte har kommit in inom respitfristerna för undanröjande eller nedsättning av sådant tillägg fördelade efter huruvida tillägget har betalats m. m.
- 38 Skattetillägg enligt TL på grund av utebliven deklaration som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt har påförts juridisk person och beträffande vilken deklaration inte har kommit in inom respitfristerna för undanröjande av sådant tillägg fördelade efter huruvida tillägget har betalats m. m.
- 39 Avvikelser i ett urval av åren 1975–1977 utförda revisioner som har lett till taxeringshöjning i LR överstigande 50 000 kr. fördelade efter undanhållet belopp
- 40 Avvikelser i ett urval av åren 1975–1977 utförda revisioner som har lett till taxeringshöjning i LR överstigande 50 000 kr. fördelade efter det inkomstslag m. m. där avvikelserna har förekommit
- 41 Avvikelserna inom inkomstslaget tjänst i ett urval av åren 1975–1977 utförda revisioner som har lett till taxeringshöjning i LR överstigande 50 000 kr. fördelade efter typ av felaktighet och undanhållet belopp beträffande varje felaktighet
- 42 Avvikelserna inom inkomstslaget rörelse i ett urval av åren 1975–1977 utförda revisioner som har lett till taxeringshöjning i LR överstigande 50 000 kr. fördelade efter typ av felaktighet och undanhållet belopp beträffande varje felaktighet
- 43 Antalet skattskyldiga som taxeringsåren 1972–1979 enligt debiteringslängderna har påförts förseningsavgift enligt TL
- 44 Sammanlagt belopp av enligt debiteringslängderna påförda förseningsavgifter enligt TL taxeringsåren 1972–1979
- 45 Förseningsavgift enligt TL som har påförts taxeringsåren 1975–1976 och 1978–1979 fördelade för varje taxeringsår efter fysisk och juridisk person
- 46 Förseningsavgift enligt TL som har påförts taxeringsåren 1975–1976 och 1978–1979 fördelade för varje taxeringsår efter fysisk och juridisk person och avgiftsuttag

1.1.3 Tabeller

Tabell 1 Antalet skattskyldiga som enligt debiteringslängderna har påförts skattetillägg enligt TL för taxeringsåren 1972-1979

	Taxeringsår								
	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	
Antal	43 049	49 022	54 046	71 672	71 377	79 979	83 366	63 100	
- ökning/minskning	+ 5 973	+ 5 024	+ 17 626	- 295	+ 8 602	+ 3 387	+ 4,2	- 20 266	
- procentuell ökning/minskning	+13,9	+ 10,2	+ 32,6	- 0,4	+ 12,1	+ 4,2	- 24,3		

Tabell 2 Totalsumman av enligt debiteringslängderna påförda skattetillägg enligt TL för taxeringsåren 1972-1979

	Taxeringsår								
	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	
Totalsumma i 1 000 kr.	85 485	84 303	94 588	173 419	184 819	230 363	217 056	155 699	
- ökning/minskning	- 1 182	+ 10 285	+ 78 831	+ 11 400	+ 45 544	- 13 307	- 61 357		
- procentuell ökning/minskning	- 1,4	+ 12,2	+ 83,3	+ 6,6	+ 24,6	- 5,8	- 28,3		

Tabell 3 Antalet skattetillägg enligt TL taxeringsåren 1975–1976 och 1978–79

	Taxeringsår			
	1975	1976	1978	1979
Antal	71 976	71 489	87 338	76 569
– ökning/minskning	– 487	+ 15 849	– 10 769	
– procentuell ökning/minskning	– 0,7	+ 22,2	– 12,3	

Tabell 4 Fördelningen av skattetillägg enligt TL efter grunden för påföringen taxeringsåren 1975–1976 och 1978–1979

Påföringsgrund	Taxeringsår							
	1975		1976		1978 ^a		1979 ^a	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
Oriktig uppgift	44 733	62	47 412	66	56 618	65	50 558	66
Skönsmässig avvikelse från deklARATION	8 632	12	8 176	12	7 312	8	4 997	7
Utebliven deklARATION	18 611	26	15 901	22	23 408	27	21 014	27
Summa	71 976	100	71 489	100	87 338	100	76 569	100

^a Efter lagändring 1978 som har trätt i kraft fr. o. m. taxeringsåret 1978 skall i det fall skönsmässig uppskattning innefattar rättelse av oriktig uppgift skattetillägg beträffande rättelsen påföras enligt bestämmelserna om skattetillägg vid oriktig uppgift. Statistiken påverkas obetydligt av lagändringen.

Tabell 5 Skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift taxeringsåren 1975–1976 och 1978–1979 fördelade efter fysisk och juridisk person

	Taxeringsår			
	1975	1976	1978	1979
Fysisk person	44 081	46 762	55 785	50 080
– ökning/minskning	+ 2 681	+ 9 023	– 5 705	
– procentuell ökning/minskning	+ 6,1	+ 19,3	– 10,2	
Juridisk person	652	650	833	478
– ökning/minskning	– 2	+ 183	– 355	
– procentuell ökning/minskning	– 0,3	+ 28,2	– 42,6	

Tabell 6 Skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift taxeringsåren 1978–1979 fördelade efter fysisk person och juridisk person samt undanhållet belopp i fem intervaller

Undanhållet belopp i kr.	Taxeringsår			
	1978		1979	
	Antal	%	Antal	%
Fysisk person				
1 000– 2 000	19 329	35	15 388	31
2 001– 3 000	11 393	20	10 101	20
3 001– 5 000	11 553	21	10 508	21
5 001–10 000	8 900	16	8 924	18
>10 000	4 610	8	5 159	10
Summa	55 785	100	50 080	100
Juridisk person				
1 000– 2 000	128	15	62	13
2 001– 3 000	127	15	49	10
3 001– 5 000	122	15	73	16
5 001–10 000	141	17	83	17
>10 000	315	38	211	44
Summa	833	100	478	100

Tabell 7 Skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift taxeringsåren 1978–1979 fördelade mellan fysisk och juridisk person samt avgiftens uttagsprocent

Uttagsprocent	Taxeringsår			
	1978		1979	
	Antal	%	Antal	%
Fysisk person				
20	33 888	61	32 851	66
40	19 350	35	15 683	31
20 + 40	2 547	4	1 546	3
Summa	55 785	100	50 080	100
Juridisk person				
20	uppgift		146	31
40	saknas		320	67
20 + 40			12	2
Summa			478	100

Tabell 8 Skattefyllägg enligt TL på grund av oriktig uppgift som taxeringsår 1978-1979 har påförts fysisk person fördelade på varje sanktionsnivå efter undanhållet belopp

Uttagsprocent		Undanhållet belopp i kr.											
		1 000- 2 000		2 001- 3 000		3 001- 5 000		5 001- 10 000		> 10 000		Summa	
		Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
Taxeringsår 1978													
20		12 075	36	7 142	21	7 412	22	5 086	15	2 173	6	33 888	100
40		6 676	34	3 714	19	3 598	19	3 297	17	2 065	11	19 350	100
20 + 40		578	23	537	21	543	21	517	20	372	15	2 547	100
												55 785	
Taxeringsår 1979													
20		10 453	32	6 905	21	7 151	22	5 894	18	2 448	7	32 851	100
40		4 665	30	2 921	19	2 989	19	2 681	17	2 427	15	15 683	100
20 + 40		270	17	275	18	368	24	349	23	284	18	1 546	100
												50 080	

Tabell 9 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person fördelat efter det inkomstslag resp. allmänna avdrag m. m. den oriktiga uppgiften avser

Inkomstslag m. m.	Antal	%
Inkomst av		
– tjänst	36 310	63,2
– jordbruksfastighet	3 484	6,1
– annan fastighet	3 270	5,7
– rörelse	2 961	5,1
– tillf. förvärvsv.	1 978	3,4
– kapital	7 254	12,6
Allmänt avdrag	2 088	3,6
Förlustavdrag	103	0,2
Garantibelopp	59	0,1
Summa	57 507	100,0

Tabell 10 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget tjänst fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent

Feltyp	Uttagsprocent					
	20 %		40 %		Summa	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%
<i>Intäkt</i>						
Lön eller liknande kontanter-sättning						
– helt utelämnad	11 489	97,5	292	2,5	11 781	32,45
– för lågt upptagen	6 988	97,0	216	3,0	7 204	19,84
Sjukpenning, föräldrapenning, arbetslöshetsers., kontant arbetsmarknadsstöd, vuxenstudiebidrag eller likartad ersättning						
– helt utelämnad	3 930	99,0	40	1,0	3 970	10,93
– för lågt upptagen	1 243	97,6	30	2,4	1 273	3,51
Periodiskt understöd						
– helt utelämnad	65	19,1	276	80,9	341	0,94
– för lågt upptaget	–	–	72	100	72	0,20
Natura förmån						
– helt utelämnad	954	37,5	1 593	62,5	2 547	7,01
– för lågt upptagen	33	27,3	88	72,7	121	0,33
Resekostnadsersättning, traktement eller liknande kontanter-sättning						
– helt utelämnad	1 416	94,3	86	5,7	1 502	4,14
– för lågt upptagen	98	94,2	6	5,8	104	0,29
Folkpension inkl. pensionstillskott						
– helt utelämnad	177	100	–	–	177	0,49
– för lågt upptagen	47	100	–	–	47	0,13
Annan pension, livränta						
– helt utelämnad	1 002	100	–	–	1 002	2,76
– för lågt upptagen	156	100	–	–	156	0,43

Feltyp	Uttagsprocent					
	20 %		40 %		Summa	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%
<i>Avdrag</i>						
Resor till och från arbetet i egen bil						
– helt vägrat	76	6,6	1 076	93,4	1 152	3,17
– delvis vägrat	123	4,4	2 699	95,6	2 822	7,77
Övriga resor till och från arbetet						
– helt vägrat	30	14,3	180	85,7	210	0,58
– delvis vägrat	35	20,5	136	79,5	171	0,47
Resor i tjänsten, schablonberäknade ökade levnadskostnader						
– helt vägrat	6	12,8	41	87,2	47	0,13
– delvis vägrat	5	10,0	45	90,0	50	0,14
Resor i tjänsten, verkliga ökade levnadskostnader						
– helt vägrat	5	16,7	25	83,3	30	0,08
– delvis vägrat	–	–	6	100	6	0,02
Resor i tjänsten egentliga färdkostnader						
– helt vägrat	60	23,2	199	76,8	259	0,71
– delvis vägrat	35	27,1	94	72,9	129	0,35
Ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort än hemorten eller vid dubbel bosättning						
– helt vägrat	114	29,9	267	70,1	381	1,05
– delvis vägrat	41	27,5	108	72,5	149	0,41
Övrigt						
– helt vägrat	57	13,9	353	86,1	410	1,13
– delvis vägrat	57	28,9	140	71,1	197	0,54
Summa	28 242	77,8	8 068	22,2	36 310	100,00

Tabell 12 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget jordbruksfastighet fördelade efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent

Feltyp	Uttagsprocent					
	20 %		40 %		Summa	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%
<i>Intäkt</i>						
Kontant intäkt						
– helt utelämnad	716	74,5	245	25,5	961	27,6
– för lågt upptagen	390	81,8	87	18,2	477	13,7
Förmån						
– helt utelämnad	179	20,7	687	79,3	866	24,8
– för lågt upptagen	202	38,3	325	61,7	527	15,1
Balanspost						
– helt utelämnad	20	22,2	70	77,8	90	2,6
– för lågt upptagen	15	48,4	16	51,6	31	0,9
<i>Avdrag</i>						
Balanspost						
– helt vägrat	1	14,3	6	85,7	7	0,2
– delvis vägrat	46	90,2	5	9,8	51	1,5
Reparation						
– helt vägrat	–	–	47	100	47	1,3
– delvis vägrat	–	–	143	100	143	4,1
Värdeminskning						
– helt vägrat	15	75,0	5	25,0	20	0,6
– delvis vägrat	1	4,8	20	95,2	21	0,6
Övrigt						
– helt vägrat	6	7,6	73	92,4	79	2,3
– delvis vägrat	11	6,7	153	93,3	164	4,7
Summa	1 602	46,0	1 882	54,0	3 484	100,0

Tabell 14 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget annan fastighet fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent

Feltyp	Uttagsprocent					
	20 %		40 %		Summa	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%
<i>Schablontaxerad annan fastighet</i>						
<i>Intäkt</i>						
För lågt angivet taxeringsvärde	105	86,8	16	13,2	121	3,70
Övrigt	51	89,5	6	10,5	57	1,74
<i>Konventionellt taxerad annan fastighet</i>						
<i>Intäkt</i>						
Kontant intäkt						
– helt utelämnad	–	–	15	100	15	0,46
– delvis utelämnad	–	–	17	100	17	0,52
Förmån						
– helt utelämnad	–	–	40	100	40	1,22
<i>Schablontaxerad annan fastighet</i>						
<i>Avdrag</i>						
<i>Gäldränta</i>						
– helt vägrat	136	61,5	85	38,5	221	6,76
– delvis vägrat	1 201	44,2	1 514	55,8	2 715	83,03
Övrigt						
– helt vägrat	1	100	–	–	1	0,03
– delvis vägrat	–	–	6	100	6	0,18
<i>Konventionellt taxerad annan fastighet</i>						
<i>Avdrag</i>						
<i>Gäldränta</i>						
– helt vägrat	–	–	15	100	15	0,46
– delvis vägrat	1	11,1	8	88,9	9	0,28
Reparation						
– helt vägrat	–	–	1	100	1	0,03
– delvis vägrat	15	71,4	6	28,6	21	0,64
Värdeminskning						
– delvis vägrat	15	100	–	–	15	0,46
Övrigt						
– helt vägrat	–	–	1	100	1	0,03
– delvis vägrat	–	–	15	100	15	0,46
Summa	1 525	46,6	1 745	53,4	3 270	100,00

Tabell 15 De vanligaste typerna av felaktigheter inom inkomstslaget annan fastighet (96,45 % av totalantalet inom inkomstslaget) som har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp

Feltyp	Undanhållet belopp i kr.													
	0-2 000		2 001-3 000		3 001-5 000		5 001-10 000		10 001-20 000		20 001->50 000		Summa	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
<i>Schablontaxerad annan fastighet</i>														
<i>Intäkt</i>														
För lågt angivet taxeringsvärde	95	78,5	16	13,2	9	7,5	-	-	-	-	1	0,8	-	-
Övrigt	41	71,9	5	8,8	5	8,8	5	8,8	1	1,7	-	-	-	57
<i>Konventionellt taxerad annan fastighet</i>														
<i>Intäkt</i>														
Förmån														
- helt utelämnad	5	12,5	15	37,5	-	-	20	50,0	-	-	-	-	-	40
<i>Schablontaxerad annan fastighet</i>														
<i>Avdrag</i>														
Gäldränta														
- helt vägrat	82	37,1	61	27,6	52	23,5	16	7,2	1	0,5	7	3,2	2	0,9
- delvis vägrat	1 172	43,2	574	21,1	622	22,9	305	11,2	32	1,2	10	0,4	-	2 715

Tabell 16 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget rörelse fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent

Feltyp	Uttagsprocent					
	20 %		40 %		Summa	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%
<i>Intäkt</i>						
Kontant intäkt						
- helt utelämnad	535	60,5	349	39,5	884	29,85
- för lågt upptagen	60	38,7	95	61,3	155	5,24
Förmån						
- helt utelämnad	26	4,1	608	95,9	634	21,41
- för lågt upptagen	5	25,0	15	75,0	20	0,67
Balanspost						
- helt utelämnad	124	47,0	140	53,0	264	8,92
- för lågt upptagen	41	60,3	27	39,7	68	2,30
<i>Avdrag</i>						
Balanspost						
- helt vägrat	31	83,8	6	16,2	37	1,25
- delvis vägrat	60	69,0	27	31,0	87	2,94
Värdeminskning						
- helt vägrat	-	-	25	100	25	0,84
- delvis vägrat	31	48,4	33	51,6	64	2,16
Lokalkostnader						
- helt vägrat	-	-	21	100	21	0,71
- delvis vägrat	16	17,2	77	82,8	93	3,14
Bilkostnader						
- helt vägrat	5	23,8	16	76,2	21	0,71
- delvis vägrat	-	-	35	100	35	1,18
Representation						
- helt vägrat	-	-	5	100	5	0,17
Resekostnader, ökade levnads- kostnader						
- helt vägrat	-	-	31	100	31	1,05
- delvis vägrat	-	-	16	100	16	0,54
Övrigt						
- helt vägrat	21	7,8	249	92,2	270	9,12
- delvis vägrat	41	17,7	190	82,3	231	7,80
Summa	996	33,6	1 965	66,4	2 961	100,00

Tabell 17 De vanligaste typerna av felaktigheter inom inkomstslaget rörelse (96,36 % av totalantalet inom inkomstslaget) som har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp

Feltyp	Undanhållet belopp i kr.												Summa		
	0- 2 000	2 001- 3 000	3 001- 5 000	5 001- 10 000	10 001- 20 000	20 001- 50 000	>50 000	Antal	%	Antal	%	Antal		%	
<i>Intäkt</i>															
Kontant intäkt															
- helt utelämnad	278	31,5	155	17,5	171	19,4	162	18,3	76	8,6	26	2,9	16	1,8	884
- för lägt upptagen	35	22,6	17	11,0	28	18,1	46	29,7	26	16,8	2	1,2	1	0,6	155
Förmån															
- helt utelämnad	254	40,1	130	20,5	208	32,8	42	6,6	-	-	-	-	-	-	634
Balanspost															
- helt utelämnad	55	20,8	60	22,7	22	8,3	25	9,5	44	16,7	57	21,6	1	0,4	264
- för lägt upptagen	21	30,9	-	-	15	22,1	30	44,1	-	-	-	-	2	2,9	68
<i>Avdrag</i>															
Balanspost															
- helt vägrat	-	-	30	81,1	-	-	-	-	5	13,5	2	5,4	-	-	37
- delvis vägrat	31	35,6	15	17,2	35	40,2	5	5,8	-	-	-	-	1	1,2	87
Värdeminskning															
- delvis vägrat	32	50,0	1	1,6	15	23,4	15	23,4	-	-	1	1,6	-	-	64
Lokalkostnader															
- delvis vägrat	61	65,6	10	10,8	17	18,2	5	5,4	-	-	-	-	-	-	93
Bilkostnader															
- delvis vägrat	-	-	15	42,9	15	42,9	5	14,2	-	-	-	-	-	-	35
Resekostnader, ökade levnadskostnader															
- helt vägrat	-	-	-	-	5	16,1	6	19,4	20	64,5	-	-	-	-	31
Övrigt															
- helt vägrat	68	25,2	22	8,1	53	19,6	102	37,8	13	4,8	11	4,1	1	0,4	270
- delvis vägrat	66	28,6	61	26,4	51	22,1	25	10,8	21	9,1	7	3,0	-	-	231

Tabell 18 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent

Feltyp	Uttagsprocent					
	20 %		40 %		Summa	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%
<i>Intäkt</i>						
Fastighet						
- helt utelämnad	50	43,9	64	56,1	114	5,8
- för lågt upptagen	6	15,4	33	84,6	39	2,0
Aktier						
- helt utelämnad	18	69,2	8	30,8	26	1,3
- för lågt upptagen	-	-	3	100	3	0,1
Annan egendom						
- helt utelämnad	205	14,5	1 209	85,5	1 414	71,5
- för lågt upptagen	15	45,5	18	54,5	33	1,7
<i>Avdrag</i>						
Fastighet						
- helt vägrat	3	60,0	2	40,0	5	0,2
- delvis vägrat	88	26,2	248	73,8	336	17,0
Aktier						
- delvis vägrat	-	-	1	100	1	0,1
Annan egendom						
- helt vägrat	5	100	-	-	5	0,2
- delvis vägrat	-	-	2	100	2	0,1
Summa	390	19,7	1 588	80,3	1 978	100,0

Tabell 19 De vanligaste typerna av felaktigheter inom inkomstslaget tillfällig försärvsverksamhet (99,3 % av totalantalet inom inkomstslaget) som har föranlett att skattefälligg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp

Feltyp	Undanhållet belopp i kr.														
	0- 2 000	2 001- 3 000	3 001- 5 000	5 001- 10 000	10 001- 20 000	20 001- 50 000	>50 000	Summa							
	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	
<i>Intäkt</i>															
Fastighet															
- helt utelämnad	-	-	10	8,8	15	13,2	30	26,3	25	21,9	21	18,4	13	11,4	114
- för lågt upptagen	21	53,8	-	-	5	12,8	-	-	7	18,0	6	15,4	-	-	39
Aktier															
- helt utelämnad	7	26,9	1	3,9	16	61,5	-	-	-	-	2	7,7	-	-	26
Annan egendom															
- helt utelämnad	364	25,8	337	23,8	304	21,5	298	21,1	78	5,5	26	1,8	7	0,5	1 414
- för lågt upptagen	1	3,0	26	78,8	-	-	-	-	6	18,2	-	-	-	-	33
<i>Avdrag</i>															
Fastighet															
- delvis vägrat	23	6,8	46	13,7	57	17,0	101	30,1	62	18,5	25	7,4	22	6,5	336

Tabell 20 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift inom inkomstslaget kapital fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent

Feltyp	Uttagsprocent					
	20 %		40 %		Summa	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%
<i>Intäkt</i>						
Ränta eller annan utdelning						
- helt utelämnad	1 877	84,1	354	15,9	2 231	30,8
- för lågt upptagen	319	66,5	161	33,5	480	6,6
<i>Avdrag</i>						
Gäldränta						
- helt vägrat	52	2,6	1 950	97,4	2 002	27,6
- delvis vägrat	94	3,8	2 357	96,2	2 451	33,8
Övrigt						
- helt vägrat	-	-	37	100	37	0,5
- delvis vägrat	-	-	53	100	53	0,7
Summa	2 342	32,3	4 912	67,7	7 254	100,0

Tabell 21 De vanligaste typerna av felaktigheter inom inkomstslaget kapital (98,8 % av totalantalet inom inkomstslaget) som har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person taxeringsåret 1978 fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp

Feltyp	Undanhållet belopp i kr.													
	0- 2 000	2 001- 3 000	3 001- 5 000	5 001- 10 000	10 001- 20 000	20 001- 50 000	> 50 000	Summa						
	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
<i>Inträkt</i>														
Ränta eller annan utdelning	1 986	89,0	124	5,6	70	3,1	34	1,5	16	0,7	1	0,1	-	2 231
- helt utelämnad														
- för lågt upptagen	376	78,3	41	8,6	23	4,8	26	5,4	11	2,3	2	0,4	1	0,2
<i>Andrag</i>														
Gäldränta	1 087	54,3	419	20,9	290	14,5	146	7,3	58	2,9	2	0,1	-	2 002
- helt vägrat														
- delvis vägrat	1 489	60,8	401	16,4	325	13,3	170	6,9	60	2,4	6	0,2	-	2 451

Tabell 22 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillegg enligt TL på grund av oriktig uppgift har påförts fysisk person för oriktig uppgift avseende allmänt avdrag fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent

Feltyp	Uttagsprocent					
	20 %		40 %		Summa	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%
Försäkringspremier						
– helt vägrat	31	27,9	80	72,1	111	5,3
– delvis vägrat	1	2,5	39	97,5	40	1,9
Periodiskt understöd						
– helt vägrat	30	4,2	677	95,8	707	33,9
– delvis vägrat	30	6,6	422	93,4	452	21,6
Förvärvsavdrag						
– helt vägrat	701	94,6	40	5,4	741	35,5
– delvis vägrat	–	–	15	100	15	0,7
Övrigt						
– helt vägrat	5	22,7	17	77,3	22	1,1
Summa	798	38,2	1 290	61,8	2 088	100,0

Tabell 24 Antalet avvikelser som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift påförts fysisk person för oriktig uppgift avseende förlustavdrag fördelat efter olika typer av felaktigheter och avgiftens uttagsprocent

Feltyp	Undanhållet belopp i kr.							Summa
	0- 2 000	2 001- 3 000	3 001- 5 000	5 001- 10 000	10 001- 20 000	20 001- 50 000	> 50 000	
20 %								
Förlustavdrag								
- helt vägrat	1	-	5	20	21	5	-	52
- delvis vägrat	6	-	-	1	5	-	-	12
40 %								
Förlustavdrag								
- helt vägrat	-	-	-	16	1	-	1	18
- delvis vägrat	-	15	-	5	-	1	-	21

Tabell 25 Antalet skattskyldiga fysiska personer som taxeringsåret 1978 har påförts skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift fördelat efter sammanräknad inkomst

Sammanräknad inkomst, 1 000 kr.	Avvikelser Antal	Antal inkomsttagare med avvikelse inom resp. beloppsintervall, ‰
- 10	660	1,5
10- 20	2 985	2,8
20- 30	5 745	6,9
30- 40	7 875	10,5
40- 50	9 780	11,4
50- 60	8 915	10,6
60- 70	5 635	11,7
70- 80	2 970	12,3
80-100	2 830	13,5
100-120	1 171	14,1
120-150	767	15,3
150-200	517	18,4
200-500	281	17,3
500-	11	12,3
Samtliga	50 142	8,5

Tabell 26 Skattetillägg enligt TL på grund av skönsmässig avvikelse från deklARATION taxeringsåren 1978-1979 fördelade efter fysisk och juridisk person samt storleken av skönsmässigt påslag (avgiftsgrundande belopp)

Skönsmässigt påslag i kr.	Taxeringsår			
	1978		1979	
	Antal	%	Antal	%
<i>Fysisk person</i>				
0- 5 000	929	13,3	539	11,2
5 001-10 000	1 860	26,6	1 124	23,3
10 001-15 000	1 175	16,8	787	16,3
15 001-20 000	971	13,9	726	15,1
>20 000	2 060	29,4	1 646	34,1
Summa	6 995	100,0	4 822	100,0
<i>Juridisk person</i>				
0- 5 000	91	28,7	32	18,3
5 001-10 000	87	27,4	43	24,6
10 001-15 000	12	3,8	10	5,7
15 001-20 000	31	9,8	19	10,8
>20 000	96	30,3	71	40,6
Summa	317	100,0	175	100,0

Tabell 27 Skattetillägg enligt TL på grund av skönsmässig avvikelse från deklARATION som taxeringsåret 1978 har påförts fysisk person fördelade efter det inkomstslag inom vilket avvikelsen har förekommit

Inkomstslag	Antal höjningar	Höjning, 1 000 kr.	Genomsnittl. höjning, kr.
Inkomst av			
- tjänst	1 346	32 588	24 211
- kapital	18	289	16 056
- annan fastighet	28	213	7 607
- tillf. förvärvsverksamhet	118	3 784	32 068
- jordbruksfastighet	304	3 463	11 391
- rörelse	4 045	67 354	16 651
Summa	5 859	107 691	18 380

Tabell 28 Antalet skattskyldiga fysiska personer som taxeringsåret 1978 har påförts skattetillägg enligt TL på grund av skönmässig avvikelse från deklARATION fördelat efter sammanräknad inkomst

Sammanräknad inkomst, 1 000 kr.	Avvikelser antal	Andel inkomsttagare med avvikelse, ‰
- 10	90	0,2
10- 20	480	0,4
20- 30	1 200	1,4
30- 40	1 050	1,4
40- 50	825	1,0
50- 60	760	0,9
60- 70	490	1,0
70- 80	230	1,0
80-100	365	1,7
100-120	149	1,8
120-150	92	1,8
150-200	51	1,8
200-500	34	2,1
500-	5	5,6
Samtliga	5 821	1,0

Tabell 29 Andelen deklARATIONER inom olika inkomstslag m. m. med avvikelse, som taxeringsåret 1978 har föranlett skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift eller skönmässig avvikelse från deklARATION

Inkomstslag, m. m.	‰
Inkomst av	
- tjänst	6,2
- kapital	4,1
- annan fastighet	4,7
- tillfällig förvärvsverksamhet	24,4
- jordbruksfastighet	13,0
- rörelse	27,3
Allmänna avdrag exkl. underskott	0,6

Tabell 30 Skattetillägg enligt TL på grund av utebliven deklaration taxeringsåren 1978-1979 fördelade efter fysisk och juridisk person samt storleken av avgiftsgrundande belopp

Avgiftsgrundande belopp i kr.	Taxeringsår			
	1978		1979	
	Antal	%	Antal	%
<i>Fysisk person</i>				
0-10 000	1 488	7,5	1 090	5,9
10 001-20 000	3 168	15,9	2 642	14,2
20 001-40 000	6 921	34,8	6 156	33,0
40 001-60 000	4 938	24,9	4 881	26,2
60 001-80 000	1 892	9,5	2 042	11,0
>80 000	1 462	7,4	1 815	9,7
Summa	19 869 ^a	100,0	18 626	100,0
<i>Juridisk person</i>				
0-10 000	1 705	50,3	1 094	45,8
10 001-20 000	561	16,5	462	19,3
20 001-40 000	558	16,5	355	14,9
40 001-60 000	323	9,5	266	11,1
60 001-80 000	61	1,8	49	2,1
>80 000	183	5,4	162	6,8
Summa	3 391 ^a	100,0	2 388	100,0

^a En LSM har i sitt enkätsvar endast redovisat det totala antalet skattetillägg på grund av utebliven deklaration men inte hur dessa fördelar sig på olika intervaller av avgiftsgrundande belopp. Tabellen utgår därför från att det totala antalet sådana tillägg är 23 260 och att dessa fördelar sig på fysisk resp. juridisk person med 19 869 resp. 3 391.

Tabell 31 Antalet fall av bristande uppgiftslämnande taxeringsåret 1978 som i och för sig kunnat medföra att LSM påfört skattskyldig fysisk person skattetillägg enligt TL men där påföring av avgiften underlåtits fördelat efter grunden för att avgiften inte påförts

Grund för att inte påföra skattetillägg	Antal	%	
Bristande bevisning	11 991	5,9	
<i>Undantagsbestämmelser</i>			
Felräkning, misskrivning	9 765	} 4,8	
Bedömning av yrkande	136 150		} 147 853 66,7
Frivillig rättelse	1 938		
<i>Eftergiftsbestämmelser</i>			
Ålder	18 873	} 9,2	
Sjukdom	4 039		} 2,0
Bristande erfarenhet	12 149	} 44 367 5,9	
Därmed jämförligt förhållande	325		} 0,2
Oriktiga uppgiftens beskaffenhet	8 177		
Annan särskild omständighet	804		} 0,4
Summa	204 211	100,0	

Tabell 32 Antalet fall av bristande uppgiftslämnande taxeringsåret 1978 som i och för sig kunnat medföra att LSM påfört skattskyldig fysisk person skattetillägg enligt TL men där påföring av avgiften underlåtits fördelat efter inkomstslag m. m.

Inkomstslag, m. m.	Antal	%
Oriktig uppgift avseende		
- tjänst	101 990	49,9
- jordbruksfastighet	20 981	10,3
- annan fastighet	9 636	4,7
- rörelse	11 259	5,5
- tillfällig förvärvsverksamhet	4 054	2,0
- kapital	7 966	3,9
- allmänt avdrag	36 403	17,8
- förlustavdrag	713	0,4
- garantibelopp	2 571	1,3
- förmögenhet	683	0,3
Skönsmässig avvikelse	28	0,0
Skönstaxering	7 927	3,9
Summa	204 211	100,0

Tabell 34 Avgivandet av självdeklaration från skattskyldiga som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt av LSM har påförts skattetillägg enligt TL på grund av utebliven deklARATION

Skattetillägg på grund av utebliven deklARATION	Deklaration inkomsten		Deklaration inte inkomsten	
	Antal	%	Antal	%
16 856	3 590	21,3	13 266	78,7

Tabell 35 Skattetillägg enligt TL på grund av utebliven deklARATION som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt av LSM har påförts fysisk person fördelade efter olika intervaller av avgiftsgrundande belopp samt antalet fall inom varje beloppintervall som deklARATION har kommit in och vilken beslutsåtgärd detta medfört i fråga om skattetillägget

Avgiftsgrundande belopp i 1 000 kr.	Skatte- tillägg p. g. a. ute- bliven deklARA- tion	Deklaration inkomsten						Deklaration inte inkomsten	
		Skattetillägget undanröjt		Skattetillägget nedsatt		Ärendet inte avgjort			
		Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
0- 5	729	25	3,4	-	-	30	4,1	674	92,5
5- 10	1 637	64	3,9	15	0,9	89	5,4	1 469	89,8
10- 20	3 184	223	7,0	45	1,4	179	5,6	2 737	86,0
20- 40	5 595	466	8,3	144	2,6	506	9,0	4 479	80,1
40- 60	2 569	283	11,1	104	4,0	327	12,7	1 855	72,2
60-100	1 180	159	13,5	60	5,1	253	21,4	708	60,0
100-150	233	30	12,9	19	8,1	45	19,3	139	59,7
150-200	35	-	-	-	-	20	57,1	15	42,9
200-250	30	-	-	-	-	25	83,3	5	16,7
250-300	15	-	-	-	-	-	-	15	100
300-	30	-	-	-	-	24	80,0	6	20,0
Samtliga	15 237	1 250	8,2	387	2,5	1 498	9,8	12 102	79,5

Tabell 36 Skattetillegg enligt TL på grund av utebliven deklarasjon som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt av LSM har påførts juridisk person fördelade efter olika intervaller av avgiftsgrundande belopp samt antalet fall inom varje beloppintervall där deklarasjon har kommit in och vilken beslutsåtgärd detta medfört i fråga om skattetillegget

Avgiftsgrundande belopp i 1 000 kr.	Skattetillegg p. g. a. utebliven deklarasjon	Deklarasjon inkommen				Deklarasjon inte inkommen	
		Skattetillegget undanröjt		Ärendet inte avgjort			
		Antal	%	Antal	%	Antal	%
0- 5	301	35	11,6	28	9,3	238	79,1
5- 10	498	70	14,1	35	7,0	393	78,9
10- 20	400	77	19,3	35	8,7	288	72,0
20- 40	231	-	-	84	36,4	147	63,6
40- 60	112	21	18,7	28	25,0	63	56,3
60-100	49	7	14,3	14	28,6	28	57,1
100-150	7	-	-	-	-	7	100
150-200	7	-	-	7	100	-	-
200-250	-	-	-	-	-	-	-
250-300	7	7	100	-	-	-	-
300-	7	-	-	7	100	-	-
Samtliga	1 619	217	13,4	238	14,7	1 164	71,9

Tabell 37 Skattetillegg enligt TL på grund av utebliven deklarasjon som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt har påførts fysisk person och beträffande vilken deklarasjon inte har kommit in inom respitfristerna för undanröjande eller ned-sättning av sådant tilllegg fördelade efter huruvida tilllegget har betalats m. m.

	Antal	%
Helt betalt	4 320	37,4
Delvis betalt	1 900	16,4
Helt obetalt	2 227	19,3
Avskrivet	3 105	26,9
Summa	11 552	100,0

Tabell 38 Skattetillegg enligt TL på grund av utebliven deklarasjon som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt har påførts juridisk person och beträffande vilken deklarasjon inte har kommit in inom respitfristerna för undanröjande av sådant tilllegg fördelade efter huruvida tilllegget har betalats m. m.

	Antal	%
Helt betalt	414	40,4
Delvis betalt	14	1,4
Helt obetalt	49	4,8
Avskrivet	547	53,4
Summa	1 024	100,0

Tabell 39 Avvikelser i ett urval av åren 1975–1977 utförda revisioner som har lett till taxeringshöjning i LR överstigande 50 000 kr. fördelade efter undanhållet belopp

Undanhållet belopp i 1 000 kr.	Summa avvikelser	
	Antal	%
50– 75	166	32,2
75– 100	108	21,0
100– 150	91	17,7
150– 200	50	9,7
200– 250	29	5,6
250– 300	15	2,9
300– 400	18	3,5
400– 500	9	1,7
500– 750	18	3,5
750–1 000	3	0,6
1 000–	8	1,6
Summa	515	100,0

Tabell 40 Avvikelser i ett urval av åren 1975–1977 utförda revisioner som har lett till taxeringshöjning i LR överstigande 50 000 kr. fördelade efter det inkomstslag m. m. där avvikelsen har förekommit

Inkomstslag m. m.	Antal	%
Inkomst av		
– tjänst	117	22,7
– tjänst och annat inkomstslag	13	
– jordbruksfastighet	4	2,5
– jordbruksfastighet och annat inkomstslag	–	
– annan fastighet	5	1,0
– annan fastighet och annat inkomstslag	1	0,2
– rörelse	241	46,8
– rörelse och annat inkomstslag	113	
– tillfällig förvärvsverksamhet	3	21,9
– tillfällig förvärvsverksamhet och annat inkomstslag	1	
– kapital	1	0,2
– kapital och annat inkomstslag	1	0,2
Allmänt avdrag	4	0,8
Allmänt avdrag och annat inkomstslag	1	0,2
Förlustavdrag	6	1,1
Förlustavdrag och annat inkomstslag	1	0,2
Förmögenhet	2	0,4
Skönstaxering	1	0,2
Summa	515	100,0

Tabell 42. Avvikelse i inkomstslaget rörelse i ett urval av åren 1975-1977 utförda revisioner som har lett till taxeringshöjning i LR överstigande 50 000 kr. fördelade efter typ av felaktighet och undanhållet belopp beträffande varje felaktighet

Feltyp	Undanhållet belopp i 1 000 kr.												Summa					
	50-75	75-100	100-150	150-200	200-250	250-300	300-400	400-500	500-750	750-1 000	>1 000							
	An-tal	%	An-tal	%	An-tal	%	An-tal	%	An-tal	%	An-tal	%	An-tal	%				
Intäkt																		
Kontant intäkt																		
- helt utelämnad	56	31,6	43	24,3	41	23,2	17	9,6	6	3,4	5	2,8	-	1	0,6	177		
- för lågt upptagen	13	40,6	10	31,3	-	-	5	15,6	3	9,4	1	3,1	-	-	-	32		
Balanspost																		
- helt utelämnad	7	19,4	5	13,9	5	13,9	6	16,6	2	5,6	1	2,8	2	5,6	3	8,3	36	
- för lågt upptagen	3	23,1	1	7,7	5	38,4	4	30,8	-	-	-	-	-	-	-	13		
Avdrag																		
Balanspost																		
- helt vägrat	2	12,5	3	18,7	2	12,5	1	6,3	2	12,5	1	6,3	1	6,2	-	2	12,5	16
- delvis vägrat	5	21,8	1	4,3	1	4,3	5	21,8	6	26,1	2	8,7	1	4,3	-	2	8,7	23
Värdeminskning																		
- helt vägrat	1	10,0	1	10,0	1	10,0	-	-	-	-	1	10,0	2	20,0	-	2	20,0	10
- delvis vägrat	1	14,3	4	57,1	1	14,3	-	-	-	-	1	14,3	-	-	-	-	-	7
Övrigt																		
- helt vägrat	9	23,1	10	25,6	7	17,9	5	12,8	3	7,7	2	5,1	1	2,6	1	2,6	-	39
- delvis vägrat	1	100,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1

Tabell 43. Antalet skattskyldiga som taxeringsåren 1972-1979 enligt debiteringslängderna har påförts förseningsavgift enligt TL

	Taxeringsår							
	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Antal skattskyldiga med förseningsavgift	28 554	33 645	34 020	38 145	35 633	35 925	39 624	20 967
- ökning/minskning	+ 5 091	+ 375	+ 4 125	- 2 512	+ 292	+ 3 699	- 18 657	- 18 657
- procentuell ökning/minskning	+ 17,8	+ 1,1	+ 12,1	- 6,6	+ 0,8	+ 10,3	- 47,1	- 47,1

Tabell 44 Sammanlagt belopp av enligt debiteringslängderna påförda förseningsavgifter enligt TL taxeringsåren 1972-1979

	Taxeringsår							
	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Sammanlagt avgiftsbelopp i 1 000 kr.	7 066	12 000	11 881	12 864	12 647	12 838	14 297	7 777
- ökning/minskning	+ 4 934	- 119	+ 983	- 217	+ 191	+ 1 459	- 6 520	
- procentuell ökning/minskning	+ 69,8	- 1,0	+ 8,3	- 1,7	+ 1,5	+ 11,4	- 45,6	

Tabell 45 Förseningsavgift enligt TL som har påförts taxeringsåren 1975-1976 och 1978-1979 fördelade för varje taxeringsår efter fysisk och juridisk person

	Taxeringsår			
	1975	1976	1978	1979
Fysisk person	28 303	26 777	31 605	27 737
- ökning/minskning	- 1 526	+ 4 828	- 3 868	
- procentuell ökning/minskning	- 5,4	+ 18,0	- 12,2	
Juridisk person	9 335	10 824	7 981	4 660
- ökning/minskning	+ 1 489	- 2 843	- 3 321	
- procentuell ökning/minskning	+ 16,0	- 26,3	- 41,6	

Tabell 46 Förseningsavgift enligt TL som har påförts taxeringsåren 1975-1976 och 1978-1979 fördelade för varje taxeringsår efter fysisk och juridisk person och avgiftsuttag

Avgiftsuttag	Taxeringsår															
	1975				1976				1978				1979			
	Fysisk person	Juridisk person	Fysisk person	Juridisk person	Fysisk person	Juridisk person	Fysisk person	Juridisk person	Fysisk person	Juridisk person	Fysisk person	Juridisk person				
	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
Enkel avgift	20 332	71,8	7 283	78,0	19 117	71,4	8 482	78,4	23 442	74,1	5 903	74,0	24 867	89,7	4 185	89,8
Dubbel avgift	7 971	28,2	2 052	22,0	7 660	28,6	2 342	21,6	8 143	25,9	2 078	26,0	2 870	10,3	475	10,2
Summa	28 303	100,0	9 335	100,0	26 777	100,0	10 824	100,0	31 585	100,0	7 981	100,0	27 737	100,0	4 660	100,0

1.2 Skattetillägg och förseningsavgift enligt ML

1.2.1 Statistiska källor

Uppgifterna i tabellerna 47–50 om antal och belopp av påförda skattetillägg, hur dessa avgifter förhåller sig till antalet avvikelsebeslut m. m. avseende åren 1976–1979 har hämtats från RSV:s statistik som grundar sig på uppgifter från LST. Från samma statistiska källa kommer uppgifterna om beslut om eftergift i tabellerna 62–64, skattetillägg på grund av utebliven deklaration i tabellerna 65–68 och förseningsavgifter i tabellerna 69–70.

För att erhålla en mer detaljerad bild av hur skattetilläggen fördelar sig efter grunden för påföringen, olika typer av felaktigheter, beloppsintervaller m. m. har utredningen undersökt under 1979 meddelade avgiftsbeslut hos tre LST som har bedömts vara representativa för riket som helhet. Undersökningsresultatet, som har räknats upp till rikstal, redovisas i tabellerna 51–61.

1.2.2 Tabellförteckning

Tabell 47	Antal skattetillägg enligt ML åren 1976–1979
48	Antal beslut av LST (preliminära fastställelsebeslut och beslut om efterbeskattning) med avvikelse från deklaration för mervärdeskatt samt antal skattetillägg enligt ML på grund av oriktig uppgift och skönsmässig avvikelse från deklaration åren 1976–1979
49	Variationer i frekvensen av LST:s påföring av skattetillägg på grund av oriktig uppgift och skönsmässig avvikelse från deklaration – genomsnitt och spridning av procentandelen skattetillägg i relation till antalet avvikelsebeslut åren 1976–1979
50	Totalt och genomsnittligt påförda belopp av skattetillägg enligt ML på grund av oriktig uppgift och skönsmässig avvikelse från deklaration åren 1976–1979
51	Fördelning av skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979, efter grunden för påföringen
52	Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift, fördelade efter felkategori
53	Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift, fördelade efter felkategori och avgiftens storlek i olika beloppsintervall
54	Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift avseende tillämpningsfel, fördelade efter olika typer av tillämpningsfel
55	Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift avseende avdrag, fördelade efter olika typer av avdrag
56	Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift avseende tillämpningsfel, fördelade efter olika typer av tillämpningsfel och avgiftens storlek i olika beloppsintervall
57	Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift avseende redovisningsfel, fördelade efter olika typer av redovisningsfel

Tabell 58	Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift avseende redovisningsfel, fördelade efter olika typer av redovisningsfel och avgiftens storlek i olika beloppsintervall
59	Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av sköns- mässig avvikelse från deklaration, fördelade efter beräknings- grund
60	Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av sköns- mässig avvikelse från deklaration, fördelade efter beräknings- grund och avgiftens storlek i olika beloppsintervall
61	Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift eller skönsmässig avvikelse från deklaration, fördelade efter påföringsgrund och utredningsform
62	Antal ansökningar hos LST och LSR/LR om eftergift av skat- tetillägg enligt ML åren 1976-1979
63	Antal beslut av LST och LSR/LR om eftergift av skattetillägg enligt ML åren 1976-1979
64	Antal beslut av LST och LSR/LR om eftergift av skattetillägg enligt ML i relation till antalet ansökningar åren 1976-1979
65	Deklarationsantal samt antal skattetillägg enligt ML på grund av utebliven deklaration åren 1976-1979
66	Totalt och genomsnittligt påförda belopp av skattetillägg enligt ML på grund av utebliven deklaration åren 1976-1979
67	Antal skattetillägg enligt ML på grund av utebliven deklaration, som har påförts, undanröjts resp. satts ned sedan deklaration lämnats åren 1976-1979
68	Totalt och genomsnittligt belopp av skattetillägg enligt ML, som har undanröjts sedan deklaration har lämnats inom re- spitmånaden åren 1976-1979
69	Antal registrerade skattskyldiga för mervärdeskatt samt antal och belopp av förseningsavgifter enligt ML åren 1976-1979
70	Antal enkla och dubbla förseningsavgifter enligt ML åren 1976-1979

1.2.3 Tabeller

Tabell 47 Antalet skattetillägg enligt ML åren 1976-1979

	1976	1977	1978	1979
Antal	43 039	44 211	46 757	44 258
Ökning/minskning	+ 1 172	+ 2 546	- 2 499	
Procentuell ökning /minskning	+ 2,7	+ 5,8	- 5,3	
Påfört belopp, tkr.	54 960	63 174	74 951	79 235
Ökning/minskning, tkr.	+ 8 214	+ 11 777	+ 4 284	
Procentuell ökning /minskning	+ 14,9	+ 18,6	+ 5,7	

Tabell 48 Antalet beslut av LST (preliminära fastställelsebeslut och beslut om efterbeskattning) med avvikelse från deklARATION för mervärdeskatt samt antalet skattetillägg enligt ML på grund av oriktig uppgift och skönmässig avvikelse från deklARATION åren 1976-1979

	1976	1977	1978	1979
Antal beslut	28 590	26 550	28 012	26 496
Antal skattetillägg	6 627	5 652	5 701	4 674
Procentuell andel skattetillägg	23,1	21,3	20,4	17,6

Tabell 49 Variationer i frekvensen av LST:s påföring av skattetillägg på grund av oriktig uppgift och skönmässig avvikelse från deklARATION - genomsnitt och spridning av procentandelen skattetillägg i relation till antalet avvikelsebeslut åren 1976-1979

	Lägsta värde	1:a kvartilen	Medianen	3:e kvartilen	Högsta värde
1976	13,6	18,9	22,7	28,4	40,4
1977	10,2	16,3	21,9	28,7	38,3
1978	8,2	15,1	21,4	26,4	28,3
1979	7,4	12,8	17,2	22,5	26,6

Tabell 50 Totalt och genomsnittligt påförda belopp av skattetillägg enligt ML på grund av oriktig uppgift och skönmässig avvikelse från deklARATION åren 1976-1979

	1976	1977	1978	1979
Påförda belopp, tkr.	10 279	9 625	10 373	10 988
Genomsnittsbelopp, kr.	1 551	1 703	1 820	2 351

Tabell 51 Fördelning av skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979, efter grunden för påföringen

Påföringsgrund	Antal	%	Belopp, tkr	%
Oriktig uppgift	3 365	7,6	9 472	15,1
Skönmässig avvikelse från deklARATION	1 308	3,0	1 516	2,4
Utebliven deklARATION	39 584	89,4	51 937	82,5
Summa	44 257	100,0	62 925	100,0

Tabell 52 Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift, fördelade efter felkategori

Felkategori	Antal	%	Belopp, tkr	%
Tillämpningsfel	1 195	35,5	2 226	23,5
Redovisningsfel	2 170	64,5	7 246	76,5
Summa	3 365	100,0	9 472	100,0

Tabell 53 Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift, fördelade efter felkategori och avgiftens storlek i olika beloppsintervall

Felkategori	0-400	401- 1 000	1 001- 2 000	2 001- 4 000	4 001- 10 000	10 001-	Summa
Tillämpningsfel	275	348	338	129	77	28	1 195
Redovisningsfel	602	584	380	315	148	141	2 170
Summa	877	932	718	444	225	169	3 365

Tabell 54 Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift avseende tillämpningsfel, fördelade efter olika typer av tillämpningsfel

Feltyp	Antal	%	Belopp, tkr	%
Fråga om skatteplikt	46	3,8	149	6,7
Fråga om beskatt- ningsvärde	48	4,0	56	2,5
Fråga om export	111	9,3	176	7,9
Fråga om avdrag	963	80,6	1 776	79,8
Övriga tillämpningsfel	27	2,3	69	3,1
Summa	1 195	100,0	2 226	100,0

Tabell 55 Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift avseende avdrag, fördelade efter olika typer av avdrag

Avdragets typ	Antal	%
Avdrag för förvärv till verksamhet, som inte medför skatt- skyldighet (i s. k. blandad verksamhet)	167	17,3
Avdrag för förvärv för stadigvarande bostad	195	20,3
Avdrag för personbil	176	18,3
Avdrag av annat slag	425	44,1
Summa	963	100,0

Tabell 56 Skattetillägg enligt ML, som påförts 1979 på grund av oriktig uppgift avseende tillämpningsfel, fördelade efter olika typer av tillämpningsfel och avgiftens storlek i olika beloppsintervall

Feltyp	0-400	401-1 000	1 001-2 000	2 001-4 000	4 001-10 000	10 001-	Summa
Fråga om skatteplikt	8	29	10	4	3	2	56
Fråga om beskattningsvärde	6	12	30	-	-	-	48
Fråga om export	56	20	16	12	7	-	111
Fråga om avdrag							
- i blandad verksamhet	37	28	65	19	10	8	167
- för stadigvarande bostad	46	102	18	10	10	9	195
- för personbil	29	38	101	8	-	-	176
- övriga fall av avdrag	83	121	92	74	46	-	416
Övriga tillämpningsfel	10	8	6	2	1	9	36
Summa	275	358	338	129	77	28	1 195
%	23,0	29,1	28,3	10,8	6,4	2,4	100,0

Tabell 57 Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift avseende redovisningsfel, fördelade efter olika typer av redovisningsfel

Feltyp	Antal	%	Belopp, tkr	%
Omsättning har inte bokförts	388	17,9	1 286	15,3
Bokförd omsättning har inte deklarerats	1 136	52,3	4 153	49,4
Övriga redovisningsfel (s. k. räkenskapsfel)	646	29,8	2 967	35,3
Summa	2 170	100,0	8 406	100,0

Tabell 58 Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift avseende redovisningsfel, fördelade efter olika typer av redovisningsfel och avgiftens storlek i olika beloppsintervall

Feltyp	0-400	401-1 000	1 001-2 000	2 001-4 000	4 001-10 000	10 001	Summa
Omsättning som inte bokförts	82	74	120	65	19	28	388
Bokförd omsättning har inte deklarerats	339	380	167	120	74	56	1 136
Övriga redovisningsfel (s. k. räkenskapsfel)	181	130	93	130	55	57	646
Summa	602	584	380	315	148	141	2 170

Tabell 59 Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av skönsmässig avvikelse från deklARATION, fördelade efter beräkningsgrund

Beräkningsgrund	Antal	%	Belopp, tkr	%
Avstämning mot inkomstdeklARATION	267	20,5	240	15,8
I konsekvens med taxeringsbeslut	712	54,5	744	49,1
Övriga fall	329	25,0	532	35,1
Summa	1 308	100,0	1 516	100,0

Tabell 60 Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av skönsmässig avvikelse från deklARATION, fördelade efter beräkningsgrund och avgiftens storlek i olika beloppintervall

Beräkningsgrund	0-400	401-1 000	1 001-2 000	2 001-4 000	4 001-10 000	10 001-	Summa
Avstämning mot inkomstdeklARATION	84	129	27	27	-		267
I konsekvens med taxeringsbeslut	111	408	129	37	27		712
Övriga fall	73	75	78	73	30		329
Summa	268	612	234	137	57		1 308
%	20,5	46,8	17,9	10,5	4,3		100,0

Tabell 61 Skattetillägg enligt ML, som har påförts 1979 på grund av oriktig uppgift eller skönsmässig avvikelse från deklARATION, fördelade efter påföringsgrund och utredningsform

Påföringsgrund	Utredningsform		Skatterevision		Summa	
	Skrivbordsgranskning Antal	%	Antal	%	Antal	%
Tillämpningsfel	694	58,1	501	41,9	1 195	100
Redovisningsfel	508	23,4	1 662	76,6	2 170	100
Skönsmässig avvikelse från deklARATION	1 067	81,6	241	18,4	1 308	100
Summa	2 269	48,5	2 404	51,5	4 673	100

Tabell 62 Antalet ansökningar hos LST och LSR/LR om eftergift av skattetillägg enligt ML åren 1976–1979

	1976	1977	1978	1979
Totalt antal ansökningar	817	686	666	770
Antal skattetillägg p. g. a. oriktig uppgift m. m.	6 627	5 652	5 701	4 674
Procentuell andel ansökningar	12,3	12,1	11,7	16,5
Antal ansökningar hos LST	495	327	290	215
Antal ansökningar hos LSR/LR	322	359	376	555

Tabell 63 Antalet beslut av LST och LSR/LR om eftergift av skattetillägg enligt ML åren 1976–1979

	1976	1977	1978	1979
Antal beslut av LST	174	133	108	100
Antal beslut av LSR/LR	197	239	179	239
Summa	371	372	287	339

Tabell 64 Antalet beslut av LST och LSR/LR om eftergift av skattetillägg enligt ML i relation till antalet ansökningar åren 1976–1979

	1976	1977	1978	1979
Antal ansökningar	817	686	666	770
Antal bifallsbeslut	371	372	287	339
Procentuell andel bifallsbeslut	45,4	54,2	43,1	44,0

Tabell 65 Deklarationsantal samt antalet skattetillägg enligt ML på grund av utebliven deklARATION åren 1976–1979

	1976	1977	1978	1979
Antal deklARATIONER (avrundat)	1 423 000	1 468 000	1 485 000	1 497 000
Antal skattetillägg p. g. a. utebliven deklARATION	36 412	38 559	41 056	39 584
Procentuell andel skattetillägg	2,56	2,63	2,76	2,64

Tabell 66 Totalt och genomsnittligt påförda belopp av skattetillägg enligt ML på grund av utebliven deklaration åren 1976-1979

	1976	1977	1978	1979
Påförda belopp, tkr	44 681	53 549	64 578	68 247
Genomsnittsbelopp, kr.	1 227	1 389	1 573	1 724

Tabell 67 Antalet skattetillägg enligt ML på grund av utebliven deklaration, som har påförts, undanröjts resp. satts ned sedan deklaration lämnats, åren 1976-1979^a

	1976	1977	1978	1979
Antal påförda skattetillägg	36 412	38 559	41 056	39 584
Antal undanröjda skattetillägg	9 636	9 617	11 529	12 510
Andel av antalet påförda, %	26,5	24,9	28,1	31,6
Antal nedsatta skattetillägg	2 605	2 554	2 857	2 655
Andel av antalet påförda, %	7,2	6,6	6,9	6,7

^a Uppgift saknas om det totala antalet deklarationer, som har kommit in efter det att skattetillägg p. g. a. utebliven deklaration påförts.

Tabell 68 Totalt och genomsnittligt belopp av skattetillägg enligt ML, som har undanröjts sedan deklaration lämnats inom respitmånaden åren 1976-1979

	1976	1977	1978	1979
Undanröjda belopp, tkr	14 374	16 366	24 288	28 264
Genomsnittsbelopp, kr.	1 492	1 702	2 107	2 259

Tabell 69 Antalet registrerade skattskyldiga för mervärdesskatt samt antal och belopp av förseningsavgifter enligt ML åren 1976-1979

	1976	1977	1978	1979
Antal skattskyldiga (1 000-tal)	378,0	390,0	392,2	397,7
Antal förseningsavgifter	46 871	41 744	47 975	42 582
Påförda belopp, tkr	7 571	6 994	8 032	7 397

Tabell 70 Antalet enkla och dubbla förseningsavgifter enligt ML åren 1976–1979

	1976	1977	1978	1979
Antal enkla avgifter	18 031	13 544	15 635	11 192
Antal dubbla avgifter	28 840	28 200	32 340	31 390

1.3 Skattetillägg och förseningsavgift enligt FFL

1.3.1 Statistiska källor

Ur RSV:s bokföring har hämtats uppgifter om antalet 1973–1975 och 1977–1979 påförda skattetillägg och förseningsavgifter samt totalsummorna av påförda avgiftsbelopp. Uppgifterna redovisas i tabellerna 71–72 och 76–77.

För att få en bild av hur antalet skattetillägg på grund av oriktig uppgift fördelar sig efter olika typer av felaktigheter m. m. har utredningen undersökt samtliga tillägg av nu avsett slag som 1978 har påförts efter revision. Resultatet redovisas i tabellerna 73–75.

1.3.2 Tabellförteckning

Tabell 71	Antalet skattetillägg enligt FFL 1973–1975 och 1977–1979
72	Totalsumman av enligt FFL påförda tilläggsbelopp 1973–1975 och 1977–1979
73	Antalet skattetillägg på grund av oriktig uppgift enligt FFL som 1978 har påförts efter revision fördelat efter olika typer av felaktigheter
74	Antalet skattetillägg på grund av oriktig uppgift enligt FFL som 1978 har påförts efter revision fördelat efter storleken av påfört skattetillägg
75	De vanligaste typerna av felaktigheter (85 % av totalantalet) vid revision som 1978 har föranlett skattetillägg på grund av oriktig uppgift fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp
76	Antalet förseningsavgifter enligt FFL 1973–1975 och 1977–1979
77	Totalsumman av enligt FFL påförda förseningsavgiftsbelopp 1973–1975 och 1977–1979

1.3.3 Tabeller

Tabell 71 Antalet skattetillegg enligt FFL 1973-1975 och 1977-1979

	1973	1974	1975	1977	1978	1979
Antal	390	644	750	820	677	752
- ökning/minskning	+ 254	+ 106	+ 70	- 143	+ 75	
- procentuell ökning/minskning	+ 65,1	+ 17,5	+ 9,3	- 17,4	+ 11,1	

Tabell 72 Totalsumman av enligt FFL påförda tilläggsbelopp 1973-1975 och 1977-1979

	1973	1974	1975	1977	1978	1979
Totalsumma i 1 000 kr	283	734	1 520	815	823	1 511
- ökning/minskning	+ 451	+ 786	- 705	+ 8	+ 688	
- procentuell ökning/minskning	+ 159,4	+ 107,1	- 46,4	+ 1,0	+ 83,6	

Tabell 73 Antalet skattetillegg på grund av oriktig uppgift enligt FFL som 1978 har påförts efter revision fördelat efter olika typer av felaktigheter

Feltyp	Antal	%
Tillämpningsfel avseende		
- skatteplikt	54	31,2
- beskattningsvärde	4	
- skattskyldighet	5	
- annat	3	
Matematiskt fel	8	4,6
Felaktigt avdrag	19	11,0
Fakturerad, inte deklarerad omsättning	48	27,7
Inte bokförd omsättning	6	
Annat redovisningsfel	26	
Uppskattning p. g. a. avstämning	-	15,0
Övriga fel	-	
Summa	173	100,0

Tabell 74 Antalet skattetillägg på grund av oriktig uppgift enligt FFL som 1978 har påförts efter revision fördelat efter storleken av påfört skattetillägg

Skattetillägg, kr.	Antal	%
- 200	28	16,2
201 - 400	29	16,7
401 - 1 000	50	28,9
1 001 - 2 000	36	20,8
2 001 - 4 000	12	6,9
4 001 - 6 000	5	2,9
6 001 - 10 000	2	1,2
10 001 - 20 000	4	2,3
20 001 - 50 000	5	2,9
50 001 -	2	1,2
Summa	173	100,0

Tabell 75 De vanligaste typerna av felaktigheter (85 % av totalantalet) vid revision som 1978 har föranlett skattetillegg enligt FFL på grund av oriktig uppgift fördelade efter undanhållet belopp beträffande varje feltyp

Feltyp	-200		201-400		401-1 000		1 001-2 000		2 001-4 000		4 001-6 000		6 001-10 000		10 001-20 000		20 001-50 000		> 50 000		Summa		
	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%			
Tillämpningsfel avseende skatteplikt	7	13,0	8	14,8	21	38,9	10	18,5	5	9,2	2	3,7	1	1,9	-	-	-	-	-	-	-	54	
Felaktigt avdrag	4	21,0	1	5,3	5	26,3	5	26,3	2	10,5	1	5,3	-	-	-	-	-	-	-	-	1	5,3	
Fakturerad, inte deklarerad, omsättning	10	20,8	11	22,9	15	31,2	6	12,5	2	4,2	1	2,1	-	-	1	2,1	2	4,2	-	-	-	48	
Annat redovisningsfel	6	23,1	5	19,2	3	11,5	7	26,9	1	3,9	-	-	1	3,9	1	3,9	1	3,8	1	3,8	1	3,8	26

Tabell 76 Antalet förseningsavgifter enligt FFL 1973–1975 och 1977–1979

	1973	1974	1975	1977	1978	1979
Antal	4 499	4 610	2 622	2 589	2 473	2 499
– ökning/minskning	+ 111	– 1 988	– 33	– 116	+ 26	
– procentuell ökning/minskning	+ 2,5	– 43,1	– 1,3	– 4,5	+ 1,1	

Tabell 77 Totalsumman av enligt FFL påförda förseningsavgiftsbelopp 1973–1975 och 1977–1979

	1973	1974	1975	1977	1978	1979
Totalsumma i 1 000 kr	355	470	322	320	316	321
– ökning/minskning	+ 115	– 148	– 2	– 4	+ 5	
– procentuell ökning/minskning	+ 32,4	– 31,5	– 0,6	– 1,3	+ 1,6	

1.4 Skattetillägg och förseningsavgift enligt VSL

1.4.1 Statistiska källor

Från bilregistret har hämtats uppgifter om antalet 1974–1979 påförda skattetillägg och 1975–1979 påförda förseningsavgifter samt totalsummorna av avgiftsbeloppen. Uppgifterna redovisas i fyra tabeller.

1.4.2 Tabellförteckning

Tabell 78	Antal skattetillägg enligt VSL 1974–1979
79	Totalsumman av påförda skattetillägg enligt VSL 1974–1979
80	Antalet förseningsavgifter enligt VSL 1975–1979
81	Totalsumman av enligt VSL påförda förseningsavgiftsbelopp 1975–1979

1.4.3 Tabeller

Tabell 78 Antalet skattetillägg enligt VSL 1974–1979

	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Antal	4 837	1 778	2 009	3 208	3 888	3 820
– ökning/minskning	– 3 059	+ 231	+ 1 199	+ 680	– 68	
– procentuell ökning/minskning	– 63,2	+ 13,0	+ 59,7	+ 21,2	– 1,7	

Tabell 79 Totalsumman av påförda skattetillägg enligt VSL 1974–1979

	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Totalsumma i i 1 000 kr	138	328	601	812	1 271	1 303
– ökning/minskning	+ 190	+ 273	+ 211	+ 459	+ 32	
– procentuell ökning/minskning	+ 137,7	+ 83,2	+ 35,1	+56,5	+ 2,5	

Tabell 80 Antalet förseningsavgifter enligt VSL 1975–1979

	1975	1976	1977	1978	1979
Antal	18 376	30 962	22 869	20 219	15 906
– ökning/minskning	+ 12 586	– 8 093	– 2 650	– 4 313	
– procentuell ökning/minskning	+ 68,5	– 26,1	– 11,6	– 21,3	

Tabell 81 Totalsumman av enligt VSL påförda förseningsavgiftsbelopp 1975–1979

	1975	1976	1977	1978	1979
Totalsumma i 1 000 kr.	2 038	3 606	2 788	2 464	2 002
– ökning/minskning	+ 1 568	– 818	– 324	– 462	
– procentuell ökning/minskning	+ 76,9	– 22,7	– 11,6	– 18,8	

1.5 Avgiftstillägg och förseningsavgift enligt AVGL

1.5.1 Statistiska källor

Från RFV:s debiteringsstatistik har hämtats uppgifter om antalet 1973–1979 debiterade avgiftstillägg och förseningsavgifter samt totalsummorna av påförda avgiftsbelopp. Uppgifterna avser endast sådana avgifter som har påförts vid ordinarie debiteringstillfällen. Uppgifterna redovisas i tabellerna 82–83 och 87–88.

För att få en uppfattning om hur antalet avgiftstillägg fördelar sig efter olika typer av felaktigheter och andra brister i uppgiftslämnandet har RFV:s avgiftsbyrå för utredningens räkning undersökt ett urval avgiftstillägg. I detta ingår de tillägg som har påförts under två perioder, *dels* 1.11.1975–31.1.1976 *dels* ock 1.10. – 31.12.1979. Envar av perioderna omfattar cirka en fjärdedel av det totala antalet avgiftstillägg för resp. år. Enligt RFV:s avgiftsbyrå torde urvalet för varje period i stort sett vara statistiskt representativt. Resultatet av undersökningen redovisas i tabellerna 84–86.

1.5.2 Tabellförteckning

- Tabell 82 Antalet avgiftstillägg enligt AVGL 1973–1979
- 83 Totalsumman av enligt AVGL påförda tilläggsbelopp 1973–1979
- 84 Antalet avgiftstillägg enligt AVGL som har påförts 1.11.1975–31.1.1976 resp. 1.10–31.12.1979 fördelat efter vad som har föranlett påföringen
- 85 Antalet avgiftstillägg enligt AVGL som har påförts 1.11.1975–31.1.1976 resp. 1.10–31.12.1979 fördelat efter tilläggets storlek
- 86 De vanligaste typerna av brister i uppgiftslämnandet, som har föranlett avgiftstillägg enligt AVGL 1.11.1975–31.1.1976 resp. 1.10–31.12.1979 fördelade på resp. period efter tilläggets storlek
- 87 Antalet förseningsavgifter enligt AVGL 1973–1978
- 88 Totalsumman av enligt AVGL påförda förseningsavgiftsbelopp 1973–1978

1.5.3 Tabeller

Tabell 82 Antalet avgiftstillägg enligt AVGL 1973–1979

	1973	1974	1975 ^a	1976	1977	1978	1979
Antal	2 209	2 299	209	4 840	3 351	5 281	4 817
– ökning/minskning	+ 90			– 1 489	+1 930	– 464	
– procentuell ökning/minskning	+ 4,1			– 30,8	+ 57,6	– 8,8	

^a Uppgiften avser endast perioden januari–april. För återstående del av året saknas uppgift.

Tabell 83 Totalsumman av enligt AVGL påförda tilläggsbelopp 1973–1979

	1973	1974	1975 ^a	1976	1977	1978	1979
Totalsumma i 1 000 kr.	1 846	2 015	130	13 138	4 968	15 090	11 621
– ökning/minskning	+ 169			– 8 170	+ 10 122	– 3 469	
– procentuell ökning/minskning	+ 9,2			– 62,2	+ 203,7	– 23,0	

^a Uppgiften avser endast perioden januari–april. För återstående del av året saknas uppgift.

Tabell 84 Antalet avgiftstillägg enligt AVGL som har påförts 1.11.1975 – 31.1.1976 resp. 1.10 – 31.12.1979 fördelat efter vad som har föranlett påföringen

	1975–1976		1979	
	Antal	%	Antal	%
Utebliven arbetsgivaravgift	488	57,6	362	32,0
Arbetstagare inte redovisad	124	14,6	334	29,5
Av arbetstagare uppburen kontant löneförmån inte redovisad	164	19,3	374	33,0
Annan penningförmån än den sistnämnda inte redovisad	7	0,8	2	0,2
Naturaförmån inte redovisad	8	1,0	30	2,7
Felaktigt kostnadsavdrag	2	0,2	6	0,5
Felaktigt maximeringsavdrag	16	1,9	6	0,5
Felaktig tidsredovisning	27	3,2	9	0,8
Uppgift för beräkning av byggnadsforskningsavgift inte lämnad	2	0,2	2	0,2
Felaktighet i underlaget för arbetsgivaravgift	10	1,2	7	0,6
Summa	848	100,0	1 132	100,0

Tabell 85 Antalet avgiftstillägg enligt AVGL som har påförts 1.11.1975 – 31.1.1976 resp 1.10 – 31.12.1979 fördelat efter tilläggets storlek

Avgiftstilläggets storlek i kr.	1975–1976		1979	
	Antal	%	Antal	%
50– 99	114	13,4	27	2,4
100– 499	429	50,6	470	41,5
500– 999	146	17,2	218	19,3
1 000–4 999	147	17,3	322	28,4
5 000–9 999	9	1,1	54	4,8
10 000–	3	0,4	41	3,6
Summa	848	100,0	1 132	100,0

Tabell 86 De vanligaste typerna av brister i uppgiftslämnandet, som har föränlett avgiftstillägg enligt AVGL 1.11.1975 - 31.1.1976 resp. 1.10 - 31.12.1979 fördelade för resp. period efter tilläggets storlek

Brist i uppgiftslämnandet	Avgiftstilläggets storlek i kr.													
	50-99		100-499		500-999		1 000-4 999		5 000-9 999		10 000-		Summa	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
<i>1975/1976</i>														
Urebliven arbetsgivaravgift	78	16,0	229	46,9	80	16,4	96	16,4	5	1,0	-	-	488	-
Arbetsgivare inte redovisad	20	16,1	73	58,9	18	14,5	13	10,5	-	-	-	-	124	-
Av arbetstagare uppuren kontant löneförmån inte redovisad	12	7,3	93	56,7	34	20,8	22	13,4	2	1,2	1	0,6	164	0,6
Naturaförmån inte redovisad	3	37,5	5	62,5	-	-	-	-	-	-	-	-	8	-
Felaktig tidsredovisning	-	-	8	29,6	5	18,5	12	44,5	1	3,7	1	3,7	27	3,7
<i>1979</i>														
Urebliven arbetsgivaravgift	1	0,3	111	30,6	64	17,7	135	37,3	30	8,3	21	5,8	362	5,8
Arbetstagare inte redovisad	11	3,3	185	55,4	55	16,5	72	21,5	4	1,2	7	2,1	334	2,1
Av arbetstagare uppuren kontant löneförmån inte redovisad	10	2,7	145	38,8	87	23,2	103	27,5	19	5,1	10	2,7	374	2,7
Naturaförmån inte redovisad	5	16,7	14	46,7	7	23,3	3	10,0	1	3,3	-	-	30	-
Felaktig tidsredovisning	-	-	4	44,5	1	11,1	3	33,3	-	-	1	11,1	9	11,1

Tabell 87 Antalet förseningsavgifter enligt AVGL 1973–1978

	1973	1974	1975 ^a	1976	1977 ^b	1978
Antal	30 249	35 547	29 338	28 559	23 490	22 376
– ökning/minskning	+ 5 298	– 6 209	– 779	– 5 069	– 1 114	
– procentuell ökning/minskning	+ 17,5	– 17,5	– 2,7	– 17,7	– 4,7	

^a Uppgiften avser endast perioden januari–april. För återstående del av året saknas uppgift. Det verkliga antalet torde endast obetydligt skilja sig från det redovisade eftersom det stora flertalet förseningsavgifter regelmässigt påförs i samband med januaridebiteringen.

^b Uppgiften avser endast perioden januari–oktober. För återstående del av året saknas uppgift. Se vidare not a).

Tabell 88 Totalsumman av enligt AVGL påförda förseningsavgiftsbelopp 1973–1978

	1973	1974	1975 ^a	1976	1977 ^b	1978
Totalsumma i 1 000 kr.	3 643	4 654	3 583	4 287	3 422	3 541
– ökning/minskning	+ 1 011	– 1 071	+ 704	– 865	+ 119	
– procentuell ökning/minskning	+ 27,8	– 23,0	+ 19,6	– 20,2	+ 3,5	

^a Uppgiften avser endast perioden januari–april. För återstående del av året saknas uppgift. Det verkliga antalet torde endast obetydligt skilja sig från det redovisade eftersom det stora flertalet förseningsavgifter påförs i samband med januaridebiteringen.

^b Uppgiften avser endast perioden januari–oktober. För återstående del av året saknas uppgift. Se vidare not a).

1.6 Det judiciella påföljdssystemet vid deklarationsbrott enligt SkBL

1.6.1 Utredningens statistiska undersökning

För att få ett bättre underlag för bedömningen av de rimliga sanktionsnivåerna för skattetillägg i grova fall har utredningen 1979 genomfört en statistisk undersökning av tillämpningen av det judiciella påföljdssystemet vid deklarationsbrott enligt SkBL. För ändamålet har införskaffats samtliga under år 1978 beslutade domar avseende sådant brott. Sådana domar i vilka den tilltalade har fällts till ansvar jämväl för annan brottslighet än brott enligt SkBL och som inte har naturligt samband med skattebrottet, t. ex. vid misshandel och skattebedrägeri, ingår inte i det undersökta materialet. Inte heller har undersökts andra deklarationsbrott än sådana som avser inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

1.6.2 Tabellförteckning

Tabell 89	Antalet åtalsanmälningar avseende brott enligt SkBL under 1978–1979 enligt uppgift från LST:s skatteavdelningar
90	Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för deklarationsbrott enligt SkBL till annan påföljd än fängelse fördelat efter undanhållet belopp och påföljdens art

- Tabell 91
- 91 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för deklarationsbrott enligt SkBL till annan påföljd än fängelse fördelat efter undanhållet belopp och det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd
 - 92 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för deklarationsbrott enligt SkBL till fängelse fördelat efter undanhållet belopp och det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillägg
 - 93 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för deklarationsbrott enligt SkBL fördelat efter den dömdes födelseår och kön
 - 94 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skattebedrägeri enligt 2 § 1 st. SkBL till enbart böter fördelat efter undanhållet belopp och det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd
 - 95 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skattebedrägeri enligt 2 § 1 st. SkBL till annan påföljd än fängelse eller påföljd som avses i tabell 94 fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd
 - 96 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skattebedrägeri enligt 2 § 1 st. SkBL till fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillägg
 - 97 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skattebedrägeri enligt 2 § 2 st. SkBL till enbart böter fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd
 - 98 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skattebedrägeri enligt 2 § 2 st. SkBL till annan påföljd än fängelse eller påföljd som avses i tabell 97 fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd
 - 99 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skattebedrägeri enligt 2 § 2 st. SkBL till fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillägg
 - 100 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 3 § SkBL för skatteförseelse till böter fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd
 - 101 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skatteförseelse enligt 3 § SkBL jämte annan brottslighet till annan påföljd än fängelse eller påföljd som avses i tabell 100 fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd
 - 102 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skatteförseelse enligt 3 § SkBL jämte annan brottslighet till fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillägg

- 103 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 4 § SkBL för grovt skattebedrägeri till annan påföljd än fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd
- 104 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 4 § SkBL för grovt skattebedrägeri till fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillägg
- 105 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 5 § SkBL för vårdslös skatteuppgift till böter fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd
- 106 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 5 § SkBL för vårdslös skatteuppgift till villkorlig dom och böter fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd
- 107 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 5 § SkBL för vårdslös skatteuppgift till fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillägg
- 108 Bestämning av påföljd i hovrätt vid överprövning av mål angående sådan deklarationsbrottslighet beträffande vilken tingsrätten har beslutat dom 1978

1.6.3 Tabeller

Tabell 89 Antalet åtalsanmälningar avseende brott enligt SkBL under 1978–1979 enligt uppgift från LST:s skatteavdelningar

	1978		1979	
	Antal	%	Antal	%
Deklarationsbrott (2–6 §§)	651	55,3	674	43,0
Uppbördsbrott (7–9 §§)	491	41,7	824	52,5
Försvårande av skattekontroll (10 §)	36	3,0	70	4,5
Summa	1 178	100	1 568	100

Tabell 90 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för deklarationsbrott enligt SkBL till annan påföljd än fängelse fördelat efter undanhållet belopp och påföljdens art

Undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda	därav					
		Dagsböter	Villkor- lig dom + böter	Villkor- lig dom	Skydds- tillsyn o. böter	Skydds- tillsyn	Sluten psyk. vård
1	2	3	4	5	6	7	8
- 10	33	29	3	1	-	-	-
10- 20	57	28	25	4	-	-	-
20- 30	59	28	25	6	-	-	-
30- 40	31	12	12	6	-	1	-
40- 50	16	11	5	-	-	-	-
50- 75	40	18	15	3	1	3	-
75- 100	12	3	3	6	-	-	-
100- 150	9	2	5	1	-	1	-
150- 200	6	3	2	-	-	1	-
200- 250	4	1	2	-	-	1	-
250- 300	1	-	1	-	-	-	-
300- 400	-	-	-	-	-	-	-
400- 500	1	1	-	-	-	-	-
500- 750	-	-	-	-	-	-	-
750-1 000	-	-	-	-	-	-	-
1 000-	3	-	2	-	-	-	1
Summa	272	136	100	27	1	7	1

Tabell 91 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för deklaraionsbrott enligt SKBL till annan påföljd än fängelse fördelat efter undanhållet belopp och det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd

Undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda		Därav även för annat brott än SKBL		Taxeringsår		Därav även för annat brott än SKBL		S:a undanhållet belopp, kr.	S:a undandras- S:a skatte- tillägg och boter, kr.	Kol. 7 i % av kol. 6	Antal domar med böter efter relationen mellan skattetillegg + böter och undandragen skatt, %											
	2	3	4	5	6	7	8	9				60	60-70	70-80	80-90	90-100	100-110	110-120	120-150	150-			
10	33	7	1	1	14	26	6	-	221 850	107 197	87,9	2	3	5	6	1	1	2 ^a					
10-20	57 ^a	14	1	1	14	26	29	15	826 582	444 605	73,4	8	16	12	9	4	5	3					
20-30	59 ^b	8	4	15	33	22	19	10	1 400 645	809 410	71,9	30	18	8	2	-	-	1 ^c					
30-40	31 ^c	3	5	8	12	14	9	4	1 070 960	625 386	58,2	20	8	2	-	-	-	-					
40-50	16	4	1	4	7	6	6	3	723 005	402 375	61,2	6	9	1	-	-	-	-					
50-75	40 ^d	5	6	16	19	16	20	7	2 401 573	1 470 146	56,8	34	4	-	-	-	-	-					
75-100	12 ^e	1	7	10	7	6	3	1	994 589	548 393	52,7	11	1	-	-	-	-	-					
100-150	9	-	3	4	4	4	3	1	1 112 067	638 183	57,3	7	1	-	-	-	-	-					
150-200	6 ^f	1	4	2	3	4	1	1	968 609	564 709	52,9	5	1	-	-	-	-	-					
200-250	4	-	2	2	1	2	1	-	899 893	583 779	61,1	3	-	-	-	-	-	-					
250-300	1	-	-	1	1	1	1	-	287 300	217 812	51,1	1	-	-	-	-	-	-					
300-400	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-					
400-500	1 ^g	1	1	1	1	1	1	-	466 180	374 000	57,0	1	-	-	-	-	-	-					
500-750	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-					
750-1 000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-					
1 000-	3 ^h	-	3	3	1	1	1	1	3 651 901	2 341 963	50,4	3	-	-	-	-	-	-					
Summa	272	44	35	77	108	118	118	49	2	15 025 154	57,7	131	61	28	21	11	12	4	1	3			

^a Därav 10 personer med undanhållen förmögenhet.
^b Därav 3 personer med undanhållen förmögenhet.
^c Därav 4 personer med undanhållen förmögenhet.
^d Därav 4 personer med undanhållen förmögenhet.
^e Därav 1 person med undanhållen förmögenhet.
^f 1 person med undanhållen förmögenhet.
^g Därav 1 person med undanhållen förmögenhet.
^h Därav 1 person med undanhållen förmögenhet.
ⁱ Därav 1 person = 249,8 %.
^j 1 person = 327,8 % (undanhållen förmögenhet ingår).

Tabell 92. Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för deklarasbrott enligt SkBL till fängelse fördelet efter undanhållet belopp och det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skatteillägg

Undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda även för annat brott än brott enl. SkBL			Taxeringsår								S:a undan- hållet be- lopp, kr.				S:a undan- dragen skatt, tillägg, kr.				Antal domar efter straffidens längd				Övrigt
	2	3	1	-72	-73	-74	-75	-76	-77	-78	5	6	7	8	1	2-4 mån.	4-6 mån.	6-12 mån.	1-2 år	2-3 år	3- år			
10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	37 981	21 000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
20	2	1	-	1	2	2	-	1	-	-	127 629	65 366	10 500	-	1	-	-	-	-	-	-	-		
30	5	-	-	4	3	5	4	2	1	-	392 019	203 605	101 800	-	4	1	-	-	-	-	-	-		
40	11	2	-	1	3	10	8	3	-	-	634 087	307 292	157 501	-	6	7	-	-	-	-	-	-		
50	14	-	-	1	5	15	9	3	-	-	1 088 696	584 867	292 430	-	8	-	-	-	-	-	-	1 ^d		
75	18	2	-	2	8	15	5	3	-	-	1 071 521	661 764	330 880	-	8	1	-	-	-	-	-	-		
100-150	12	3	-	5	5	5	4	2	2	-	1 689 974	925 984	462 990 ^e	-	1	7	3	1	1	-	-	1 ^e		
150-200	14	3	-	5	8	11	10	3	3	-	1 143 135	671 882	335 732	-	2	3	2	-	-	-	-	-		
200-250	7	-	-	3	6	7	5	3	1	-	1 290 312	664 252	347 198 ^b	-	1	-	-	-	-	-	-	-		
250-300	6	-	-	2	3	5	6	3	2	-	1 378 709	918 938	456 076 ^c	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
300-400	5	1	-	1	3	4	5	4	2	-	1 685 177	1 219 695	600 666	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
400-500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
500-750	5	4	-	3	3	4	4	3	-	-	2 969 101	1 703 016	819 026	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
750-1 000	2	2	-	1	2	2	2	1	-	-	1 679 500	1 161 996	580 998	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
1 000-	1	-	-	-	-	1	1	1	1	1	1 250 000	668 000	334 000	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
Summa	107	18	29	50	75	63	34	10	5	16 437 841	9 777 657	4 862 480	25	39	8	18	12	2	1	2	1	2		

^a Därav 1 person med undanhållen förmögenhet.

^b Därav 1 person med undanhållen förmögenhet.

^c Därav 1 person med undanhållen förmögenhet.

^d Tidigare ådömd fängelse.

^e Tidigare ådömd fängelse.

**Tabell 93 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för deklara-
tionsbrott enligt SkBL fördelat efter den dömdes födelseår och kön**

Födelseår	Män	%	Kvinnor	%
-1917	48	13,3	6	31,6
1918-1927	85	23,6	6	31,6
1928-1937	83	23,1	1	5,3
1938-1947	119	33,1	3	15,8
1948-1957	25	6,9	3	15,8
1958-	-	-	-	-
Summa	360	100	19	100

Tabell 94 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skattebedrägeri enligt 2 § 1 st. SKBL till enbart böter fördelat efter undanhållet belopp och det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd

Sammanlagt undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda		Taxeringsår					Därav även dömda för annat brott än brott enl. SKBL	Summa undanhållet belopp, kr.	Summa undandragen skatt, kr.	Summa skattetilllägg och böter, kr.	Kol. 7 i % av kol. 6	Antal domar med böter efter relationen mellan skattetilllägg + böter och undandragen skatt, %						
	2	3	-72	-73	-74	-75	-76						-77	-78	50-	60-	70-	80-	90-
- 10	2	-	-	-	-	-	-	-	17 120	9 399	7 399	78,7	-	1	-	-	-	-	-
10- 20	3	-	-	-	-	-	2	-	46 670	24 390	21 395	87,7	-	1	-	-	-	-	-
20- 30	4 ^a	-	-	2	-	-	1	-	50 931	50 805	114 701 ^b	225,8	1	2	-	-	-	-	2
30- 40	1	-	-	3	1	1	-	-	39 832	11 789	7 894	67,0	-	-	-	-	-	-	1 ^d
40- 50	1	-	-	-	-	-	-	-	40 000	25 000	15 300	61,2	-	-	-	-	-	-	-
50- 75	2	-	-	-	-	-	1	2	108 470	47 287	28 289 ^c	59,8	1	1	-	-	-	-	-
75-100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
100-150	-	-	-	-	-	-	-	-	-	66 477	34 238	51,5	1	-	-	-	-	-	-
150-200	1	-	1	-	-	-	-	-	152 950	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
200-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Summa	14	-	1	1	5	3	7	-	455 973	235 147	229 216	97,5	3	7	-	1	-	2	-

^a Därav 2 personer med undanhållen förmögenhet.

^b Därav 1 person dömd även för brott enligt 3 § SKBL samt 2 personer för brott enligt 5 § SKBL.

^c Därav 1 person för brott enligt 3 § SKBL.

^d 480,4 % (undanhållen förmögenhet ingår).

Tabell 96. Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skattebedrägeri enligt 2 § 1 st. SkBL till fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillägg

Sammanlagt undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda		Taxeringsår		-74	-75	-76	-77	-78	Summa undanhållet belopp, kr.	5	6	7	Antal domar efter strafftidens längd			Övrigt	
	1	2	3	4										1	2-3	3-4		
- 10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
10-20	2	1	-	-	1	-	1	-	-	37 981	-	21 000	10 500	-	1	1	-	
20-30	5	-	2	2	2	-	1	-	-	127 629	65 366	65 366	32 683	4	1	-	-	
30-40	11	2	4	3	5	4	2	1	-	392 019	203 605	101 800	101 800	5	4	1	-	
40-50	13	-	2	10	5	5	3	-	-	541 701	278 540	143 125	143 125	6 ^d	7 ^d	-	-	
50-75	15	2	5	14	8	3	-	-	-	854 624	459 862	229 929	229 929	8 ^e	6	-	-	
75-100	6	1	1	4	3	2	2	2	-	559 796	379 177	189 588	189 588	6	6	-	-	
100-150	11	1	3	7	8	9	3	2	1	1 128 097	658 080	329 038 ^a	329 038 ^a	1	6 ^f	3 ^f	1	
150-200	3	-	2	3	3	3	1	1	-	502 898	328 706	164 144	164 144	-	2	-	-	
200-250	2	-	-	2	2	2	-	-	-	339 703	199 840	113 045	113 045	-	1 ^h	-	-	
250-300	1	-	-	1	1	1	1	1	-	280 855	256 785	-	-	-	-	-	-	
300-400	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
400-500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
500-750	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
750-1 000	1	1	-	-	-	-	-	-	-	33 000	-	19 503	9 751	-	-	-	1 ⁱ	
1 000-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Summa	70	8	16	30	48	34	17	7	3	4 798 303	2 870 464	1 448 603	1 448 603	25	32	6	5	1

^a Därav 1 person med undanhållen förmögenhet.

^b Därav 1 person med undanhållen förmögenhet.

^c Därav 1 person dömd även för brott enligt 2 § 2 st. SkBL och 1 person enligt 3 § SkBL.

^d Därav 1 person dömd även för brott enligt 5 § SkBL.

^e Därav 1 person dömd även för brott enligt 2 § 2 st. SkBL och 1 person enligt 5 § SkBL.

^f Därav 2 personer dömda även för brott enligt 2 § 2 st. SkBL.

^g Därav 1 person dömd även för brott enligt 2 § 2 st. SkBL.

^h Därav 1 person dömd även för brott enligt 4 § SkBL.

ⁱ Därav 1 person dömd även för brott enligt 4 § SkBL.

Tabell 98 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skattebedrägeri enligt 2 § 2 st. SKBL till annan påförd än fängelse eller påförd som avses i tabell 97 fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påförd

Sammanlagt undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda	Därav även för annat brott än brott enl. SKBL	Taxeringsår		Summa undanhållet belopp, kr.	Summa undandrag, kr.	Summa skatte-tillägg och böter, kr.	Antal domar med böter efter relationen mellan skattetillegg + böter och undandragen skatt, %					Kol. 7 i % av kol. 6											
			-72	-73				-74	-75	-76	-77	-78		50-60	60-70	70-80	80-90	90-100	100-110	110-120	120-150			
1	2	3	4	5	6	7	8	9					8											
- 10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
10- 20	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20- 30	1	-	-	-	21 890	14 794	9 597	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
30- 40	2	-	1	-	71 000	35 450	17 725	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40- 50	1	-	-	-	49 040	16 500	11 750	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
50- 75	1	-	1	-	40 000	13 007	6 789 ^a	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
75-100	2	-	-	-	96 600	37 340	18 670	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
100-150	2	-	2	2	261 008	87 914	45 256	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
150-200	1	-	1	-	110 000	73 404	36 702 ^b	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
200-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Summa	10	-	3	5	649 538	277 909	146 489	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

^a 1 person dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SKBL.

^b 1 person dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SKBL.

Tabell 99 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skattebedrägeri enligt 2 § 2 st. SkBL till fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillägg

Sammanlagt undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda		Taxeringsår		Antal domar efter strafftidens längd								Övrigt					
	2	3	-72	-73	-74	-75	-76	-77	-78	1 mån.	2-4 mån.	4-6 mån.		6-12 mån.	1-2 år	2-3 år	3- år	
										Summa undanhållet belopp, kr.	6	7	8					
- 10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
10- 20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
20- 30	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
30- 40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
40- 50	2	-	-	-	-	2	-	-	-	61 537	18 382	9 191	-	1 ^a	-	-	-	
50- 75	3	-	-	-	1	-	-	-	-	159 706	79 856	39 927	-	1 ^b	-	-	1 ^c	
75-100	4	1	-	-	2	2	2	-	-	350 451	180 387	90 192	-	1	1	-	-	
100-150	6	2	1	1	3	2	2	1	1	556 387	266 904	133 451	-	3 ^c	1 ^d	1	-	
150-200	3	-	-	-	3	2	2	-	-	482 197	242 676	121 338	-	2	1	-	-	
200-250	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
250-300	-	-	-	-	1	2	-	-	-	208 463	103 752	51 876	-	-	-	1 ^e	-	
300-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Summa	20	3	1	7	11	8	5	1	1	1 818 741	891 957	445 975	2	8	2	4	3	1

^a Dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SkBL.

^b Dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SkBL.

^c Därav 2 personer dömda även för brott enligt 2 § 1 st. SkBL.

^d Därav 1 person dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SkBL.

^e Därav 1 person dömd även för brott enligt 4 § SkBL.

^f Därav 1 person dömd även för brott enligt 4 § SkBL.

^g Tidigare åtdömd fängelse.

Tabell 100 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 2 § SkBL för skatteförseelse till böter fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd

Sammanlagt undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda	Därav även för annat brott än brott enl. SkBL	Taxeringsår		Summa undanhållet belopp, kr.	Summa undandragen skatt, kr.	Summa skatte- tillägg och böter, kr.	Kol. 7 i % av kol. 6						Summa 198-150		
			-72	-73				-74	-75	-76	-77	-78	50-60		60-70	70-80
1	2	3	4	5	6	7	8	9						2 ^e		
-10	27	4	1	184 533	87 644	78 720	89,8	1	1	5	7	4	6	1	-	2 ^e
10-20	16 ^a	5	3	209 670	101 407	86 002	84,8	-	1	3	7	1	3	1	-	-
20-30	5 ^b	1	3	104 061	47 834	32 576 ^c	68,1	-	4	1	-	-	-	-	-	-
30-40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40-50	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
50-75	1	-	-	5 000	2 718	1 413 ^d	52,0	1	-	-	-	-	-	-	-	-
75-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Summa	49	10	1	503 264	239 603	198 711	82,9	2	6	9	14	5	9	2	-	2

^a Därav 4 personer med undanhållen förmögenhet.

^b Därav 1 person med undanhållen förmögenhet.

^c Därav 1 person dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SkBL.

^d Dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SkBL.

^e Därav 1 st. 249,8 %.

Tabell 102. Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts för skatteförseelse enligt 3 § SKBL jämte annan brottslighet till fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillägg

Summanlagt undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda		Taxeringsår		Summa undanhållet belopp, kr.	Summa undändragen skatt, kr.	Summa skattetillägg, kr.	Antal domar efter strafftidens längd			Övrigt						
	2	3	-72	-73				-74	-75	-76		-77	-78	1 mån.	2-4 mån.	5-6 mån.	7-12 mån.
1	2	3	4	5	6	7	8										
- 10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10- 20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20- 30	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
30- 40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40- 50	1	-	-	10 340	4 500	2 250	1 ^a	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
50- 75	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
75-100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
100-150	1	-	-	5 490	1 000	500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1 ^b
150-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Summa	2	-	1	15 830	5 500	2 750	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1

^a Dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SKBL.

^b Dömd för brott även enligt 2 § 1 st. SKBL, tidigare ådömd fängelse.

Tabell 103 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 4 § SKBL för grovt skattebedrägeri till annan påförd än fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påförd

Sammanlagt undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda	Därav även för annat brott än SKBL	Taxeringsår		Summa undanhållet belopp, kr.	Summa undandragen skatt, kr.	Summa skattetillegg och böter, kr.	Kol. 7 i % av kol. 6		Antal domar med böter efter relationen mellan skattetillegg + böter och undandragen skatt, %									
			-72	-73				50-60	60-70	70-80	80-90	90-100	100-110	110-120	120-150				
1	2	3	4	5	6	7	8	9											
150- 200	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
200- 250	2	-	1	-	415 376	295 364	152 304 ^b	51,6	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
250- 300	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
300- 400	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
400- 500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
500- 750	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
750-1 000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1 000-	1 ^a	-	1	1	1 347 973	1 074 807	537 403	50,0	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Summa	3	-	1	1	1 763 349	1 370 171	689 707	50,3	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

^a Även undanhållet förmögenhet.

^b Därav 1 person dömd även för brott enligt 5 § SKBL.

Tabell 104 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 4 § SKBL för grovt skattebedrägeri till fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillägg

Sammanlagt undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda		Därav även för annat brott än brott enl. SKBL	Taxeringsår		-74	-75	-76	-77	-78	Summa undanhållet belopp, kr.	Summa undandragen skatt, kr.	Summa skatte-tillägg, kr.	Antal domar efter straffidens längd			Övrigt		
	2	3		1	2									3	1 mån. år	2-3 mån. år		3-4 år	
1																			
10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
30	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
50	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
75	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
100	2	1	-	-	-	-	1	-	-	-	112 125	72 700	36 350	-	1 ^b	-	-	-	-
150	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	158 040	100 500	50 250	-	-	-	-	-	-
200	4	-	-	2	3	3	4	3	-	-	855 834	452 237	226 118 ^a	-	3	1	-	-	-
250	4	-	-	1	1	1	4	2	1	-	818 300	504 545	252 272	-	-	1 ^c	-	-	-
300	5	1	-	2	3	4	4	2	-	-	1 685 177	1 219 695	600 666	-	3	2	-	-	-
400	5	4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
500	5	4	-	3	3	4	4	3	-	-	2 969 101	1 703 016	819 026	-	-	1	2	2	-
750-1 000	2	2	-	1	1	2	2	1	1	1	1 646 500	1 142 493	571 246	-	-	-	1	-	1 ^e
1 000-	1	-	-	-	-	1	1	1	1	1	1 250 000	668 000	334 000	-	-	-	1	-	-
Summa	24	8	-	11	12	16	20	12	2	1	9 495 077	5 863 186	2 889 928	-	1	10	10	2	1

^a Därav 1 person med undanhållen förmögenhet.

^b Dömd även för brott enligt 5 § SKBL.

^c Dömd även för brott enligt 2 § 2 st. SKBL.

^d Därav 1 person dömd även för brott enligt 2 § 2 st. SKBL och 1 person enligt 5 § SKBL.

^e Dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SKBL.

Tabell 106 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 5 § SkBL för värslös skatteuppgift till villkorlig dom och böter fördelet efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av ekonomisk påföljd

Summanlagt undanhållet belopp, 1 000 kr.	1	2	3	Taxeringsår		4	5	6	7	8	9						
				Därav även dömda för annat brott än SkBL	Därav även dömda för annat brott enl. SkBL												
				-72	-73	-74	-75	-76	-77	-78	Summa undanhållet belopp, kr.	Summa undandraggen skatt, kr.	Summa skatte-tillägg och böter, kr.	Kol. 7 i % av kol. 6	Antal domar med böter efter relationen mellan skatretillägg + böter och undandragen skatt, %		
				60	70	80	90	100	110	120	150-	120	150	100	110	120	150
10-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20-	1	1	-	-	1	-	-	-	-	-	12 461	6 000	4 000	66,7	-	-	-
30-	1	1	-	-	1	-	-	-	-	-	20 349	12 000	7 406 ^a	61,7	1	1	-
40-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
50-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
75-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
100-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
150-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
200-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
250-	1	-	1	-	-	-	-	-	17 548	27 646	17 548	9 352 ^b	9 352 ^b	53,3	1	1	-
300-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
400-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
500-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
750-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1 000-	2	-	-	-	-	2	2	-	-	2 303 928	1 267 156	643 778	643 778	50,8	-	2	-
Summa	5	1	1	1	1	3	2	-	-	2 364 384	1 302 704	664 536	664 536	51,0	3	2	-

^a Dömd även för brott enligt 5 § SkBL.

^b Dömd även för brott enligt 4 § SkBL.

Tabell 107 Antalet personer som 1978 genom dom i tingsrätt har dömts enligt 5 § SKBL för vårdslös skatteuppgift till fängelse fördelat efter undanhållet belopp, det taxeringsår brottet avser samt storleken av påfört skattetillegg

Sammanlagt undanhållet belopp, 1 000 kr.	Antal dömda	Därav även för annat brott än brott enl. SKBL	Taxeringsår	Summa undanhållet belopp, kr.				Summa skatte- tillägg, kr.	Antal domar efter strafftidens längd				Övrigt						
				1	2	3	4		5	6	7	8		1 mån. mån.	2-4 mån. mån.	4-6 mån. mån.	6-12 mån. mån.	1-2 år	2-3 år
- 10	-	-	-72	-73	-74	-75	-76	-77	-78	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10-20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20-30	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
30-40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40-50	1	-	-	-	-	1	-	-	-	20 509	5 870	-	-	-	-	1 ^a	-	-	-
50-75	2	-	-	-	1	1	-	-	-	74 366	45 149	22 574	-	-	-	2 ^b	-	-	-
75-100	1	-	1	-	-	-	-	-	-	49 149	29 500	14 750	-	-	-	-	1 ^c	-	-
100-150	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
150-200	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
200-250	1	-	-	-	1	1	-	-	-	94 775	12 175	8 035	-	-	-	1 ^d	-	-	-
250-300	1	-	-	-	-	1	1	-	-	71 091	53 856	26 928	-	-	-	-	-	-	1 ^e
300-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Summa	6	-	1	-	2	4	1	-	-	309 890	146 550	75 222	-	4	1	-	1	-	-

^a Dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SKBL.

^b Därav 1 person dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SKBL.

^c Dömd även enligt 4 § SKBL.

^d Dömd även för brott enligt 2 § 1 st. SKBL.

^e Dömd även för brott enligt 4 § SKBL.

Tabell 108 Bestämning av påföljd i hovrätt vid överprövning av mål angående sådan deklarationsbrottslighet beträffande vilken tingsrätten har beslutat dom 1978

Tingsrätten		Hovrätten
Antal domar	Straff	
8	1 mån.	Ändrat till villkorlig dom utan dagsböter i två fall. ^a – Åtalet ogillat i ett fall. – Fem domar fastställda.
12	2 mån.	Ändrat till villkorlig dom utan dagsböter i två fall. – Ändrat till fängelse 1 mån. i ett fall. – Ändrad brottsrubr. i två fall. Påföljden bestämd till 100 db. × 40, 50 db. × 15. – Sju domar fastställda.
3	3 mån.	Ändrat till fängelse 1 mån. i två fall. En dom fastställd.
8	4 mån.	Ändrat till fängelse 2 mån. i tre fall (därav 1 med 100 000 kr. förverkade). – Ändrat till villkorlig dom i två fall (därav en med 80 db. × 30). – Tre domar fastställda.
2	6 mån.	Ändrad brottsrubr. i ett fall villk. inga db. – Ändrat till fängelse i 4 mån. i ett fall.
2	8 mån.	Ändrad brottsrubr. fängelse 3 mån. i ett fall. – En frikänd. ^b
3	1 år	Ändrat till villk. dom och 100 db. × 10. ^c – Två domar fastställda.
3	1 år 6 mån.	Tre domar fastställda.
1	2 år 6 mån.	Ändrat till fängelse 1 år 6 mån.
1	3 år	Ändrat till fängelse 2 år 6 mån.
1	Skyddst.	Ändrat till fängelse 2 mån.
9	Villk. dom + db.	Ändrat till villk. dom i ett fall. – Db. sänktes från 100 × 40 till 100 × 10 i ett fall. – Ändrat till fängelse 1 mån. i två fall. – Ändrat till fängelse 2 mån. i ett fall. – Fyra domar fastställda.
2	Villk. dom	Åtalet ogillat i ett fall. – Ändrat till fängelse 2 mån. i ett fall.
11	Db.	Åtta domar fastställda. ^d – Antalet db. ökade från 25 till 100 i ett fall. – Antalet db. minskade från 100 till 80 i ett fall. – 120 db. ändrat till fängelse 1 mån. i ett fall.

^aEn av domarna fastställd av HD.

^bHD fängelse 8 mån.

^cHD fängelse 8 mån.

^dDärav 1 fängelse 3 mån. i HD.

2 Frivillig rättelse

Den följande framställningen är avsedd att belysa den närmare innebörden av begreppet frivillig rättelse från skattskyldigs sida i samband med beskattning. Inom skattestraffrätten har bestämmelser om frivillig rättelse funnits sedan 1921 års taxeringsförordning. Motsvarande regel i det skatteadministrativa sanktionssystemet har utformats efter förebild av dessa. Vad som avses med frivillig rättelse i skattetilläggsammanhang får därför i huvudsak avgöras med ledning av rättstillämpningen inom skattestraffrätten.

2.1 Skattestrafflagen (1943:313)

2.1.1 Förarbetena

I början av 1940-talet uppkom frågan om att skärpa reaktionen vid överträdelse av skatte- och avgiftsförfattningarna.

Efter utredning lades fram förslag till skattestrafflag i betänkandet (SOU 1942:31) Skärpt bestraffning av falskdeklaration m. m. Detta innehöll inte någon bestämmelse om frivillig rättelse.

Till stöd för förslaget att den dittills gällande möjligheten till straffrihet vid frivillig rättelse av oriktig uppgift skulle tas bort anfördes följande (s. 81).

Den ifrågavarande bestämmelsen är säregen i så måtto, att densamma innefattar strafffrihet vid tillbakaträdande från fullbordat brott. Bestämmelsens singuljära natur skulle komma att framträda ännu starkare, om straffen för falskdeklaration skärpas enligt de sakkunnigas förslag och dessa brott sålunda icke längre kunna likställas med ordningsföreseelser. Oavsett hur straffrihetsbestämmelsen verkade vid tiden för dess tillkomst torde den numera knappast äga väsentlig betydelse ur den synpunkt som motiverade dess införande. Även om understundom beriktigande av oriktig deklaration kan framlockas genom straffrihetsregeln, kan denna å andra sidan befaras avtrubba själva straffbestämmelsernas effektivitet. Särskilt stora risker i detta avseende kunna föreligga i de ofta förekommande fall då det föreligger nära personliga förbindelser mellan de skattskyldiga och TN. De sakkunniga föreslå därför, att ifrågavarande bestämmelse upphäves. Det är uppenbart, att ett av egen drift gjort beriktigande av oriktiga uppgifter kommer att beaktas vid straffmätningen.

Utredningsförslaget att möjligheten till straffrihet vid frivillig rättelse av oriktig uppgift skulle tas bort rönt kritik från remissinstanserna (prop. 1943:140 s. 59 f).

I det förslag till lagstiftning som arbetades ut på grundval av betänkandet

instämde departementschefen i remisskritiken och föreslog att den då förevarande möjligheten borde bibehållas (prop. 1943:140 s. 61 och 122). Till stöd härför åberopades såväl praktiska synpunkter som teoretiska skäl. Att i författningstexten fixera den senaste tidpunkt, vid vilken rättelsen skulle ske för att medföra straffrihet syntes, framhölls det, inte erforderligt utan frågan lämnades över till rättstillämpningen att besvara. Lagtexten erhöll följande lydelse.

”Den som frivilligt rättar oriktig uppgift vare fri från straff”.

Under riksdagsbehandlingen av propositionen vidtogs inte någon ändring i den nu förevarande bestämmelsen. SkSL trädde i kraft den 1 juli 1943.

2.1.2 *Rättstillämpningen*

Med uttrycket ”rätta” förstås en åtgärd varigenom ”den skyldige . . . ändrade eller återkallade ett förut lämnat oriktigt meddelande” (prop. 1921:213 s. 30; Sandström, Skattestrafflagen, s. 154). Under begreppet inbegrips även det fall, då den skattskyldige fullständigare en avgiven deklARATION genom att lämna en uppgift, som han tidigare har förtegit (Sandström, a. a. s. 154).

Rättelsen måste klart ange att det är fråga om rättelse av tidigare lämnad uppgift. Något beriktigande föreligger inte genom blott en anmälan, att oriktigheten har förekommit i deklARATION (Sandström, a. a. s. 155). Inte heller är det tillräckligt att den skattskyldige i sin deklARATION för ett år tar upp ett inkomstbelopp som han rätteligen borde ha uppgett i deklARATIONEN för föregående år.

I rättsfallet NJA 1960 B 25 gjorde den tilltalade, en medhjälpare, gällande att frivillig rättelse förelåg därför att han i besvärsskrift åt den skattskyldige hade begärt den granskning av bokföringen som hade lett till att felet hade upptäckts. HD ansåg emellertid hans begäran inte innefatta frivillig rättelse.

I rättsfallet NJA 1971 s. 371 hade den skattskyldige i deklARATIONER till allmän varuskatt, som avsåg två redovisningsperioder under ett år, utelämnat viss skattepliktig omsättning. Han ansågs därigenom ha gjort sig skyldig till vårdslös deklARATION. I sin självdeklARATION för samma år lämnade han emellertid en korrekt uppgift om hela sin årsomsättning, av vilken skattemyndigheterna kunde sluta sig till, att i hans varuskattedeklARATIONER tagits upp för låga belopp. Det förhållandet att han hade uppgett den rätta omsättningen i självdeklARATIONEN kunde emellertid enligt HD inte anses innebära att han frivilligt hade rättat uppgifterna i varuskattedeklARATIONERNA, eftersom det varken i självdeklARATIONEN eller på annat sätt för TN gjorts någon antydning om att uppgiften i självdeklARATIONEN avvek från uppgifterna i varuskattedeklARATIONERNA (jfr SvJT 1972 rf s. 37).

Vikten av att en rättelse är så fullständig som möjligt och att den rättande står risken för otydligheter och missförstånd framgår även av NJA 1966 s. 299.

Några särskilda formkrav för rättelsen ställs inte upp i lagen. Detta innebär att såväl skriftliga som muntliga beriktiganden till beskattningsmyndighet godtas (jfr Eriksson, Om påföljder av brott mot skatteförfattningarna, 3 u, s. 52).

Den skattskyldige behöver inte personligen ha vidtagit rättelsen för att

denna skall få rättsverkan. Även beriktiganden av företrädare för skattskyldig, t. ex. dennes ombud, medför straffrihet för den skattskyldige (Eriksson, a.a. s. 52). Det är emellertid tveksamt, om en rättelse av tredje man utan uppdrag från skattskyldig utan vidare tillerkänns rättslig giltighet.

I SvJT 1964 rf. s. 71 hade gärningsmannen på eget initiativ till polismyndighet erkänt brottslighet, däribland skattebrott. Rättelsen avseende skattebrottet vidarebefordrades till skattemyndighet utan att den skattskyldige själv gjorde något härför. Frivillig rättelse ansågs föreligga. Även en kompanjon till den åtalade, som likaledes hade falskdeklarerat och varit införstådd med och understött den skattskyldiges åtgärder för att vinna rättelse, fick räkna sig rättelsen till godo.

Har flera medverkat i skattebrott medför frivillig rättelse från en av dem inte straffrihet för övriga medverkande (Sandström, a.a.s. 158).

Rättelsen måste i princip ske till beskattningsmyndighet för att få rättslig betydelse. Endast därigenom åstadkoms att det skatterättsliga läget blir det samma som om riktiga och fullständiga uppgifter från början hade lämnats (Sandström, a.a.s. 156; jfr dock SvJT 1964 rf. s. 71 ovan).

En situation med flera inblandade bedömdes i rättsfallet NJA 1959 s. 597. A hade inte deklarerat viss inkomst men hade betalat ut lön åt B och C, vilka efter samråd med A likaledes inte hade deklarerat för beloppen. Sedan A:s bokföring hade granskats av taxeringsrevisor talade A om för B och C att felet i hans deklaration hade upptäckts. I samråd med A gav B och C därefter in en framställning om eftertaxering. Samtliga tre åtalades. I HD gjorde emellertid åklagaren inte gällande att det var upptäckten av A:s falskdeklaration som hade föranlett B och C att begära eftertaxering. HD godtog därför B:s och C:s uppgifter att de endast hade velat hjälpa A så att denne inte eftertaxerades och fick straff för belopp som de själva hade uppburit. Deras rättelser ansågs under sådana omständigheter ha skett frivilligt. Däremot ansågs inte detta medföra straffrihet även för A. Denne riskerade ju genom upptäckten att bli eftertaxerad och straffad. En ledamot ansåg att inte någon av rättelserna hade kommit till frivilligt (jfr även NJA 1947 s. 212 nedan).

Kravet på att rättelse skall ha skett frivilligt innebär inte att någon verklig sinnesändring måste ha kommit till stånd hos gärningsmannen så att han har ångrat sitt brottsliga förhållande eller eljest på moraliska eller liknande grunder har tagit avstånd från gärningen (Ekeberg, Strahl, Beckman, Förmögenhetsbrotten, 4 uppl., s. 46, Eriksson, a.a.s. 52 och Sandström a.a.s. 156). Även om rättelse har kommit till av oro för upptäckt utesluter detta inte i och för sig att rättelsen anses ha skett frivilligt (Eriksson, a.a.s. 52). Å andra sidan kan kravet inte anses uppfyllt om vederbörande av ett mer eller mindre starkt nödtvång har föranletts till rättelsen.

Kravet på frivillighet kan möjligen formuleras så att det inte får ha inträffat omständigheter som ger gärningsmannen särskild anledning räkna med att den oriktiga uppgiften har blivit känd eller kommer att bli känd för beskattningsmyndigheten (Eriksson, a.a.s. 53).

Här kommer närmast i fråga åtgärder från beskattningsmyndighetens sida, vilka har samband med taxeringskontrollen över den skattskyldige. Även andra omständigheter kan dock vara av betydelse i detta sammanhang, t. ex. inledd förundersökning med anledning av misstanke om annat brott m. m.

Den omständigheten att beskattningsmyndighet har begärt upplysningar av den skattskyldige skär inte sällan av möjligheten till frivillig rättelse (Eriksson a.a.s. 53 och Sandström a.a.s. 155). Är förfrågan av mera rutinmässig natur bör rättelse som sker därefter och som avser annat än förfrågan inte fränkännas egenskapen av att vara frivillig (Eriksson, a.a.s. 53).

Rättelse som vidtas efter det att den skattskyldige har fått kännedom om att beskattningsmyndigheten avser att göra en taxeringsrevision hos honom anses inte ha skett frivilligt, åtminstone inte i fråga om sådan oriktig uppgift som hade kunnat upptäckas vid revisionen (Eriksson a.a.s. 53 och Sandström a.a.s. 155). Detsamma gäller normalt rättelse som har skett efter offentliggörande av förestående bankkontroll beträffande samtliga personer vars efternamn börjar på vissa bokstäver (Eriksson, a.a.s. 53 och Sandström a.a.s. 155).

I rättsfallet NJA 1946 s. 306 hävdade den skattskyldige, bl. a. kronoombud i TN och styrelseledamot i sparbank, att en rättelse beträffande bl. a. vissa bankmedel hade skett frivilligt, trots att han före rättelsen ryktesvägen hade fått veta att landskamreraren i länet hade beslutat om kontroll av skattskyldigas banktillgodohavanden. I underrättens dom, som fastställdes av överinstanserna, framhölls att kännedomen om den beslutade bankkontrollen inneburit att den åtalade måste ha insett, att de oriktiga uppgifterna skulle upptäckas. Rättelsen ansågs därför inte frivillig.

I rättsfallet NJA 1974 s. 26 ombesörjde skattskyldig, sedan han hade fått meddelande att taxeringsrevision skulle företas beträffande ett visst års inkomster, en genomgång av sin bokföring för såväl detta år som för närmast föregående år. Av genomgången föranledd rättelse i deklarationen avseende sistnämnda års inkomster ansågs inte frivillig.

I SvJT 1976 rf. s. 36 frikändes emellertid en läkare, som ansågs ha rättat sin deklaration på eget initiativ och inte på grund av den pågående allmänna granskningen av läkares deklarerationer "LÄK 70". Hovrätten uttalade, att det på grund av de särskilda omständigheterna i fallet fick antas, att läkaren hade rättat deklarationen av önskan att bli riktigt taxerad och att han inte hade förmåtts därtill av någon särskild risk för upptäckt (jfr även NJA 1959 s. 597 nedan).

Har skattskyldig fått kännedom om att taxeringsrevision har beslutats i fråga om person, med vilken han har haft ekonomiska förbindelser, är det ofta uteslutet för honom att med straffriande verkan rätta sin deklaration (Eriksson, a.a.s. 53).

I rättsfallet NJA 1947 s. 212 yrkades ansvar å G för vårdslös deklaration under påståendet att han i sin år 1945 avgivna deklaration hade lämnat oriktig uppgift genom att dra av gälldranta som han inte hade erlagt. G bestred ansvar under åberopande av frivillig rättelse. Omständigheterna i målet var följande. G hade tillsammans med B år 1929 förvärvat aktiemajoriteten i ett aktiebolag. I augusti 1944 sålde G sina aktier till B. Såväl G som B hade år 1929 lånat upp medel för att kunna förvärva aktierna. De hade därvid kommit överens att bolaget skulle betala räntorna på det upplånade kapitalet. I sina deklarerationer drog G av räntorna utan att själv ha erlagt dessa. I september 1945 fordrade taxeringsmyndighet in bolagets räkenskaper för granskning. Under denna frågade myndigheten B vem som hade betalt ifrågavarande räntor. B förklarade att han inte kunde besvara

frågan men lovade att undersöka saken. Han underrättade G om revisionen och att denna hade visat att det förekom fel i B:s deklARATIONER. I skrivelse till prövningsnämnden hemställde G om eftertaxering. Till stöd för yrkandet uppgav han bl. a. att B hade underrättat honom om ifrågavarande revision och att det vid denna hade upptäckts fel i såväl bolagets som B:s deklARATIONER. G förklarade vidare att han misstänkte att även hans deklARATIONER kunde vara felaktiga. Vid prövning av fallet ansåg HD att rättelsen inte hade varit frivillig.

I rättsfallet NJA 1966 s. 299 ogillades invändning om frivillig rättelse därför att rättelsen hade skett sedan den skattskyldige hade fått reda på att taxeringsrevision hade beslutats hos företaget med vilket han hade haft affärer.

När beskattningsmyndighet förfrågat sig hos den skattskyldiges arbetsgivare om annan än den skattskyldige har denne inte ansetts betagen möjligheten till frivillig rättelse ehuru denna på visst sätt har föränletts av förfrågan.

I rättsfallet NJA 1970 s. 249 var omständigheterna följande. P upprättade sin deklARATION i överensstämmelse med en kontrolluppgift han hade erhållit från det bolag vari han var anställd. I kontrolluppgiftens lönesumma var inte inräknat ett ackordsöverskott. Preliminärskatt på överskottet hade bolaget dragit av och betalat in till uppbördsmyndigheten. Inte heller den sålunda erlagda skatten hade redovisats i kontrolluppgiften. Även den kontrolluppgift som hade kommit taxeringsmyndigheten tillhanda var felaktig i nu angivna avseenden. Sedan bolaget i förfrågan från LST hade anmodats att förklara anledningen till att för mycket preliminärskatt hade erlagts för en annan anställd, K, konstaterades vid en intern undersökning inom bolaget att detta av förbiseende i kontrolluppgiften beträffande såväl K som P hade utelämnat ackordsöverskott jämte därpå belöpande preliminärskatt. Företrädare för bolaget rättade uppgifterna för K och P på bådadas begäran. P åtalades för vårdslös deklARATION. Han bestred åtalet under åberopande av frivillig rättelse. Invändningen godtogs av HD och åtalet ogillades enär det förhållandet att man på LST hade uppmärksammat den bristande överensstämmelsen mellan faktiskt erlagd och enligt uppgift erlagd preliminärskatt för K inte kunde anses ha gett P påtaglig anledning att förmoda att felaktigheten i hans egen deklARATION skulle komma att upptäckas av myndigheten.

Utgången blev densamma i rättsfallet NJA 1975 B 20 där i stort sett samma omständigheter förelåg.

Den omständigheten, att beskattningsmyndighet har undersökt den skattskyldiges förhållanden, behöver inte nödvändigtvis utesluta, att denne även därefter med straffbefriande verkan kan rätta tidigare lämnad oriktig uppgift. Har myndigheten avslutat sin granskning, undgår den skattskyldige ansvar om han därefter frivilligt rättar oriktig uppgift som inte har upptäckts vid undersökningen (Sandström, a.a.s. 156).

2.2 Skattebrottslagen (1971:69)

2.2.1 *Förarbetena*

Utredningsförslaget

1965 tillsattes skattestrafflagutredningen med uppgift att se över skattestrafflagstiftningen och därmed jämförlig lagstiftning. Utredningsarbetet resulterade i betänkandet (SOU 1969:42) Skattebrotten.

I utredningsförslaget var de centrala skattebrotten konstruerade som s. k. farebrott. De var således fullbordade innan ännu någon ekonomisk skada hade uppstått.

Skattestrafflagutredningen fann det värdefullt (SOU 1969:42 s. 197) med en regel som gjorde det möjligt för den som hade lämnat en oriktig uppgift att frivilligt kunna rätta den utan risk för straff. I annat fall kunde följden bli, framhölls det, att den som en gång hade lämnat en oriktig utsaga tvingades fortsätta därmed år efter år för att inte bli upptäckt. Utredningsförslaget till skattebrottslag innehöll därför en bestämmelse om ansvarsfrihet för den som hade gjort sig skyldig till skatte- eller avgiftsbedrägeri eller till vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga och som frivilligt rättade en oriktig uppgift. Någon ändring i förhållande till skattestrafflagen och dess rättstillämpning åsyftades därvid inte, framhöll utredningen (s. 197).

I fråga om vilka krav på tydlighet och fullständighet som bör ställas på rättelsen anförde utredningen följande (s. 199).

En skattskyldig som betalar mervärdeskatt eller punktskatt och som i deklaration för viss beskattningsperiod uppgett för låg skattepliktig omsättning kan inte göra anspråk på straffrihet för frivillig rättelse om han en senare beskattningsperiod ökar den skattepliktiga omsättningen med det belopp som han oriktigt undandragit under en tidigare period. Varje beskattningsperiod ses som en enhet och en rättelse kan endast ske genom att den skattskyldige lämnar riktiga uppgifter för den period under vilken han uppgett för låg omsättning.

Den som endast inbetalar den skatt som han dragit undan – kanske med angivande av skattens art och till vilken beskattningsperiod den är att hänföra – men inte lämnar några upplysningar om vilka oriktiga uppgifter som tidigare lämnats kan inte heller göra anspråk på straffrihet. I ett sådant fall saknar nämligen beskattningsmyndigheten möjligheter att kontrollera om den skattskyldiges inbetalning är riktig. För straffrihet krävs med andra ord att den skattskyldige vid rättelse lämnar så fullständiga uppgifter att beskattningsmyndigheten utan att vara hänvisad till den rättandes egen bedömning själv kan pröva uppgifterna och fastställa skatten på grundval av sakuppgifter eller vidta åtgärder för att få ett tidigare beslut om skatt ändrat.

Alltför höga krav bör emellertid inte ställas på den rättandes uppgifter. Det måste räcka, att han i väsentliga delar lämnar riktiga uppgifter, som senare vid granskning måhända på vissa punkter måste korrigeras. Det kan t. ex. vara svårt för en skattskyldig att lämna exakta siffror på de belopp han undanhållit beskattning om rättelsen avser oriktiga uppgifter som lämnats under en följd av år och underlaget i form av bokföring eller anteckningar är bristfälligt. I sådana fall bör det vara tillräckligt, om han anger de belopp som uppskattningsvis kan beräknas ha undanhållits från beskattning. Visar det sig senare att de belopp han uppgett är alltför små i förhållande till de verkliga beloppen kan det emellertid komma i fråga att anse frivillig rättelse föreligga endast intill de belopp den skattskyldige själv uppgett.

Enligt utredningens mening får sådana fall lösas av rättspraxis från fall till fall. Den skattskyldiges uppgifter vid rättelsen jämförda med samtliga omständigheter

som kommer fram vid en närmare undersökning torde i de flesta fall ge tillräckligt underlag för en bedömning av om den skattskyldiges uppgifter varit godtagbara eller om man rimligen kunnat fordra att han vid tidpunkten för rättelsen skulle ha lämnat andra uppgifter än som skett.

I fråga om vad som skulle fordras för att en rättelse skall anses ha kommit till frivilligt hänvisade utredningen till den rättspraxis som hade uppkommit vid den dittillsvarande tillämpningen av skattestrafflagen (SOU 1969:42 s. 233–234 och 198–199).

Lagrådsremissen

I det förslag till lagstiftning som arbetades ut på grundval av skattestrafflagutredningens betänkande och som remitterades till lagrådet föreslog departementschefen att de centrala skattebrotten skulle utformas som effektbrott och inte – som utredningen föreslagit – som farebrott (prop. 1971:10 s. 229).

I fråga om ansvarsfrihet vid tillbakaträdande från deklara-tionsbrott anförde departementschefen i huvudsak följande (prop:en s. 237 f).

I likhet med utredningen finner jag att, som f. n. är fallet, i den centrala skattestrafflagstiftningen en bestämmelse bör finnas om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott. Avsaknaden av en sådan bestämmelse kan nämligen på grund av beskattningssystemets periodicitet föranleda den som en gång lämnat en oriktig uppgift att fortsätta med detta under beskattningsperioder för att dölja det första brottet. När det gäller den närmare utformningen av bestämmelsen kan jag emellertid inte helt ansluta mig till den av utredningen förordade konstruktionen. Utredningens förslag har för övrigt mött kritik från vissa remissinstansers sida.

En remissinstans anser att frivilligt tillbakaträdande bör få göras inte bara vid aktiva brott – dvs. sådana gärningar där oriktig uppgift lämnats – utan även vid exempelvis passivt skattebedrägeri genom ingivande av deklara-tion.

För min egen del ansluter jag mig till vad som sagts. Man bör givetvis kunna göra ett frivilligt tillbakaträdande även när det gäller ett passivt brott. Detta får emellertid sin betydelse främst på den indirekta beskattningens område. Skattskyldig som underlåter att registrera sig och således blir okänd som skattesubjekt för beskattningensmyndigheterna kan nämligen genom att i efterhand inge deklara-tion anses ha frivilligt tillbakaträtt från sin passivitet . . .

Departementschefen föreslog (prop:en s. 314) att bestämmelsen om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott skulle få följande lydelse.

”Ansvar enligt 2–12 §§ inträder ej för den som frivilligt vidtager åtgärd, genom vilken skatten eller avgiften kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp.”

I specialmotiveringen till bestämmelsen uttalas – utöver vad nyss sagts – följande (prop:en s. 261).

Det finns f. n. en omfattande rättspraxis rörande frågan när ett tillbakaträdande skall anses ha skett frivilligt. Avsikten är att denna praxis skall vara vägledande också för tolkningen av den nu föreslagna bestämmelsen. Allmänt sett kan sägas att ett tillbakaträdande knappast är frivilligt om beskattningensmyndigheten i det enskilda fallet påbörjat en särskild granskning av den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller på något sätt meddelat denne att granskning kommer att ske. Vad nu sagts gäller

givetvis under förutsättning att det av omständigheterna inte framgår att den skattskyldige var ovetande om myndigheternas särskilda intresse för honom.

De upplysningar eller uppgifter som den skattskyldige frivilligt meddelar myndigheten skall principiellt sett vara så fullständiga att det blir möjligt för myndigheten att göra en korrekt beräkning av storleken av den skatt eller avgift som på grund av den enskildes tidigare handlande eller passivitet blivit felaktig. Allt för höga krav får dock inte ställas på den enskilde. Det måste vara tillräckligt att han i väsentliga delar lämnar riktig information som vid en närmare granskning kanske måste korrigeras. Beroende på omständigheterna kan dock i ett sådant läge bli fråga om att frivilligt tillbakaträdande kommer att föreligga endast beträffande en del av det belopp som tidigare undanhållits från beskattning.

Lagrådets yttrande

Lagrådet uttalade i fråga om den föreslagna bestämmelsen om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från skattebrott (prop:en s. 355).

Enligt den föreslagna lagtexten skall frivillig åtgärd av den skattskyldige, för att medföra ansvarsbefrielse, leda till att skatten eller avgiften kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp. Stadgandet torde vara tillämpligt oavsett när och hur det rätta påförandet eller tillgodoräkandet av skatt kan verkställas. Har t. ex. inkomstskatt på grund av oriktig uppgift av den skattskyldige påförts med för lågt belopp, torde stadgandet sålunda vara tillämpligt icke blott då senare åtgärd av den skattskyldige kan leda till rätt debitering inom ramen för det normala taxerings- och debiteringsförfarandet utan även, liksom motsvarande bestämmelse i 3 § skattestraftlagen, om åtgärden kan leda till eftertaxering. Det kan anmärkas att skattesystemets konstruktion i undantagsfall medför att något nytt beslut om skatten inte kan meddelas. Om t. ex. någon lämnat oriktig uppgift i preliminär självdeklaration och den debetsedel som utfärdats på grund härav upptar för låg skatt, kan ny skattsedel ej utfärdas efter inkomstårets utgång. I sådana och liknande fall torde dock i regel rättelse kunna ske genom att den skattskyldige själv gör en beräkning av felande skatt och inbetalar beloppet med angivande av anledningen till inbetalningen.

För att här avsedda åtgärder skall kunna godtagas såsom rättelse fordras att de leder till att skatten för just den beskattningsperiod som är i fråga beräknas till rätt belopp. Om den skattskyldige t. ex. i självdeklaration undanhållit viss inkomst ett år, räcker det i och för sig inte att han tar upp inkomsten i självdeklarationen för ett kommande inkomstår. Det måste fordras att han lämnar sådana uppgifter att beloppet kan hänföras till rätt beskattningsår.

Propositionen

I den slutliga avfattningen av förslaget till skattebrottslag gjorde departementschefen inte något uttalande med anledning av vad lagrådet hade anfört i sitt yttrande i fråga om bestämmelsen om ansvarsfrihet vid tillbakaträdande från skattebrott. Bestämmelsen erhöll den lydelse i sak som hade föreslagits i lagrådsremissen.

”Ansvar enligt 2–9 § inträder ej för den som frivilligt vidtager åtgärd som leder till att skatten eller avgiften kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp”.

Under riksdagsbehandlingen av propositionen berördes inte den föreslagna bestämmelsen. Skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972.

2.3 Det administrativa sanktionssystemet

2.3.1 Förarbetena m. m.

Utredningsförslaget

I Skattestrafflagutredningens betänkande (SOU 1969:42) Skattebrotten föreslogs att vid sidan om det judiciella påföljdssystemet skulle införas det nu gällande administrativa sanktionssystemet. Utredningsförslaget innehöll inte någon särskild bestämmelse om undantag från påföring av skatte- eller avgiftstillägg vid frivillig rättelse. Däremot var det avsett att sanktionen skulle kunna efterges vid särskilda omständigheter, bl. a. i nu avsedda fall.

I fråga om eftergiftsbestämmelsen anförde utredningen i specialmotive-ringen följande (s. 241).

Utredningen har tänkt sig tre olika grupper av fall då omständigheter av nämnda slag kan anses föreligga: frivillig rättelse, ringa fall och där det i övrigt får anses uppenbart obilligt att påföra tillägg.

Skattetillägget skall vara ett medel för att tvinga fram riktiga uppgifter för taxeringen. Det ligger i linje härmed att frivillig rättelse av felaktigheter bör medföra frihet från tillägg. Frågan är emellertid i vilka fall frivillig rättelse kan anses föreligga. En rättelse som lämnas innan taxeringsmyndigheten framställt någon form av förfrågan direkt till den skattskyldige bör i regel anses som frivillig. I andra fall kan detta vara mera tveksamt, exempelvis när taxeringsnämnden har frågat om en uppgift i förvärvskällan tjänst och den skattskyldige i svaret även rättar en felaktighet i en annan förvärvskälla. Även i sådana fall synes frivillig rättelse anses böra föreligga. Generellt kan emellertid inte några närmare regler anges beträffande gränfall utan frågan måste avgöras från fall till fall med hänsynstagande till de föreliggande omständigheterna. Allmänt vill utredningen som sin mening uttala, att förevarande befrielsegrund bör kunna tillämpas generöst.

Proposition 1971:10

I det förslag till lagstiftning om de skatteadministrativa sanktionerna som arbetades ut inom finansdepartementet vidtogs förhållandevis omfattande lagtekniska ändringar i utredningsförslaget. Bestämmelsen om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse togs in i de lagrum som reglerade olika undantag från påföring av skatte- och avgiftstillägg.

Departementschefen anförde följande i specialmotivering till bestämmelsen (prop:en s. 269).

Frivillig rättelse kan förekomma endast när det gäller oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande.

Skattetillägget skall vara ett medel för att tvinga fram riktiga uppgifter för taxeringen. Det ligger i linje härmed att frivillig rättelse av felaktigheter bör medföra frihet från tillägg. Någon generell regel kan inte anges för vad som är frivilligt eller inte frivilligt, utan frågan måste avgöras från fall till fall med hänsynstagande till de särskilda omständigheterna. Följande synpunkter kan vara vägledande.

En omständighet som oftast talar mot att en rättelse kan anses vara frivillig är att beskattningsmyndigheten särskilt agerat med anledning av den uppgiftsskyldiges skriftliga meddelande. Så länge den skattskyldige har anledning tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av beskattningsmyndigheten, bör han ännu ha möjlighet att tillbakaträda. Om myndigheten däremot kommit så

långt i kontrollen att man begärt upplysningar av den skattskyldige torde möjlighet att göra frivillig rättelse inte längre föreligga. Skulle det emellertid förhålla sig så att den begärda upplysningen är av rutinmässig art och inte har något samband med den oriktiga uppgiften bör även därefter företagen rättelse ofta kunna anses som frivillig.

En rättelse, som sker efter det att den uppgiftsskyldige fått kännedom om att beskattningsmyndigheten avser att göra en taxeringsrevision hos honom, kan däremot inte anses ha skett frivilligt. Sådana rättelser som skett exempelvis efter det att man offentliggjort att bankkontroll skall äga rum beträffande vissa personer kan inte heller anses ha gjorts frivilligt.

En frivillig rättelse behöver inte göras av den skattskyldige personligen. Den kan även ske genom befullmäktigat ombud. Man bör kräva åtminstone någon aktivitet av den skattskyldige själv för att han skall bli fri från skattetillägg.

Det finns inte något författningsmässigt hinder att göra frivillig rättelse muntligen. Med hänsyn till taxeringsförfarandets skriftliga karaktär bör dock den som vill rätta oriktighet göra detta skriftligen. Ett ytterligare skäl härtill är svårigheterna att i efterhand utreda vad som förekommit vid muntliga samtal. Skattetilläggsprocessen är en skriftlig process och det kan med hänsyn till kostnader och andra skäl inte vara rimligt att lägga bevisbördan för att frivillig rättelse inte skett på beskattningsmyndigheterna.

Förevarande bestämmelse bör kunna tillämpas generöst. Beslutande myndighet och det allmännas representant bör kunna tillämpa den på eget initiativ.

Under riksdagsbehandlingen av propositionen berördes inte den föreslagna bestämmelsen. Lagstiftningen om det skatteadministrativa sanktionssystemet trädde i kraft den 1 januari 1972.

RSV:s föreskrifter och anvisningar m. m. om skattetillägg och förseningsavgift vid 1979 års taxering

I RSV:s föreskrifter och anvisningar m. m. om skattetillägg och förseningsavgift vid 1979 års taxering (RSV Dt 1979:8) finns följande anvisningar utfärdade om frivillig rättelse (s. 15).

Frivillig rättelse kan förekomma endast när det gäller oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande. Någon generell regel kan inte anges när frivillig rättelse skall anses föreligga, utan frågan får avgöras från fall till fall. En frivillig rättelse behöver inte göras av den skattskyldige personligen. Den kan även ske genom ombud. Frivillig rättelse bör göras skriftligen men kan också ske muntligen.

Har myndigheten begärt upplysningar av den skattskyldige med anknötning till den oriktiga uppgiften kan därefter anmäld rättelse inte anses som frivillig. Har skattskyldig blivit tillfrågad i ett avseende (A) och svarar han på detta samtidigt som han lämnar rättelse i ett annat avseende (B) får i regel frivillig rättelse anses föreligga vad avser B om något samband mellan A och B inte föreligger. Rättelse som sker efter det att skattskyldig fått kännedom om att myndighet ämnar vidta t. ex. bankkontroll eller taxeringsrevision kan i regel inte anses vara frivillig. Enbart den omständigheten att myndighet beslutat om kontrollaktion, som riktar sig mot samtliga skattskyldiga inom en viss region, innebär inte att skattskyldig inom regionen är betagen möjligheten till frivillig rättelse.

2.3.2 Rättstillämpningen

En omständighet som oftast talar mot att en rättelse kan anses vara frivillig är enligt prop. 1971:10 s. 269 att beskattningsmyndigheten särskilt har agerat med anledning av den uppgiftsskyldiges skriftliga meddelande. Så länge som den skattskyldige har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av beskattningsmyndigheten bör han ännu ha möjlighet att tillbakaträda.

I rättsfallet RR 1977 Aa 69 underlät S, som var delägare i dödsbo för vilket bestämmelserna om handelsbolag skulle tillämpas, att i sin i februari 1974 avlämnade deklARATION ta upp inkomst från dödsboet och den andel av boets förmögenhet som belöpte på honom. Den 4 april 1974 kom in till LSM för vidare befordran till resp. TN en fördelningstablå, som hade bilagts dödsboets deklARATION vid ungefär samma tid som den upprättade och av S undertecknade självdeklARATIONEN. I tablå hade S påförts de inkomster från dödsboet och den andel av boets förmögenhet han inte hade tagit upp i sin egen deklARATION. Frivillig rättelse ansågs föreligga.

I rättsfallet RRK 1978 K 1:41 hade S i sin deklARATION yrkat avdrag för premie för pensionsförsäkring med visst belopp. Sedan TN:s ordförande hade begärt upplysningar av försäkringsbolaget för kontroll av det yrkade avdraget, inkom samma dag skrivelser dels från bolaget som meddelade att den erlagda premien uppgick endast till hälften av yrkat belopp, dels från S som anhöll om rättelse i nu förevarande avseende. Av utredningen framgick att bolaget hade underrättat S om TN:s begäran. Frivillig rättelse ansågs därför inte föreligga.

Har beskattningsmyndigheten kommit så långt i kontrollen att man har begärt upplysningar av den skattskyldige torde det i princip inte längre vara möjligt att göra frivillig rättelse, i vart fall inte beträffande den uppgift förfrågan avser (jfr prop:en s. 269).

I rättsfallet RR 77 1:48 var omständigheterna följande. Vid beräkning av nettointäkt av rörelse i självdeklARATION 1973 tillgodoförde sig en bostadsförening avdrag för administrationskostnader med 50 800 kr. TN tillställde föreningen en skrivelse av följande lydelse.

”Avdrag för administrationskostnader har yrkats med 50 800. Då föreningen är ett förvaltningsföretag synes emellertid vid taxeringen avdrag för förvaltningskostnader inte kunna medgivas med högre belopp än 5 857 kr. motsvarande 5 procent av föreningens redovisade ränteutgifter. En höjning av deklarerad inkomst med 44 943 kr. ifrågasättes således.”

Skrivelsen var avfattad på ett formulär med förtryckt rubrik 'Anhållan om vissa uppgifter'. Enligt den tryckta texten på formuläret, kompletterad med tidsangivelse samt underskrift av TN:s ordförande, anhöll denne om upplysningar i angivna hänseenden inom åtta dagar. I svar anförde föreningen att förvaltningskostnader inte hade kostnadsförts under 1972. Föreningen upplyste vidare att på administrationskostnaders konto hade bokförts försäljningsprovision för fastighetsförsäljning med 47 000 kr. och revisionsarvode med 3 800 kr. – TN vägrade avdrag för försäljningsprovisionen 47 000 kr. –

Vid prövning av besvär angående påfört skattetillägg anförde RR bl. a. följande. Den skrivelse, vari TN med anhållan om svar ifrågasatte storleken

av det yrkade avdraget för administrationskostnader, har visserligen inte behövt uppfattas som en anfordran till föreningen att redogöra för dessa kostnader. Skrivelserna har emellertid genom sin inriktning på administrationskostnaderna haft sådan anknytning till den oriktiga uppgiften i deklARATIONEN att föreningen inte kan anses ha rättat denna frivilligt, när den i sitt svar upplyste om verkliga förhållandet.

I rättsfallet RRK 1976 R 1:115 var omständigheterna följande. I självdeklaration 1973 yrkade ett åkeriaktiebolag vid taxeringen till statlig inkomstskatt särskilt investeringsavdrag med 18 000 kr., avseenden en den 1 juli 1972 anskaffad lastbil. Utredningen rörande avdraget lämnades på en av RSV fastställd blankett, som dock inte var undertecknad. I samband med att bolaget av TN anmodades att underteckna blanketten upplyste bolaget att bilen var 'bättre begagnad' och av 1970 års modell. – TN vägrade avdraget. Skattetillägg påfördes. – Efter besvär av bolaget undanröjde LSR skattetillägget och yttrade.

Av handlingarna i målet framgår att bolaget av TN anmodats att inkomma med vederbörligen underskriven utredning angående särskilt investeringsavdrag då den till deklARATIONEN fogade utredningsblanketten ej varit undertecknad samt att bolaget genom behörig företrädare undertecknat den ursprungligen lämnade utredningen. Vid detta tillfälle har uppgifter lämnats om att lastbilen varit begagnad. I målet har inte framkommit annat än att anledningen till taxeringsnämndens anmodan endast varit att erhålla behörig underskrift på utredningen samt att bolaget i samband med underskrift frivilligt lämnat uppgiften att fråga vore om begagnat inventarium. Skatterätten finner därför att bolagets handlande är att bedöma som frivillig rättelse. Vid sådant bedömande föreligger ej skäl för skattetillägg.

Efter besvär av ti gjorde KR och RR inte ändring i LSR:s beslut.

En rättelse som sker efter det att den uppgiftsskyldige har fått kännedom att beskattningsmyndigheten avser att göra taxeringsrevision hos honom kan inte anses ha tillkommit frivilligt (jfr prop. 1971:10 s. 269 f).

I rättsfallet RR 77 1:27 (jfr NJA 1974 s. 26) förelåg följande omständigheter. I sin 1973 avgivna självdeklaration hade skattskyldig lämnat oriktiga uppgifter i det att han underlåtit att såsom intäkt redovisa ett från BPA uppburet belopp och yrkat avdrag för räntor med för högt belopp. I samband med taxeringsrevision som avsåg 1972 års taxering rättade den skattskyldige de oriktiga uppgifterna. RR ansåg att rättelsen inte hade kommit till frivilligt och anförde bl. a. Vid revisionen hade framkommit att den skattskyldige i sin 1972 avlämnade självdeklaration underlåtit att redovisa intäkter från bl. a. BPA. Sannolikhet fanns för att även de i 1973 års deklARATIONEN lämnade oriktiga uppgifterna skulle uppdagas vid revisionen och den skattskyldige måste ha insett detta innan han rättade sina uppgifter. Rättelsen kan därför ej anses ha skett frivilligt.

3 Vissa utländska skatteadministrativa sanktionssystem

Innehåll

3.1	Sanktionssystemens utformning	99
3.1.1	<i>Allmänt</i>	99
3.1.2	<i>Finland</i>	99
	Allmänt	99
	Direkt beskattning	100
	Indirekt beskattning	102
	Pågående reformarbete	103
3.1.3	<i>Norge</i>	103
	Allmänt	103
	Direkt beskattning	104
	Indirekt beskattning	106
	Pågående reformarbete	107
3.1.4	<i>Danmark</i>	109
	Allmänt	109
	Direkt beskattning	110
	Indirekt beskattning	113
	Förfarandet	114
3.1.5	<i>Föbundsrepubliken Tyskland</i>	116
	Allmänt	116
	Sanktionsbestämmelser	117
	Lagföring av skattebrott	118
	Fastställande av bötesstraffets storlek vid judiciell lagföring av uppsåtligt skatteundragande	120
3.1.6	<i>Österrike</i>	122
	Allmänt	122
	Sanktionsbestämmelser	123
	Administrativ lagföring av skattebrott	125
3.2	Vissa frågeställningar	126
3.2.1	<i>Oriktig uppgift i samband med yrkande</i>	126
3.2.2	<i>Fall där risken för skatteundragande är ringa</i>	130
	Allmänt	130
	Direkt beskattning	131
	Indirekt beskattning	134

3.2.3	<i>Sanktionsansvaret i underskottsfall vid direkt beskattning . . .</i>	136
	Allmänt	136
	Finland	136
	Norge	137
	Danmark	137
	Tyskland och Österrike	137
3.2.4	<i>Tillämpningen av subjektiv rekvisit enligt de administrativa sanktionsbestämmelserna</i>	138
	Allmänt	138
	Direkt beskattning	140
	Indirekt beskattning	142
3.2.5	<i>Sanktionsansvaret i medhjälpfall</i>	146
	Allmänt	146
	Finland och Norge	146
	Danmark	146
	Tyskland och Österrike	147
3.2.6	<i>Frivillig rättelse</i>	147
	Allmänt	147
	Danmark	148
	Tyskland	148
	Österrike	149
3.2.7	<i>Beviskrav</i>	149
3.2.8	<i>Sanktionsansvaret vid periodiseringsfel</i>	150
3.2.9	<i>Sanktionen i de nordiska länderna när höjning av indirekt skatt sänker direkt skatt</i>	151

3.1 Sanktionssystemens utformning

3.1.1 Allmänt

Redogörelsen för utländska administrativa sanktionssystem har begränsats till dem som finns i de nordiska länderna och förbundsrepubliken Tyskland och Österrike. Dessa och andra utländska sanktionssystem har från vissa utgångspunkter behandlats i betänkandet SOU 1977:06 (s. 101 f).

Utformningen av de administrativa sanktionerna varierar mellan länderna. Två grundkonstruktioner urskiljs dock. I Finland och Norge består sanktionerna av tillägg till resp. förhöjning av skatt. I Danmark, Tyskland och Österrike är det fråga om bötesstraff som beslutas i administrativ ordning.

Liksom i Sverige är i de utländska rättssystemen administrativ lagföring av överträdelse mot skatte- och avgiftsförfattningar avsevärt mycket vanligare än den judiciella. Emellertid synes den administrativa lagföringen i förhållande till antalet skattskyldiga vara mer frekvent i Sverige än i utlandet. Skillnaden beror bl. a. på att vissa av de utländska rättssystemen har definitiv källskatt för anställningsinkomster. Lagföringen har därigenom fått en annan profil än den svenska.

I den fortsatta redogörelsen beskrivs först grunddragen av sanktionssystemen. Därefter belyses hur man i utländsk rättstillämpning skulle ha bedömt sanktionsfrågan i vissa fall som har varit av intresse vid översynen av det svenska skatteadministrativa sanktionssystemet.

3.1.2 Finland

Allmänt

Överträdelse av skatte- och avgiftsförfattningarna beivras i Finland i administrativ och/eller judiciell ordning. Det administrativa sanktionssystemet har tillämpats sedan början av 1920-talet.

De administrativa sanktionerna är skatteförhöjning, skattetillägg och uppskovsränta. De är samtliga avsedda att ge eftertryck åt betalningsskyldigheten i fråga om skatt och tull medan skatteförhöjningen dessutom är avsedd att träffa den som åsidosätter sin uppgiftsskyldighet.

Lagföring genom administrativa sanktioner är i Finland det helt dominerande reaktionsmedlet mot överträdelse mot skatte- och avgiftsförfattningar.

Inom inkomst- och förmögenhetsbeskattningen debiterades vid 1976 års statsbeskattning 38 563 skatteförhöjningar. Av dessa avsåg 4 000 "samfund" (associationer). Antalet skatteförhöjningar uppgick till knappt 1 ‰ av antalet registrerade skattskyldiga. De flesta skatteförhöjningarna riktade sig mot löntagare medan de största sanktionsbeloppen påfördes i förvärvskällan inkomst av rörelse.

Vid den ordinarie omsättningsbeskattningen beslöts skatteförhöjning i cirka 35 000 fall eller 27 % av samtliga beskattningsbeslut. I dessa siffror ingår även deklaraionsförsummelserna. Till största delen påfördes skatteförhöjningarna på grund av bristande betalning av omsättningsskatt. I så gott som samtliga fall av efterbeskattning – cirka 9 000 – utgick skatteförhöjning på grund av oriktig uppgift.

Antalet brott mot skatteförfattningarna inom samtliga beskattningsområden som 1974–1976 föranledde judiciell lagföring framgår av uppställningen nedan.

	1974	1975	1976
Åtalsanmälda brott totalt	420	543	268
<i>av vilka:</i>			
– omsättningsskattebrott	13	47	42
– förskottsuppbördsbrott	362	437	182
– annat brott mot skatteförfattning	45	59	44

Direkt beskattning

Bestämmelserna om skatteförhöjning på inkomst- och förmögenhetsskatternas område finns i 77 § beskattningsslagen. Där föreskrivs att skatten skall höjas inom visa maximiprocentssatser om den skattskyldige har lämnat bristfällig eller felaktig deklaration eller andra felaktiga handlingar. Har bristfälligheten eller felaktigheten gällt endast en del av den skattskyldiges inkomst eller förmögenhet beräknas skatteförhöjningen endast på den skatteökning som föranleds av denna del. Vid kommunalbeskattningen fastställs skatteförhöjningen i skatteören. Skatteförhöjning får beslutas även i samband med efterbeskattning.

Enligt bestämmelserna i beskattningsslagen får skatteförhöjning påföras i tre typer av fall.

77 § första stycket 1) beskattningsslagen avser det fall då deklaration eller annan uppgift eller handling innehåller mindre bristfällighet. Skatten får då höjas med högst 20 % under förutsättning att den skattskyldige har anmanats att rätta felet men har underlåtit att efterkomma anmaningen.

Några mer detaljerade uttalanden i rättskällorna som klargör vad som avses med uttrycket mindre bristfällighet finns inte. Skattnämnden har att från fall till fall avgöra huruvida sådan bristfällighet föreligger. Som ett exempel på en mindre bristfällighet kan nämnas det fallet, då den skattskyldige inte i enlighet med gällande bestämmelser har uppgett sina hyresgäster, fastän han har deklarerat hyresinkomsternas sammanlagda belopp.

Enligt skattestyrelsens anvisningar för förenhetligande av beskattningen för år 1977 bör påföljden i nu avsett fall som regel hålla sig inom 2–10 %, dock högst 300 mark eller 2 000 ören.

77 § första stycket 2) beskattningsslagen avser det fall då den skattskyldige utan giltig orsak har underlåtit att inom rätt tid lämna in skattedeklaration eller annan föreskriven uppgift eller handling eller gett in sådan handling behäftad med väsentliga brister. I sådant fall skall skatteförhöjning påföras med högst 20 %. Har den skattskyldige utan giltigt hinder helt eller delvis underlåtit att fullgöra sin skyldighet även efter det att han bevisligen erhållit stadgad anmaning skall skatteförhöjning utgå med ytterligare högst 20 %.

Om den närmare innebörden av uttrycket väsentlig brist har det finska finansministeriet i sin publikation FinM nr 94 yttrat följande. Väsentlig bristfällighet kan skattedeklaration, uppgift eller handling anses innehålla,

om det av den inte framgår den ur inkomstkällan härflytande inkomstens storlek eller grunden för dess uträkning. Bristfälligheter, som i rättstillämpning har ansetts vara väsentliga, är t. ex. då skattskyldig har underlåtit att till sin skattedeklaration bifoga revisionsberättelse eller bolagsstämmas protokoll när sådan redovisning har varit föreskriven eller då denne i sin deklaration har strukit orden "på heder och samvete".

Enligt skattestyrelsens anvisningar för förenhetligande av beskattningen för år 1977 bör skatteförhöjningen i det fall deklarationshandling är behäftad med väsentlig brist hålla sig inom 15–30 %, dock högst med 800 mark eller 6 000 ören.

I förseningsfallen har skattestyrelsen anvisat följande reaktion, vars stränghet knyter an till förseningens längd.

1– 5 dagar	1 %	sammanlagt	20 mk och	150 ören
6–15 dagar	2– 5 %	sammanlagt	50 mk och	350 ören
över 15 dagar	6–10 %	sammanlagt	200 mk och	1 400 ören

skattedeklaration avges
efter anmaning högst 15 %

skattedeklaration avges
inte ens efter anmaning högst 30 %

Enligt 77 § första stycket 3) beskattningsslagen utgår skatteförhöjning med högst det dubbla beloppet enligt beskattningen om den skattskyldige vederligen eller av grov vårdslöshet har lämnat väsentligen oriktig skattedeklaration eller annan föreskriven uppgift eller handling.

Enligt lagkommentarerna till bestämmelsen skall den skattskyldige anses ha förfarit grovt vårdslöst om han har undanhållit betydande inkomster, baserat avdragsyrkande på förfalskad eller falsk handling eller hans bokföring är otillförlitlig eller om han har framställt relevanta fakta på ett uppenbarligen missvisande sätt.

Till ledning för bedömningen av efter vilken procentsats skatteförhöjningen bör beräknas i de nu avsedda fallen har skattestyrelsen i sina anvisningar för förenhetligande av beskattningen för år 1978 lämnat vissa hållpunkter. Den anvisade storleken av sanktionen varierar i förhållande till undanhållen inkomst resp. förmögenhet enligt följande.

Undanhållet belopp	Skatteförhöjning för den av den undanhållna beskattningsbara inkomsten eller förmögenheten föranledda ökningen av skatt eller skatteören
<i>Undanhållen inkomst, mk</i>	
100–10 000	20–30 %
10 000–50 000	30–50 %
över 50 000	50 %
<i>Undanhållen förmögenhet, mk</i>	
1 000– 50 000	20–30 %
50 000–200 000	30–50 %
över 200 000	50 %

Beskattas skattskyldig efter skön skall skatteförhöjning påföras efter den uttagsprocent, som gäller vid uppsåt eller grov vårdslöshet, och beräknas på den ökning av skatten eller skatteörena som föranleds av den undanhållna inkomsten eller förmögenheten. Fastställs beskattningen enligt uppskattning på grund av att den skattskyldige inte ens på uppmaning har avgett deklaration, skall skatteförhöjningen i allmänhet tas ut efter 40 %.

Innan beslut om skatteförhöjning fattas, bereds den skattskyldige tillfälle att skriftligen yttra sig i ärendet. Han får genom debetsedeln och en till denna fogad s. k. skatteutredning kännedom om beslutet om skatteförhöjning. Dessa handlingar tillställs honom senast den 1 november deklara-tionsåret.

Indirekt beskattning

Bestämmelser om skatteförhöjning inom indirekt beskattning avser omsättningsskatt och acciser. De överensstämmer i grunddragen med föreskrifterna i 77 § beskattningsslagen.

Enligt 49 § första stycket a) lagen angående omsättningsskatt får skatten höjas med högst 10 %, om mindre bristfällighet vidlåder skattedeklaration eller annan uppgift eller handling och den skattskyldige inte har hörsammat anmaning att avhjälpa bristen. Avser bristfälligheten endast en viss del av omsättningen skall skatteförhöjningen bestämmas endast för denna del.

Med mindre bristfällighet avses räknefel, små tolkningsfel och andra småfel, som inte har gjorts i bedräglig avsikt och som inte har varit till uppenbar nytta för den skattskyldige.

Enligt 49 § första stycket b) lagen angående omsättningsskatt får skatten höjas med högst 20 %, om den skattskyldige utan giltigt skäl har försummat att i rätt tid lämna in skattedeklaration eller annan uppgift eller handling eller har lämnat väsentligen bristfällig deklaration, uppgift eller handling. Har den skattskyldige även sedan han fått del av föreskriven anmaning utan godtagbart förfall helt eller delvis underlåtit att fullgöra sin skyldighet, får skatten höjas med högst 40 %. Avser bristfälligheten endast viss del av omsättningen skall förhöjningen bestämmas endast för denna del.

Huruvida bristfälligheten är att anse som väsentlig avgörs med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Några vägledande rättsliga uttalanden finns inte. I rättstillämpningen beaktas i vilken utsträckning bristfälligheten har kunnat leda till för låg beskattning. Har omsättningen inte redovisats till sitt rätta belopp anses deklarationen som regel vara väsentligen bristfällig.

Enligt 49 § första stycket c) lagen angående omsättningsskatt får skatten höjas till högst dubbelt belopp, om den skattskyldige av grov vårdslöshet har försummat sin deklarationsskyldighet eller har lämnat väsentligen oriktig skattedeklaration eller annan uppgift eller handling. Har den skattskyldiges förfarande skett i skatteförsvinnningssyfte eller har den oriktiga skattedeklarationen, uppgiften eller handlingen lämnats i sådant syfte, får skatten höjas med minst 50 % och till högst trefaldigt belopp. Avser bristfälligheten endast en viss del av omsättningen skall skatteförhöjningen bestämmas endast för denna del.

Som väsentligt oriktig anses en skattedeklaration, uppgift eller handling om de redovisade uppgifterna inte är riktiga och samtidigt föranleder att beskattningen verkställs till väsentligen för lågt belopp.

Innan beslut om skatteförhöjning fattas bereds den skattskyldige tillfälle att yttra sig i ärendet. Skatteförhöjning beslutas av omsättningskattebyrå. Den skattskyldige delges beslutsprotokollet.

Pågående reformarbete

Sanktionssystemet mot överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningar har varit föremål för översyn av den s. k. skattebrottskommissionen, som har lagt fram förslag till en reformerad lagstiftning. Detta innebär i huvudsak följande.

De skatteadministrativa sanktionerna skall bestå av skatteförhöjning, förhöjningsavgift och förseningsavgift.

Skatteförhöjning skall påföras, då skattskyldig utan giltig orsak har lämnat väsentligen bristfällig skattedeklaration eller annan uppgift eller handling, eller om han efter att ha erhållit stadgad anmaning utan giltigt hinder helt eller delvis har underlåtit att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Skatteförhöjningen tas i sådant fall ut efter högst 30 %.

Skatteförhöjningen skall påföras även vid skattefiffel. Enligt förslaget får förhöjningen i sådant fall inte understiga visst minimiprocenttal. Detta är i lindrigare fall 20 % och i grövre 50 %. Som maximiprocenttal i dessa fall föreslås 50 resp. 100 %.

Samma förslag läggs fram beträffande omsättningskatten och acciserna.

Förhöjningsavgift skall ersätta skatteförhöjning i det fall, då skattskyldig har gjort sig skyldig till s. k. skattefiffel, men skatteförhöjning inte kan fastställas därför att den skattskyldige exempelvis kan utnyttja förlustavdrag eller har kvittningsgillt yrkande för att eliminera förhöjningen. I dylika fall skall den skattskyldige åläggas att betala förhöjningsavgift med minst 20 och högst 5 000 mark.

Enligt förslaget skall förseningsavgift påföras, då skattskyldig utan giltig orsak har lämnat skattedeklaration eller annan stadgad uppgift eller handling efter stadgad tid. Avgiften skall utgå med minst 20 och högst 1 000 mark. Har skattedeklaration eller annan uppgift eller handling lämnats först efter anmaning, skall förseningsavgift påföras med minst 40 och högst 2 000 mark.

3.1.3 Norge

Allmänt

Liksom i Finland beivras överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna i Norge i judiciell och/eller administrativ ordning. Det administrativa sanktionssystemet har tillämpats sedan mitten av 1940-talet.

De administrativa sanktioner som är avsedda att ge eftertryck åt de skattskyldigas uppgiftsskyldighet är tillleggsskatt, procenttilllegg, tillleggsavgift och tillleggstoll. Vid sidan härav förekommer i praxis ett slags varningsinstitut.

Den ojämförligt största delen av överträdelser mot skatte- och avgifts-

författningarna lagförs inom ramen för det administrativa sanktionssystemet.

Under 1974–1975 påfördes tillleggsskatt inom inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i 9 419 resp. 9 655 fall. Tilleggen fördelade sig på ordinarie taxering och eftertaxering, 6 884 resp. 2 535 år 1974 samt 6 786 resp. 2 868 år 1975. Av antalet skattskyldiga fysiska personer utgör antalet fall med tillleggsskatt 4,7 resp. 5,4 ‰.

Under 1976 anmäldes inom inkomst- och förmögenhetsbeskattningen 184 fall av oriktigt uppgiftslämnande till åtal (jfr. SOU 1977:6 s. 110). Dessutom utdelades 1 598 varningar att åtal skulle väckas vid förnyad överträdelse.

Antalet beslut om tillleggsavgift avseende merverdiavgift var under åren 1975–1977 resp. 2 794, 2 290 och 2 202.

Antalet beslut om efterbeskattning var samma år 9 754, 5 585 resp. 5 126.

Sammanlagt påfördes i tillleggsavgift 1975–1977 ca 9, 11 resp. 14 milj. kr.

I fråga om punktbeskattningen finns inte några uppgifter om ovan berörda förhållanden. Enligt uppgift förekommer nästan inte någon påföring av tillleggsavgift inom detta beskattningsområde.

Antalet anmälningar till åtal för överträdelser av loven om merverdiavgift åren 1975–1977 fördelat efter åberopat lagrum för åtal framgår av tabellen nedan.

	1975	1976	1977
72 § 1 st. merverdiavgiftsloven	109	146	149
72 § 2 st. merverdiavgiftsloven	136	156	228

72 § första stycket loven om merverdiavgift stadgar bötes- eller fängelsestraff för den som överträder denna lag eller föreskrifter som har utfärdats med stöd av lagen eller som medverkar härtill. Har överträdelsen begåtts av oaktsamhet är straffet enbart böter.

Enligt 72 § andra stycket loven om merverdiavgift straffbeläggs avsiktlig underlåtenhet att till statskassan betala avgift som föranleds av mottaget vederlag eller medhjälp härtill. Straff föreskrivs vidare för den som avsiktligt drar undan statskassan avgift genom oriktigt avdrag för ingående avgift eller som föranleder staten till för stor återbetalning av avgift eller som medverkar härtill.

Höyesterett har sett mycket strängt på överträdelser av avgiftsförfattningarna och markerat detta vid straffmätningen. Uppsåtlig överträdelse av 72 § merverdiavgiftsloven leder regelmässigt till fängelsestraff.

Direkt beskattning

Enligt 121 § skatteloven får skattskyldig som i självdeklaration, näringsuppgift, besvärsskrift eller annat skriftligt eller muntligt meddelande till ligningsmyndighet av oaktsamhet har lämnat oriktig eller ofullständig uppgift som kan leda till för låg skatt, åläggas att betala en tillleggsskatt på högst 50 % av det skattebelopp som har eller kunde ha dragits undan det

allmänna. Har skattskyldig förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt får tillleggsskatten bestämmas till högst 100 % av nu angivet belopp. Det är således förutsatt att sanktionen skall graderas inom dessa procentuella ramar med hänsyn till de omständigheter som föreligger i det konkreta fallet.

Beror skattskyldigs förfarande endast på oaktsamhet har ligningsmyndigheten således att fastställa en uttagsprocent som understiger 50 %. Enligt riksskattestyrets rundskriv den 8 maj 1951, nr 214, får sanktionsnivån endast undantagsvis bestämmas till 10 %.

Som exempel på fall då tillleggsskatt normalt inte bör påföras vid oaktsamt förfarande av skattskyldig nämns i riksskattestyrets rundskriv följande.

1. Oskyldigt räknefel i deklarationen.
2. Felaktighet beror på att skattskyldig har fått oriktig kontrolluppgift.
3. Skattskyldig har hänvisat till sin kontrolluppgift från namngiven arbetsgivare utan att ange sin lön.
4. Skattskyldig har utgiftsfört avskrivning med för högt belopp och avskrivningsunderlaget klart framgår av deklarationen eller räkenskapsutdrag.
5. Förmögenhets-, intäkts- eller avdragsbelopp har uppenbarligen uppskattats skönsmässigt och den skattskyldige har lämnat samtliga faktiska upplysningar för bedömningen härav.
6. Felaktigt avdrag eller underlåtenhet att ta upp förmögenhets- eller intäktbelopp beror på ursäktlig rättsvillfarelse.
7. Liknande fall där det inte finns skäl att lasta den skattskyldige för den uppkomna felaktigheten.

Som framgår av det föregående kan ligningsmyndigheten i princip underlåta att påföra tillleggsskatt och i stället tilldela den skattskyldige en varning. Detta förfarande tillgrips endast i de fall då denne har underlåtit att i rätt tid lämna deklaration. Genom varningen erinras den skattskyldige om att tillleggsskatt kommer att påföras vid ny deklara-tionsförsummelse. Varningsinstitutet brukas däremot inte, när oriktig uppgift har lämnats. I dessa fall förekommer det emellertid ofta att ligningsmyndigheten vid sidan om beslut om tillleggsskatt riktar en varning till den skattskyldige att åtalsanmälan kommer att ske om han upprepar sin förseelse inom en inte alltför avlägsen framtid.

Har deklaration inte avgetts inom föreskriven tid, får ligningsmyndigheten enligt 84 § skatteloven höja den fastställda förmögenheten eller inkomsten med högst 10 %. Tillegget utgår med högst 20 %, om den skattskyldige har försummat sin deklara-tionsskyldighet också under föregående beskattningsår.

Till ledning för rättstillämpningen har riksskattestyret i skrivelse den 22 april 1975, nr 535, meddelat bl. a. följande riktlinjer. Procenttilllegg utgår som regel inte, när deklaration har avgetts inom föreskriven tid föregående år och deklaration för det år förseningen avser har kommit in inom en månad efter deklara-tionsfristens utgång. I sådant fall tillställs den skattskyldige en varning, vari han erinras om följderna om försummelsen upprepas. Har denne däremot tidigare gjort sig skyldig till deklara-tionsförsummelse påförs han – i stället för varning – tilllegg med 1 % av den

fastställda förmögenheten eller inkomsten. Kommer deklaration in därefter men inom en månad efter den nu angivna fristen, beräknas tillägg efter samma procentsats och i annat fall efter 3–10 %. Vid upprepad förseelse bestäms tilläggets storlek med hänsyn till de nu angivna tidsfristerna. Tillägget varierar mellan 5, 10 och 20 %. Åsidosätter den skattskyldige helt sin deklarationsskyldighet används maximiprocentsatsen.

Beslut om tilläggs katt och procenttillägg fattas – som framgår av det föregående – av ligningsmyndigheten vid taxeringen eller i samband med eftertaxering sedan den skattskyldige har beretts tillfälle till att komma in med yttrande.

Indirekt beskattning

Enligt 73 § loven om mervärdiavgift och 3 § loven om omsetningsavgift skall avgiftsskyldig påföras tilläggsavgift, om han gjort sig skyldig till straffbar överträdelse av resp. lag eller av föreskrifter, som har givits med stöd av denna, och det allmänna därvid har eller kunnat ha dragits undan avgift. I subjektivt hänseende krävs att den avgiftsskyldige förfarit, beträffande mervärdiavgift oaktsamt och i fråga om omsetningsavgift grovt oaktsamt.

Procentsatserna är väsentligt högre än på den direkta beskattningens område. Tilläggsavgift på grund av undanhållen mervärdiavgift kan utgå med högst 100 % av det avgiftsbelopp som åsätts och i fråga om omsetningsavgift med 100 samt vid återfall 300 %.

I riksskattestyrets anvisningar 19.2.1976, nr 123, till ledning för rättstillämpningen inom mervärdebeskattningen har följande riktlinjer utfärdats i fråga om tilläggsavgiftens storlek i det fall avgiftsskyldig har lämnat oriktig uppgift i deklaration.

När avgiftsbetalningen förskjuts till följd av att avgiftspliktig omsättning eller uttag bokförs för sent eller avdragsberättigad ingående avgift bokförs för tidigt utgår tilläggsavgift med 10–20 % om förfarandet kan anses grovt oaktsamt eller uppsåtligt och felaktigheten är av viss omfattning.

När avgiftspliktig omsättning enligt räkenskaperna inte har tagits med i avgiftsoppgaven, används i regel inte tilläggsavgift om differensen upphävs genom att det i en efterföljande uppgave har redovisats för mycket i förhållande till räkenskaperna och den ifrågavarande oriktigheten kan hänföras till misstag. Föreligger inte dessa förutsättningar utgår tilläggsavgift med 20 %. Konstateras grov oaktsamhet eller uppsåt bestäms avgiftens storlek i regel till minst 30 %. I särskilt graverande fall får avgiften inte understiga 50 %.

När påföringen av tilläggsavgift beror på att omsättning inte har bokförts, utgår i allmänhet i de fall då den avgiftsskyldige har visat oaktsamhet en tilläggsavgift på 30 %. Kan denne beslås med att ha varit grovt oaktsam eller handlat med uppsåt uppgår i regel påföljden till minst 50 %. I särskilt graverande fall som när både köp och försäljning har hållits utanför räkenskaperna av grov oaktsamhet eller med uppsåt bör tilläggsavgift utgå med 75 % och undantagsvis med 100 %.

I det fall då den avgiftsskyldige har gjort felaktigt avdrag för ingående avgift bestäms tilläggsavgiftens storlek efter samma principer som i fråga om underlåtenhet att bokföra omsättning.

När det gäller sådana belopp som har hållits undan i huvudsak till följd av att föreskrivna verifikationer för avdrag saknas (jfr. 28 och 43 §§ mervärdiavgiftsloven) används i normalfallet en tilläggsavgift på 20 %. Kan förfarandet betecknas som grovt

oaktsamt eller anses ha skett med uppsåt bör sanktionen som regel inte understiga 30 %. Vid särskilt grova överträdelser rekommenderas en tilleggsavgift inte under 50 %.

Vid oaktsam överträdelse av uttagsbestämmelserna utgår i allmänhet tilleggsavgift med 20 %. Är emellertid förseelsen grov eller har den begåtts med avsikt är minimipåföljden 30 %. I särskilt graverande fall bör tilleggsavgiften inte underskrida 50 %.

Vid återfall får procentsatserna ökas med ett steg i förhållande till vad annars skulle ha utgått enligt anvisningarna.

Vid särskilt ursäktliga omständigheter, t. ex. när en oriktig deklaration kan tillskrivas hög ålder eller sjukdom får tilleggsavgiften sättas ned eller helt underlåtas. Detsamma gäller i det fall då den avgiftsskyldiges oaktsamhet beror på att viss verksamhet helt nyligen blivit avgiftspliktig eller då avgiftsbestämmelsen är svår att förstå för den avgiftsskyldige. De avgiftsskyldiga som driver verksamhet av mindre omfattning bör enligt anvisningarna bedömas mildare än de som på grund av verksamhetens storlek ständigt har att göra med avgiftsreglerna.

Det som nu sagts om tilleggsavgiften på merverdiavgiftens område gäller i stort även beträffande omsetningsavgiften.

Enligt 54 § första stycket loven om merverdiavgift får utgående avgift för avgiftsperiod höjas med minst 50 kr. eller med högst 3 % av beloppet, om deklaration inte har kommit in i rätt tid. Tillegget får dock inte höjas med mer än 1 000 kr.

I 11 § bestämmelserna om beräkning och oppkreving av omsetningsavgift föreskrivs att procenttillegg skall åsättas med minst 5 % av det skönmässigt fastställda beskattningsunderlaget om deklaration inte har kommit in i rätt tid eller i behörig form eller om vissa föreskrivna räkenskapshandlingar inte har sänts in till beskattningsmyndigheten.

Tilleggsavgift och procenttillegg beslutas efter skriftväxling med den avgiftsskyldige av den regionala beskattningsmyndigheten såväl vid den ordinarie beskattningen som vid efterbeskattning.

Pågående reformarbete

Inom det norska finans- och tolddepartementet har samhällets medel för att komma till rätta med skatte- och avgiftsundandragandet utvärderats. Resultatet av översynen har redovisats i Stortingsmelding (1977-78) nr 74, Om tiltak mot skatteundandragelse. Denna innehåller förslag till ändringar av utformningen av det administrativa sanktionssystemet inom direkt beskattning.

Enligt departementets uppfattning (s. 56 f) har reglerna om tillleggsskatt inte tillämpats i den utsträckning som har varit avsedd. En väsentlig orsak härtill är att det förutsätts att taxeringsmyndighet ingående skall värdera och gradera den skattskyldiges skuld. Eftersom skuldgraden på detta sätt tillmäts avgörande vikt och reaktionen i stor utsträckning är avpassad efter denna skuld ger detta reglerna en utpräglad karaktär av straff. Detta medför i sin tur att det är naturligt att lägga bevisbördan på det allmänna.

Departementet har i meldingen lagt fram förslag till ändringar i reglerna om tillleggsskatt som såvitt möjligt fråntar tillleggsskatten dess utpräglade karaktär av straff och som kan bidra till att förenkla bestämmelserna.

Förslaget innebär följande.

Som villkor för påföring av tillleggsskatt skall endast gälla att skattskyldig har lämnat oriktig eller ofullständig uppgift till taxeringsmyndighet om förhållande som är av betydelse för åsättandet av en riktig taxering.

En procentsats skall tillämpas i de allra flesta fall av oriktig uppgift. Som reaktionsnivå övervägs 30 % av den skatt som har dragits eller hade kunnat dras undan.

Avser utelämnat belopp intäkt som lätt går att kontrollera, t. ex. mot kontrolluppgift eller annan uppgift som skall avges utan anmaning, skall tillleggsskatten tas ut efter 15 %.

Tilleggsskatt skall inte påföras när det föreligger sådan omständighet, som klart ursäktar att oriktig eller bristfällig uppgift har lämnats. Bestämmelserna härom skall utformas så att det åligger skattskyldig själv att styrka eventuell förekomst av ursäktlig omständighet.

Bedömningen av huruvida den skattskyldiges förfarande är ursäktligt kommer från och till att omfatta gränsfall. Enligt förslaget skall det därför vara möjligt att jämka tillleggsskatten till hälften av vad som annars skulle ha utgått i det fall åberopad omständighet i någon mån anses ursäktande men inte i den grad att hela sanktionen bör efterges.

Förslaget innebär inte någon ändring i fråga om reaktionen mot grövre former av skatteundandragande, dvs. grovt oakt samma eller uppsåtliga förfaranden som avser betydande skattebelopp. I sådana fall påförs f. n. tillleggsskatt upp till 100 %. Förutom den ovan beskrivna stadardiserade formen av tillleggsskatt skall det enligt förslaget finnas bestämmelser om en särskild tillleggsskatt som skall kunna användas i grövre fall och vara graderad efter skuldgraden. Tilleggsskatt av detta slag föreslås tas ut efter 20–50 %.

Sedan förslagen i meldingen varit föremål för bedömning i det norska stortinget överarbetades dessa i finans- och tolddepartementet, varefter Ot. prop. nr 29 (1978–79) Om ligningslov og endringer i andre lover lades fram.

De nu förevarande förslagen i prop. avviker från och innehåller följande tillägg till dem i meldingen enligt följande.

Någon möjlighet att påföra särskild tillleggsskatt vid grövre fall av skatteundandraganden utöver den standardiserade formen av tillleggsskatt föreslås inte (prop. s. 45). Sådana fall avses bli lagförda enbart i judiciell ordning.

Tilleggsskatt som har påförts vid utebliven deklaration föreslås kunna undanröjas om den skattskyldige kommer in med deklaration inom tre veckor från det att framläggandet av taxeringslängd har kungjorts, eller i det fall den skattskyldiges uppgifter har frångåtts utan att föreskriven underrättelse härom har sänts ut inom tre veckor från det han fick kännedom om avvikelsen, dock senast inom tre år från inkomståret.

Förseningsavgift (forsinkelseavgift) skall påföras vid deklara-tionsförsum-melse.

Avgiften skall tas ut efter

- a. en promille av nettoförmögenheten och två promille av nettointäkten när förseningen inte överstiger en månad,
- b. en procent av nettointäkten när förseningen överstiger en månad, och
- c. två procent av nettointäkten när avlämnandet sker efter utgången av maj månad taxeringsåret.

Förseningsavgiften får inte sättas lägre än 100 kr. Överstiger förseningen inte en månad får avgiften inte överskrida 5 000 kr.

3.1.4 Danmark

Allmänt

Överträdelse av skatte- och avgiftsförfattningarna beivras i dansk rätt antingen i judiciell eller i administrativ ordning. Uppbyggnaden av det skatterättsliga sanktionssystemet skiljer sig som har antytts i det föregående från motsvarande system i andra nordiska länder såtillvida att det inte finns någon särskild form av administrativ påföljd som är avsedd för fall då oriktig uppgift har lämnats. I stället har beskattningsmyndigheterna befogenhet att i sådant fall besluta om bötesstraff. Frihetsstraffen ligger under de allmänna domstolarnas exklusiva kompetens.

Det administrativa bötesstraffet i Danmark har sin egen historik helt vid sidan av retsplejeloven (rättegångslagen för brottmål). Äldst är de administrativa böterna på tullområdet. De går i vart fall tillbaka till tullförordningen den 1 februari 1797. De administrativa böterna inom skatteväsendet härstammar från statsskatteloven 1903. Möjligheten att i administrativ ordning ålägga böter utvidgades mest under mellankrigstiden. Efter 1958 blev de danska statsmakterna något återhållsamma med att införa sådan lagstiftning. År 1965 vidtogs ändringar i de lagar som innehöll bestämmelser om administrativa böter efter förebild av retsplejeloven. I Perspektivplan I (1971) har de danska statsmakterna varit inne på tanken att utvidga tillämpningsområdet för de administrativa bötesstraffen för att därigenom undvika att rättsväsendet belastas onödigt. F. n. finns bestämmelser om administrativt bötesstraff i ca 40 olika lagar. Sådan påföljd tillämpas inom hela skatte- och avgiftsområdet.

Förhållandet mellan administrativ och judiciell lagföring av överträdelser av de danska skatteförfattningarna inom direkt beskattning åren 1969–1977 framgår av tabellen nedan.

År	Antal administrativt avgjorda fall	Antal judiciellt avgjorda fall	Summa
1969	3 314	68	3 382
1970	2 221	80	2 301
1971	1 490	70	1 560
1972	1 960	80	2 040
1973	2 175	50	2 225
1974	2 169	48	2 217
1975	2 378	107	2 485
1976	5 190	101	5 291
1977	2 150	202	2 352

De flesta administrativa bötesstraffen inom direkt beskattning riktar sig numera mot rörelseidkare. Löntagare undgår numera påföljd för oriktig uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av de kontrolluppgifter av olika slag som finns i skatteväsendets datasystem. De kan

numera ådra sig straffansvar huvudsakligen endast för felaktighet i samband med avdrag.

Förhållandet mellan administrativ och judiciell lagföring av överträdelser av avgiftsförfattningarna inom indirekt beskattning åren 1974–1977 framgår av uppställningen nedan.

År	Antal administrativt avgjorda fall		Antal judiciellt avgjorda fall	
	Mervärde-avgift	Punkt-avgift	Mervärde-avgift	Punkt-avgift
1974	1 109	<i>a</i>	58 ^f	<i>a</i>
1975	1 140	45 ^{b, e}	66 ^f	<i>a</i>
1976	1 447	45 ^{c, e}	66 ^f	<i>a</i>
1977	1 006	37 ^{d, e}	72 ^f	<i>a</i>

^a Uppgift saknas.

^b Uppgiften avser perioden 1.10.74–30.9.75.

^c Uppgiften avser perioden 1.10.75–30.9.76.

^d Uppgiften avser perioden 1.10.76–30.9.77.

^e I summan ingår även ett litet antal fall som har avgjorts i judiciell ordning.

^f Härtill kommer ca 100 fall som har avgjorts i judiciell ordning därför att bötesföreläggandet inte har godkänts.

Det sammanlagda beloppet som har utgått i böter vid administrativ lagföring av överträdelser av mervärde- och punktafgiftsförfattningarna vart och ett av åren 1974–1977 visar tabellen nedan.

År	Mervärdeavgift	Punktafgift
1974	7 361 050	<i>a</i>
1975	7 087 350	181 925 ^b
1976	9 150 050	99 300 ^c
1977	5 007 300	107 900 ^d

^a Uppgift saknas.

^b Uppgiften avser perioden 1.10.74–30.9.75.

^c Uppgiften avser perioden 1.10.75–30.9.76.

^d Uppgiften avser perioden 1.10.76–30.9.77.

Direkt beskattning

Straffbestämmelserna som är avsedda att ge eftertryck åt de skattskyldigas uppgiftsskyldighet finns i 13–17 §§ skattekontrollöven.

Enligt 13 § första stycket skattekontrollöven får den som med uppsåt att dra undan skatt lämnar oriktig eller vilseledande uppgift till ledning vid bedömningen av huruvida någon är skattskyldig eller till ledning vid taxering eller skattepåföring bestraffas för skattesvig med böter, hæfte eller fängelse i högst två år eller, vid skattesvig av särskilt grov beskaffenhet, fängelse i högst fyra år. Begås gärningen av grov oaktsamhet är straffet enligt andra stycket samma lagrum böter eller vid försvårande omständigheter hæfte.

Med samma straff som föreskrivs i 13 § skattekontrollloven bestraffas enligt 14 § första stycket samma lag den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig eller vilseledande uppgift till ledning vid kontrollen av taxering eller skattepåföring.

Den som i annat fall än som avses i 16 § skattekontrollloven i syfte att undgå taxering underlåter att lämna självdeklaration får enligt 15 § samma lag bestraffas med böter, hæfte eller fängelse i högst två år.

Enligt 16 § skattekontrollloven får den vars inkomst eller förmögenhet har taxerats till för lågt belopp och som efter det att han har underrättats om taxeringen underlåter att inom fyra veckor från underrättelsen meddela taxeringsmyndigheterna att han har blivit för lågt taxerad bestraffas med böter. Har förfarandet skett i syfte att dra undan skatt får den skattskyldige bestraffas med hæfte eller fängelse i högst två år.

17 § skattekontrollloven stadgar straff vid brister i bokföringen.

För samtliga de nu angivna straffbestämmelserna gäller enligt 20 § skattekontrollloven att om ligningsrådet – en överinstans i taxeringsorganisationen – anser att en konstaterad överträdelse inte skulle medföra högre straff än böter om saken hade prövats vid allmän domstol får böterna beslutas i administrativ ordning.

Vissa typer av felaktigheter samt oriktig uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial som är tillgängligt vid ligningen beivras i normalfallet inte. Ligningsrådet har efter samråd med Statsskattedirektoratet – den danska motsvarigheten till RSV – fastställt följande riktlinjer som anger de fall i vilka det allmänna bör göra gällande straffansvar endast vid särskilt graverande omständigheter eller med andra ord de fall som trots grov oaktsamhet normalt inte bör medföra straff.

1. Den oriktiga uppgiften avser ett belopp som understiger 2 000 kr.
2. Den oriktiga uppgiften beror på ett periodiseringsfel som inte överstiger eller har överstigit 10 000 kr.
3. Den oriktiga uppgiften beror på ett periodiseringsfel, som inte är väsentligt i förhållande till den aktiv-/passivmassa det avser. Med "inte väsentligt" förstås därvid normalt att skillnaden mellan det redovisade felaktiga beloppet och det, som rätteligen bort tas upp, är mindre än 5 % av aktiv-/passivmassan och inte överstiger 100 000 kr. Den nu förevarande regeln tar först och främst sikte på redovisning av varulager, pågående arbeten, varufordringar och varuskulder.
4. Den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av visst kontrollmaterial som utan anmaning skall lämnas ligningsmyndigheterna. I det relevanta materialet ingår följande uppgifter.
 - a) Uppgift som skall lämnas enligt 7, 8 H, 10 A och 10 B §§ skattekontrollloven.
 - b) Uppgift som skall lämnas enligt 8 D § skattekontrollloven såvitt uppgiftsskyldigheten gäller för hela landet och för framtiden.
 - c) Övriga uppgifter som på grund av särskilt avtal med offentlig myndighet, institution m. fl. lämnas ligningsmyndighet till ledning för taxeringsarbetet.

Uppgiftsskyldigheten enligt 7 § skattekontrollloven omfattar flertalet av de uppgifter som avses i 37 § i den svenska taxeringslagen. I 8 H, 10 A

och 10 B §§ skattekontrollloven föreskrivs skyldighet för penninginrättning att utan anmaning lämna ligningsmyndighet uppgift om skattskyldig gottgjord ränta och beloppet av hans innestående medel samt motsvarande upplysningar om skattskyldigs obligationer.

För att straffmätningen skall bli så enhetlig som möjligt har vissa riktlinjer utfärdats i s. k. bötescirkulär. I dessa varierar den rekommenderade storleken av bötesstraffet i förhållande till det skatte- eller avgiftsbelopp som hade kunnat dras undan det allmänna. De i cirkulären angivna riktlinjerna är avsedda att tillämpas i normalfallen. Det är emellertid beskattningsmyndigheten obetaget att vid straffmätningen avvika från den anvisade storleken av bötesstraffet och bestämma detta efter bestämmelserna i 10 kap. straffeloven om straffs fastställande. Av särskilt intresse är därvid 80 § straffeloven. I detta lagrum föreskrivs att vid straffmätningen särskilt skall beaktas överträdelsens grovhet, vad som är känt om gärningsmannens personliga och sociala förhållanden, hans uppträdande före och efter brottet samt hans bevekelsegrunder till detta.

Skattedepartementet har i samråd med ligningsrådet utfärdat bl. a. följande riktlinjer för straffmätningen vid administrativ lagföring av överträdelser enligt 13 § skattekontrollloven.

1. Bötesstraffet bestäms normalt till, i uppsåtligt fall, 300 % av den undandragna inkomst- och förmögenhetsskatten och, i fall av grov oaktsamhet, 150 % av angivet belopp.
2. Vid periodiseringsfel fastställs bötesstraffet normalt till, i uppsåtliga fall 150 % av den undandragna inkomst- och förmögenhetsskatten och, i fall av grov oaktsamhet, 75 % av angivet belopp.
3. Vid inkomstdifferenser, som är mindre än 10 000 kr., bestäms bötesstraffet i uppsåtliga fall efter följande satser i förhållande till undandragen inkomst- och förmögenhetsskatt.

Inkomstdifferens	Bötesstraffets storlek i förhållande till den inkomst- eller förmögenhetsskatt som hade kunnat dras undan
2 000–2 999 kr.	100 %
3 000–3 999 kr.	125 %
4 000–4 999 kr.	150 %
5 000–5 999 kr.	175 %
6 000–6 999 kr.	200 %
7 000–7 999 kr.	225 %
8 000–8 999 kr.	250 %
9 000–9 999 kr.	375 %

Föreligger endast grov oaktsamhet skall bötesstraffet bestämmas till hälften av vad ovan har sagts.

4. Är den undanhållna inkomsten mindre än 2 000 kr. eller överstiger bötesbeloppet inte 1 000 kr. får varning i stället för straff meddelas den skattskyldige.
5. I fall av frivillig rättelse bestäms bötesstraffet till en tredjedel av vad eljest hade utgått.

6. Uppsåtlig överträdelse där undandragen statskatt överstiger 15 000 kr. får inte beivras i administrativ ordning, såvida det inte med hänsyn till gärningsmannens ålder eller sjukdom framstår som mycket sannolikt att ett eventuellt ådömt frihetsstraff inte kommer att bli avsonat.

Utöver de nu angivna riktlinjerna för straffmätningen gäller bl. a. följande anvisning, som har utfärdats av ligningsrådet i samråd med Statens ligningsdirektorat. Har skattskyldig tidigare dömts för eller godkänt bötesföreläggande avseende skatteundandragande eller därmed "besläktat" förfarande får bötesstraffet vid nytt skatteundandragande höjas med 25 % av det annars anvisade bötesbeloppet.

För vissa förseelser mot skatteförfattningarna finns särskilda skatterättsliga påföljder som inte är av straffkaraktär. I 1 och 2 §§ kontrollloven föreskrivs bl. a. att om inte behörig självdeklaration ges in i rätt tid och förseningen inte överstiger tio dagar höjs den i annat fall utgående skatten med 2 %. Överskrids fristen med en dag sker inte någon höjning. Överstiger förseningen tio dagar höjs skatten med 5 %. Höjningen är dock maximerad till 2 000 kr. för vardera inkomst- och förmögenhetsskatten.

Har behörig självdeklaration över huvud inte avgetts till ledning vid taxeringen och denna fått åsättas efter skönsmässiga grunder har bestämmelserna motsvarande tillämpning. Samma regler gäller enligt 3 § för den som underlåter att i rätt tid sända in sådana affärshandlingar eller föra sådana affärsböcker och räkenskaper, som påbjudits i andra författningar än den allmänna bokföringslagen.

Indirekt beskattning

De skattestraffrättsliga reglerna till skydd för de indirekta skatterna stämmer till sitt innehåll i stort överens med skattekontrollovens motsvarande stadganden. En skillnad är dock att det för straffansvar inom indirekt beskattning är tillräckligt att den uppgiftsskyldige har förfarit oaktsamt medan det inom direkt beskattning krävs grov oaktsamhet. Vidare finns inom den indirekta beskattningen ett stort antal bestämmelser om straff för ordningsförseelser, vilka kvalificeras om de har skett i syfte att dra undan skatt. Exempel på sådana överträdelser är försummad registrering, bristfälligt upprättat deklarationsunderlag, deklarationsförsummelse m. m.

Det ankommer på direktoratet för toldvæsendet att besluta om vilka mål som skall lagföras i judiciell ordning. I fråga om överträdelser på mervärdebeskattningens område åtalsanmäls normalt de uppsåtliga fall i vilka det undandragna beloppet överstiger 15 000 kr. Oaktsamma förseelser avgörs i regel i administrativ ordning, oavsett storleken av det undandragna beloppet.

Inom indirekt beskattning bestäms bötesstraffet vid avgiftsundandragande enligt följande riktlinjer.

Har avgiftsskyldig avsiktligt försökt dra undan avgift bestäms böterna till belopp som motsvarar vad som har dragits undan. Har han förfarit grovt oaktsamt är bötesstraffet hälften av och oaktsamt en tredjedel av detta belopp. Har ett oaktsamt förfarande lett till endast en oberättigad avgiftskredit fastställs böterna till en tiondel av ifrågavarande avgiftsbelopp.

I straffskärpande riktning verkar grov oordning i den avgiftsskyldiges räkenskaper, dennes bristande vilja att rätta sig efter givna bestämmelser eller att samarbeta i samband med granskning.

I likhet med vad som gäller inom direkt beskattning medför försummelse att lämna momsdeklaration i rätt tid förhöjning av eljest utgående skatt. Denna höjs med en procent av redovisningsperiodens skatt, dock med minst 100 kr. och högst 500 kr.

Förfarandet

Den bestämmelse som reglerar rätten att besluta om administrativt bötesstraff inom olika rättsområden har ett enhetligt innehåll. Trots detta förekommer i praxis två olika förfaranden, ett skriftligt, som är det vanligaste, och ett muntligt.

Det muntliga förfarandet tillämpas vid fastställande av bötesstraff inom direkt beskattning medan det skriftliga används inom indirekt beskattning.

Det muntliga förfarandet

I handläggningen av frågan om bötesstraff ingår en eller flera muntliga förhandlingar med den skattskyldige. Handläggningen avslutas genom att denne vid ett sammanträde får ta ställning till ett s. k. forligstilbud. Innehållet i detta föreslås av den handläggande myndigheten. Den skattskyldige utsätts för en viss påtryckning att reglera saken i administrativ ordning. Godtas detta är saken utagerad. Forligstilbudet skall godkännas av ligningsrådet innan det är bindande för det allmänna. Det är emellertid endast en formsak.

Handläggningen vari kan ingå flera sammanträden kan helt naturligt ta lång tid i anspråk. Detta behöver inte bero på myndigheterna. Denna handläggningsform är nämligen mycket känslig för åtgärder av den skattskyldige. En rapport från Statens ligningsdirektorat över de 1970 avgjorda målen visar att handläggningen i 2/3 av fallen hade pågått upp till ett år medan den i fråga om den återstående tredjedelen hade varat längre, ända upp till 7 år (Folketingstidene 1971/72 till. blad 89 s. 8).

En avgörande fördel med den muntliga förhandlingsformen är att ett långt större antal bötesförelägganden godtas än i det skriftliga förfarandet. Över 90 % av de överträdelser som kan avgöras administrativt regleras hos skatteväsendet. Av de fall som lämnas till polisen avgörs ca 15 % genom förlikning vid polisens handläggning.

Fall av mer allvarlig karaktär handläggs av statsskattedirektoratet medan amtskattedirektoraten har rätt att avgöra förseelser av lindrig art. Utvecklingen går i riktning att utöka befogenheterna för amtskattedirektoraten.

Det skriftliga förfarandet

Ett typiskt exempel på skriftligt förfarande vid fastställande av administrativt bötesstraff är det förfarande som tillämpas inom mervärdebeskattningen.

Det första ledet i förfarandet är att den lokala distriktstullkammaren uppdrättar en rapport om överträdelsen. Rapporten innehåller en beräkning av

det undandragna avgiftsbeloppet. Kan detta inte beräknas exakt får det bestämmas skönsmässigt. Godtar inte den avgiftsskyldige den skönsmässiga beräkningen kan han begära rättelse hos Nævnet vedrørende den almindelige omsætningsafgift. I rapporten återges vidare den avgiftsskyldiges uppgifter i saken.

Den avgiftsskyldige bereds tillfälle att inom viss tid yttra sig över innehållet i rapporten. När fristen har gått ut lämnas saken över till direktoratet för toldvæsendet.

Direktoratet sorterar bort de fall i vilka myndigheten inte vill göra gällande straffansvar samt de fall som faller utanför dess kompetens att avgöra. Den sista gruppen består av sådana fall i vilka frihetsstraff bör utgå och de fall, i vilka den avgiftsskyldige har begått andra överträdelse som direktoratet inte har rätt att beivra.

I övriga fall utfärdas bötesföreläggande. Den avgiftsskyldige föreläggs oavsett om han har erkänt sig skyldig till överträdelsen. Godtar han föreläggandet är saken därigenom slutreglerad. Betalar han in bötesbeloppet men förklarar att han inte är skyldig anses detta ändock som ett godkännande. Bestrids däremot bötesföreläggandet lämnas saken över till polisen.

Den som har förelagts böter har rätt att även besvära sig hos direktoratet över det förelagda bötesstraffets storlek. Denna klagorätt gör det möjligt för den som har överträtt en bestämmelse att framföra ytterligare erinringar. Några av klagomålen leder till att föreläggandet sätts ned eller återkallas. Det är här fråga om klagomål till den myndighet som har utfärdat föreläggandet (remonstration).

Någon gång inträffar det att den missnöjde i stället vänder sig till departementet för told- och forbrugsavgifter. I sådant fall kan departementet antingen själv pröva saken eller hänvisa klaganden till domstol.

Det nu beskrivna förfarandet med bötesföreläggande tillämpas vid överträdelse av merværdiafgiftsloven och resp. lagar om afgift af chokolade- og sukkerverer m. m., afgift af spiritus m. m., afgift af vin og fruktvin m. m., afgift af benzin, registreringsafgift af motorkøretøjer m. v., afgift af ansvarsforsikringer for motorkøretøjer m. v., afgift af lystfartøjsforsikringer, afgift af sukker m. m., afgift av vissa detailsalgspakningar, afgift av charterflyvning, afgift af vissa olieprodukter, afgift af elektricitet samt vid de flesta överträdelse av toldloven.

Administrativ lagföring sker i fråga om vissa överträdelse inte genom bötesföreläggande utan genom beslut om bötesstraff. I en del författningar har nämligen direktoratet för toldvæsendet tillerkänts rätt att beivra en överträdelse genom s. k. bødekendelse. Skillnaden mellan de båda formerna av lagföring ligger däri att den överträdelse som ligger till grund för bötesföreläggandet bringas inför domstol om detta inte inom viss tid godkänns medan den avgiftsskyldige för att uppnå samma effekt i fråga om bødekendelse måste besvära sig över denna inom en viss frist. Rätten att meddela beslut om bötesstraff (bødekendelse) tillkommer direktoratet vid överträdelse av de lagar som gäller afgift af parfym, toiletmidler m. f., tobaksavgifter, afgift af øl, kontrol med omsætningen af spiritus og vin, forskellige forbrugsavgifter, forbrugsbegrænsede foranstaltninger, afgift af konsumis samt vid vissa överträdelse av toldloven.

3.1.5 *Föbundsrepubliken Tyskland*

Allmänt

Överträdelse av skatte- och avgiftsförfattningarna kan medföra judiciella eller administrativa sanktioner. Dessa kan däremot inte utgå jämsides.

Bland överträdelserna urskiljs två grupper. Till den ena hör sådana gärningar som i judiciell ordning bestraffas med fängelse och/eller böter. De brott som hänförs hit betecknas gemensamt för Steuerstrafaten. Den andra gruppen omfattar överträdelse av mindre allvarlig beskaffenhet. Dessa benämns Steuerordnungswidrigkeiten och får beivras i administrativ ordning genom penningbot (Geldbuss).

Den administrativa lagföringen av överträdelse av skatteförfattningarna inom inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt omsättningsbeskattningen bortsett från punktskatter på vissa varor och tullar är något mer frekvent än den judiciella. Lagföring i judiciell ordning överväger däremot betydligt i fråga om överträdelse avseende punktskatter på vissa varor och tullar.

Antalet under åren 1974–1977 lagkraftvunna i judiciell ordning beslutade domar och strafförelägganden samt i administrativ ordning meddelade beslut angående skattebrott inom olika beskattningsområden framgår av tabellen nedan.

	1974	1975	1976	1977
Inkomst- och förmögenhetsskatt samt omsättningsskatt utom punktskatt å vissa varor och tullar				
<i>I judiciell ordning</i>				
Uppsåtligt skatteundandragande	8 901	8 636	10 069	10 818
<i>I administrativ ordning</i>				
Grovt oaktsamt skatteundandragande samt annan överträdelse av mindre allvarlig beskaffenhet	9 390	10 135	10 944	12 226
Punktskatt å vissa varor samt tullar				
<i>I judiciell ordning</i>				
Uppsåtligt skatteundandragande och vissa tullbrott	9 165	10 397	11 091	12 075
<i>I administrativ ordning</i>				
Överträdelse av mindre allvarlig beskaffenhet	4 480	4 240	5 053	5 909

Sammanlagt bötesbelopp i DM som under åren 1974–1977 har fastställts i administrativ och judiciell ordning inom olika beskattningsområden visar uppställningen nedan.

	1974	1975	1976	1977
Inkomst- och förmögenhetsskatt samt omsättningsskatt utom punktskatter å vissa varor och tullar				
<i>I judiciell ordning</i>	23 560 150	22 315 400	26 691 536	30 888 870
<i>I administrativ ordning</i>	8 978 390	10 351 353	11 616 044	14 124 932
Punktskatter å vissa varor samt tullar				
<i>I judiciell ordning (Uppsåtligt skatteundandragande)</i>	3 552 642	3 270 888	4 410 992	3 913 023
<i>I administrativ ordning</i>	759 651	801 902	926 206	1 187 561

Sanktionsbestämmelser

De grundläggande reglerna om skattebrotten finns i den centrala beskattningsförfattningen, Abgabenordnung, AO. Beträffande de överträdelse som betraktas som mindre allvarliga (Steuerordnungswidrigkeiten) gäller vid sidan av bestämmelserna i AO en generell lagstiftning för denna och liknande typer av förseelser (Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, Owig).

Överträdelse av mindre allvarlig beskaffenhet (Steuerordnungswidrigkeiten) omfattar grovt oaktsamt undandragande av skatt (leichtfertige Steuerverkürzung), vissa förfaranden som innebär risk för skatteundandragande (Steuergefährdung) samt vissa förberedelsehandlingar till sådana brott.

Grovt oaktsamt undandragande av skatt begår enligt 378 § AO den som av grov oaktsamhet förskaffar sig otillbörlig skatteförmån eller eljest föranleder att skatt dras undan det allmänna genom att lämna oriktig eller ofullständig deklaration eller annan uppgift – muntlig eller skriftlig – till skattemyndighet eller genom att hålla myndigheten i ovetenskap om skattemässigt relevant förhållande. Gärningsmannakretsen omfattar skattskyldig och den som handlar på uppdrag av skattskyldig. För grovt oaktsamt skatteundandragande får penningbot bestämmas till högst 100 000 DM.

Den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet ställer ut oriktigt kvitto eller oriktig verifikation eller underlåter att bokföra eller föra anteckning om affärshändelse som han enligt lag är skyldig att göra eller på annat sätt vidtar oriktig bokföringsåtgärd och därigenom gör det möjligt att förskaffa sig otillbörlig skatteförmån eller att skatt dras undan får enligt 379 § AO för Steuergefährdung åläggas att utge penningbot om högst 10 000 DM. Samma påföljd stadgas för den som åsidosätter anmälningsskyldighet enligt 138 § AO, dvs. skyldigheten för den som startar rörelse eller jordbruk att anmäla detta till skattemyndighet.

Skattemyndighet har möjlighet att vid lindriga överträdelse i stället för penningbot tilldela den misstänkte varning. Denna kan förenas med s. k. varningsbot (Verwarnungsgeld) på minst 5 och högst 20 DM.

För Steuerordnungswidrigkeiten gäller bl. a. följande allmänna regler. Försök kan enligt 13 § Owig beivras endast om detta är uttryckligen stadgat. Den som medverkar till en ordningsförseelse skall enligt 14 § första stycket Owig anses som gärningsman oavsett vilken form hans medverkan haft. Bötesbeläggs i en gärningsbeskrivning både uppsåtligt och oaktsamt handlande är enligt 17 § andra stycket Owig maximum för den oaktsamma gärningen hälften av det belopp, som högst får föreläggas enligt bestämmelsen. Varje förseelse medför enligt 20 § Owig särskild penningbot. Vid sammanträffande av brott och ordningsöverträdelse skall enligt 21 § första stycket Owig strafflagens påföljdssystem tillämpas.

Avgörande för fastställande av penningbotens storlek är enligt 17 § tredje stycket Owig gärningens farlighet (der Bedeutung der Ordnungswidrigkeit, eg. betydelsen av överträdelsen) och den skuld som belastar gärningsmannen (der Vorwurf der Täter trifft, eg. det klander som kan riktas mot gärningsmannen). Hänsyn får därvid utom i ringa fall tas även till gärningsmannens ekonomiska förhållanden.

Penningbotens storlek skall enligt 17 § fjärde stycket Owig överstiga den ekonomiska fördel som gärningsmannen har åtnjutit på grund av brottet.

Det maximum som stadgas för penningböter får därvid överskridas.

Bedömningen av gärningens farlighet syftar till att avgöra behovet av repression mot den särskilda typ av förfarande det är fråga om. Rör det sig om en överträdelse som är vanligt förekommande talar detta för en strängare reaktion. Detsamma gäller gärning som visserligen inte är särskilt frekvent men som präglas av stor förslagenhet t. ex. i fall då särskilda arrangemang och metoder har tillgripits för att dölja brottet. Även storleken av den skatt som har eller kunde dragits undan beaktas vid nu förevarande bedömning. Gärningen bedöms å andra sidan som mindre reaktionsvärd i det fall felaktighet eller underlåtenhet är sådan att skattemyndighet generellt sett har goda möjligheter att upptäcka den och risken för skatteundrandragande därför är liten.

Den skuld gärningsmannen har låtit komma sig till last vid grovt oaktsamt skatteundrandragande avgörs med utgångspunkt från de krav på ett lagenligt beteende som med hänsyn till gärningsmannens förutsättningar och omständigheter i övrigt kunnat ställas på honom.

Gärningsmannens ekonomiska förhållanden behöver i och för sig inte beaktas då penningbot fastställs i Bussgeldförfarande och så sker normalt inte heller. Möjligheten härtill betingas närmast av ett allmänt intresse av att gärningsmannen inte skall försättas i konkurs på grund av penningboten och risken för att sanktionen i sådant fall skall motverka sitt syfte. I de situationer den nu förevarande möjligheten utnyttjas tas hänsyn till samtliga omständigheter som bestämmer gärningsmannens betalningsförmåga.

Med ekonomisk fördel avses i detta sammanhang den räntevinst gärningsmannen har åtnjutit på grund av att han har kunnat disponera den undandragna skatten. Räntevinstens storlek bestäms därvid med hänsyn till vad han skulle ha fått betala för att få låna motsvarande belopp i bank.

Den normala sanktionsnivån vid grovt oaktsamt skatteundrandragande håller sig inom 10–12 % av den undandragna skatten utöver den räntevinst gärningsmannen hade kunnat tillgodogöra sig på grund av brottet. Vid försvårande omständigheter t. ex. vid återfall och otillförlitlig bokföring skärps reaktionen normalt med 5–10 %.

Lagföring av skattebrott

Uppkommer misstanke om skattebrott skall straff- eller Bussgeldförfarande (vid lagföring av överträdelser av mindre allvarlig beskaffenhet) inledas. Sådant förfarande anses enligt 397 § AO ha påbörjats så snart tjänsteman vid skatte-, polis- eller åklagarmyndighet vidtar åtgärd som uttryckligen syftar till att lagföra någon för skattebrott. Anteckning om åtgärden skall med angivande av tidpunkten ofördröjligen göras i akten. Den skattskyldige skall underrättas om att sådant förfarande har inletts senast när han anmodas att avge förklaring eller att ge in bevismedel som har samband med det brott för vilket han är misstänkt.

Den rättsliga betydelsen av inledandet av straff- eller Bussgeldförfarandet är enligt 393 § första stycket AO att rätten att tillgripa tvångsmedel enligt skattelag mot den skattskyldige upphör om han därigenom skulle tvingas att vidgå av honom begånget skattebrott.

Är bedömningen av huruvida en gärning är att anse som skattebrott av-

hängig av huruvida det föreligger ett skatteanspråk får enligt 396 § första stycket AO förfarandet uppskjutas till dess frågan i skatteprocess blivit avgjord genom lagkraftvunnet beslut.

Lagföring av Steuerstrafat

Lokal skattemyndighet (Finanzbehörde) har enligt 386 § första stycket AO att utreda de sakförhållanden som grundar misstanken för skattebrott av nu avsett slag. När som helst under utredningen har myndigheten rätt att med stöd av 386 § fjärde stycket AO lämna över saken till åklagarmyndighet för vidare åtgärd. Denna får även på eget initiativ när som helst överta ansvaret för förundersökningen. I båda fallen har åklagarmyndighet rätt att efter överenskommelse med skattemyndighet återlämna saken till denna för vidare utredning.

Handhar skattemyndighet utredningen har den enligt 399 § första stycket AO samma rättigheter och skyldigheter som åklagarmyndighet vid förundersökning i brottmål.

Ger den genomförda utredningen tillräcklig grund för att göra gällande straffansvar har skattemyndighet enligt 400 § AO att hos domare i brottmål yrka att strafföreläggande utfärdas, om saken är ägnad att avgöras på detta sätt. Är detta inte fallet har myndigheten att lämna över saken till åklagarmyndighet för lagföring vid huvudförhandling inför domstol.

Leder åklagarmyndighet förundersökningen har enligt 402 § första stycket AO skattemyndigheten samma befogenheter som polisman.

Handhas utredningen av åklagar- eller polismyndighet är enligt 403 § AO skattemyndighet alltid berättigad att delta i denna. Tid och plats för åtgärder under förundersökningen skall meddelas skattemyndighet. Företrädare för denna skall beredas tillfälle att ställa frågor vid förhör med den misstänkte, vittne eller sakkunnig. Skattemyndighet skall vidare underrättas om stämningsansökan eller yrkande om strafföreläggande samt om beslut att lägga ned förundersökning.

Vid huvudförhandling inför domstol skall enligt 407 § första stycket AO skattemyndighet beredas tillfälle att framföra synpunkter av betydelse för avgörandet av målet och ställa frågor till dem som hörs i saken.

Dom eller beslut i rättegången skall enligt 408 § andra stycket AO delges skattemyndigheten.

Lagföring av Steuerordnungswidrigkeit

För lagföring av överträdelse av mindre allvarlig beskaffenhet (Steuerordnungswidrigkeit) är enligt 409 § AO jämfört med 35 § första stycket Owig skattemyndighet behörig. Ansvaret härför får i vissa fall, t. ex. vid "blandad" brottslighet, lämnas över till åklagarmyndighet.

Skattemyndighet har i Bussgeldförfarandet samma rättigheter och skyldigheter som åklagarmyndighet har vid lagföring av skattebrott av den typ som betecknas Steuerstrafaten.

Be finnes genom utredning att den skattskyldige har gjort sig skyldig till överträdelse av mindre allvarlig beskaffenhet (Steuerordnungswidrigkeit) ut-

färdas med stöd av 65 § Owig beslut om penningbot (Bussgeldbescheid), som delges den berörde. Överklagas inte beslutet inom en vecka från delgivningsdagen vinner det enligt 66 § andra stycket första punkten a) Owig laga kraft.

Fastställande av bötesstraffets storlek vid judiciell lagföring av uppsåtligt skatteundragande

Enligt 370 § AO får för uppsåtligt skatteundragande dömas till frihetsstraff om högst fem år eller till bötesstraff.

Bötesstraff ådöms i dagsböter.

Till ledning för rättstillämpningen beträffande fastställandet av bötesstraffets storlek har anvisningar utfärdats. I dessa har reaktionens stränghet differentierats efter olika typer av fall. I det följande skall huvuddragen av anvisningarna återges.

Liksom i Sverige skall dagsbotens storlek fastställas efter vad som prövas skäligt med hänsyn till gärningsmannens inkomst, förmögenhet, försörjningsskyldighet och ekonomiska förhållanden i övrigt.

Antalet dagsböter skall bestämmas efter följande formel

$$\frac{\text{Undandragen skatt}}{10\,000} \times F = \text{antalet dagsböter}$$

Faktorn F är avsedd att ge uttryck för brottets svårighetsgrad.

Faktorn F har i tabell åsatts värden för olika typer av förfaranden vid uppsåtligt skatteundragande.

Förfarandena är indelade i fyra klasser. Den fjärde klassen innefattar överträdelser av bestämmelserna om betalningsskyldighet för löneskatten (Lohnsteuer) och förbigås i det följande. Var och en av de övriga klasserna innehåller två underavdelningar, den ena avseende aktiva förfaranden av den skattskyldige och den andra passiva.

Klass I omfattar följande typer av förfaranden.

- A. Gärningsmannen föranleder genom aktivt vilseledande t. ex. lögner vid förfrågan från skattemyndighet eller affärsverksamhet under fingerad firma eller passivt vilseledande genom underlåten deklareringskyldighet eller annat förtigande av uppgift att hans skattskyldighet över huvud taget inte blir känd.

Det anvisade värdet för faktorn F i denna typ av fall är då

- 1) bokföringen är fingerad eller förfalskad, vid aktivt vilseledande 150 och vid passivt 105,
- 2) bokföring och verifikationer saknas, vid aktivt vilseledande 140 och vid passivt 95,
- 3) bokföring saknas men ofullständiga verifikationer föreligger vid aktivt vilseledande 120 och vid passivt 85,
- 4) fullständig bokföring och samtliga verifikationer föreligger, vid aktivt vilseledande 90 och vid passivt 75.

Exempel. Gärningsmannen har genom aktivt förfarande som avses med A 1) dragit undan inkomstskatt med 30 000 DM. Antalet dagsböter bestäms i sådant fall till

$$\left(\frac{30\,000}{10\,000} \times 150\right) 450$$

B. Gärningsmannen föranleder genom aktivt eller passivt vilseledande att skattemyndigheten inte får kännedom om hans inkomster från viss förvärvskälla (Einnahmequelle), t. ex. rörelseidkare döljer sidoinkomst eller inkomst från viss verksamhetsgren. Gärningsmannens skattskyldighet i övrigt (från andra förvärvskällor) förutsätts vara känd.

Det anvisade värdet för faktorn F i denna typ av fall är då

- 1) bokföringen och verifikationerna är fingerade eller förfalskade, vid aktivt vilseledande 135 och vid passivt 105,
- 2) bokföring och verifikationer saknas, vid aktivt vilseledande 125 och vid passivt 95,
- 3) bokföring saknas men ofullständiga verifikationer föreligger, vid aktivt vilseledande 105 och vid passivt 85,
- 4) fullständig bokföring och samtliga verifikationer föreligger, vid aktivt vilseledande 95 och vid passivt 75,
- 5) ingen bokföringsskyldighet föreligger, vid aktivt vilseledande 85 och vid passivt 65.

Klass II avser fall då såväl gärningsmannens skattskyldighet som hans förvärvskälla är klarlagd. Det förutsätts vidare att oriktig deklaration har lämnats. Emellertid ointetgörs en tillförlitlig skattekontroll antingen genom aktivt förfarande av den skattskyldige, t. ex. förebringande av fingerade eller falska räkenskaper, eller genom passivitet, t. ex. att bokföringen undanhålls.

Det anvisade värdet för faktorn F vid försvårande av skattekontroll är då

- a) en tillförlitlig skattekontroll ointetgörs helt, vid aktivt förfarande 120 och vid passivt 90,
- b) en tillförlitlig skattekontroll ointetgörs i fråga om visst skatteslag, vid aktivt förfarande 100 och vid passivt 80,
- c) en tillförlitlig skattekontroll ointetgörs i fråga om visst sakförhållande, vid aktivt förfarande 90 och vid passivt 70.

Klass III avser fall då såväl gärningsmannens skattskyldighet som hans förvärvskälla är klarlagd. Det förutsätts vidare att oriktig deklaration har avgetts. Till skillnad från klass II är en tillförlitlig skattekontroll ej ointetgjord på grund av förfaranden av den skattskyldige men kan väl vara försvårad till följd av att underlaget för deklarationen kan uppvisa brister. Till denna klass hör även de fall då felaktighet i deklaration konstateras på grund av annat material än deklarationsunderlaget.

Det anvisade värdet för faktorn F vid försvårande av skattekontroll är då

- a) en tillförlitlig total skattekontroll är försvårad, vid aktivt förfarande 100 och vid passivt 70,

- b) en tillförlitlig skattekontroll är försvårad i fråga om visst skatteslag, vid aktivt förfarande 60 och vid passivt 40,
 c) en tillförlitlig skattekontroll är försvårad i fråga om visst sakförhållande, vid aktivt förfarande 90 och vid passivt 70.

3.1.6 Österrike

Allmänt

Ett utmärkande drag för den österrikiska straffrätten är att förvaltningsmyndighet har rätt att besluta om straff för överträdelse av mindre allvarlig beskaffenhet. Denna princip gäller sedan åtminstone 100 år även inom skattestraffrätten. För lagföring av sådan brottslighet svarar skattemyndighet som i denna funktion benämns Finanzstrafbehörde. Lagföringen av mer allvarlig skattebrottslighet ankommer dock på de allmänna domstolarna.

Lagföring genom administrativt bötesstraff är det helt dominerande reaktionsmedlet mot överträdelse av skatteförfattningarna.

Antalet sådana straff, storleken av sammanlagt fastställt bötesbelopp i schilling och antalet utdelade varningar för överträdelse avseende inkomst- och förmögenhetsskatt, skatt på juridisk person och rörelse och omsättningsskatt under åren 1972–1977 framgår av uppställningen nedan.

	1972	1973	1974	1975	1976	1977
Antal fall	13 182	10 015	9 773	9 765	7 284	8 111
Bötesbelopp	30 155 585	27 616 150	32 178 270	36 414 290	42 325 091	58 511 340
Varningar	2 092	1 734	1 380	1 414	670	759

Hur stor del av det totala antalet administrativt beslutade bötesstraff som avsåg uppsåtligt eller oaktsamt skatteundandragande under motsvarande år visar tabellen nedan.

	1972	1973	1974	1975	1976	1977
Uppsåtligt skatteundandragande	1 492	1 347	1 303	1 336	2 040	2 598
Oaktsamt skatteundandragande	1 556	1 602	1 516	1 451	1 457	1 691

Den judiciella lagföringen av skatteundandragande under motsvarande år belyses i sammanställningen nedan.

	1972	1973	1974	1975	1976	1977
Antal domar avseende uppsåtligt skatteundandragande	16	15	23	33	19	24
Antal domar avseende oaktsamt skatteundandragande	4	6	9	10	2	3

Uppgifter om hur många personer som fälldes till ansvar för skattebrott saknas.

Sanktionsbestämmelser

Den österrikiska skattestraffrätten regleras i Finanzstrafgesetz (FinStrG). Denna lag innehåller både materiella och processuella bestämmelser och gäller för hela skatte- och avgiftsområdet med undantag av vissa punktskatter. Tekniskt sett har lagen utformats så att den uttömmande behandlar hela skattestraffrätten – inbegripet det processuella förfarandet i skattebrottmål – och endast i en eller annan särskild fråga hänvisar till de allmänna straffrättsliga reglerna.

I FinStrG skiljs mellan två typer av skattebrott. Den ena – brott av mer allvarlig beskaffenhet – benämns Finanzvergehen och den andra – överträdelser av ordningsmässig karaktär – Finanzordnungswidrigkeiten.

Skattemyndighet har exklusiv rätt att beivra Finanzordnungswidrigkeiten. Den är även behörig att handlägga lagföringen av Finanzvergehen med följande begränsningar av behörigheten vad gäller uppsåtligt skatteundandragande. Den undandragna skatten får i det enskilda fallet inte ha överstigit 500 000 schilling. Utanför skattemyndighetens kompetens faller även skattebrott i vilket det föreligger försvårande omständigheter eller som avser återfall.

Till brott av mer allvarlig beskaffenhet hänförs skatteundandragande (Abgabenhinterziehung), oaktsamt skatteundandragande (fahrlässige Abgabeverkürzung), smuggelbrott (Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben), oaktsamma smuggelbrott (Verzollungsumgehen, fahrlässige Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben), skattehäleri (Abgabehhelei), stämpelskattebrott (Wertzeichenvergehen) samt vissa intrångsbrott i den österrikiska statens monopolrättigheter.

Skatteundandragande begår enligt 33 § FinStrG den som uppsåtligen föranleder att det allmänna dras undan skatt genom att brista i sin registrerings-, deklarations-, bokförings- eller sanningsplikt. Straffet för brottet är böter om högst två gånger det undandragna skattebeloppet. Vid sidan härav kan fängelse i högst ett år dömas ut.

Den som av oaktsamhet gör sig skyldig till skatteundandragande får enligt 34 § FinStrG bestraffas med böter om högst en gång det undandragna skattebeloppet.

För uppsåtliga och oaktsamma smugglingsbrott tillämpas enligt 35 resp. 36 § FinStrG samma straffsatser som för skatteundandragande resp. oaktsamt skatteundandragande.

Skattehäleri förövar enligt 37 § FinStrG den som uppsåtligen eller av oaktsamhet köper, tar som pant, undanskaffar eller avyttrar egendomsobjekt, beträffande vilket konsumtionsskatt eller tull har dragits undan eller som varit föremål för smuggling. För brottet gäller samma strafflatituder – för uppsåtliga brott – som för skatteundandragande och – för oaktsamma fall – som för oaktsamt skatteundandragande.

Föreligger försvårande omständigheter vid någon av de nu beskrivna uppsåtliga brotten får enligt 38 § FinStrG böterna bestämmas till fyra gånger det undandragna skattebeloppet och frihetsstraff till två år. Vid återfall i skattebrottslighet får enligt 41 § FinStrG under vissa förutsättningar de stadgade maximistrafen överskridas.

Som Finanzordnungswidrigkeiten räknas vissa uppsåtliga överträdelser

av skatteförfattningarna som anses vara av mer ordningsmässig karaktär.

Den som i fråga om skatt som skall beräknas av den skattskyldige själv samt beträffande förskottsbetalning på omsättningsskatt underlåter att senast femte dagen efter förfallodagen erlægga den på perioden belöpande skatten får enligt 49 § FinStrG bestraffas med böter om högst hälften av det belopp som inte inbetalats eller inbetalats för sent, såvida inte behörig skattemyndighet dessförinnan underrättats om det förfallna skattebeloppet. Enstaka betalningsförsummelse medför inte någon påföljd. Samma straff stadgas för den som föranleder kreditering av mervärdeskatt genom att lämna oriktiga uppgifter.

Den som åstadkommer lättnader i sin betalningsskyldighet i samband med att skatten skall betalas genom att bryta mot sin skyldighet att hålla sig till sanningen i uppgift som lämnas till beskattningsmyndighet får enligt 50 § FinStrG bestraffas med böter om högst 50 000 schilling.

Samma straff föreskrivs i 51 § FinStrG för den som utan att göra sig skyldig till skattebrott (Finanzvergehen) åsidosätter sin uppgifts- eller registreringskyldighet, sin skyldighet att föra eller bevara sina räkenskaper eller underlåter att medverka vid skattekontroll och därigenom försvårar eller förhindrar denna.

Avgörande för straffmätningen vid såväl Finanzvergehen som Finanzordnungswidrigkeiten är enligt 23 § första stycket FinStrG den skuld gärningsmannen har låtit komma sig till last. Ju större denna anses vara desto strängare straff skall självfallet utmätas. Därvid skall särskild hänsyn tas till gärningens svårighetsgrad, gärningsmannens inställning till lagligt skyddade värden och huruvida det brottsliga förfarandet beror på yttre omständigheter eller bevekelsegrunder. I allmänhet skall vid straffmätningen beaktas den skada den rättsstridiga handlingen kunnat medföra, arten av de skyldigheter gärningsmannen har åsidosatt genom sitt handlande, den omsorg med vilken han har planerat och förberett brottet eller den hänsynslöshet med vilken han har utfört detta (32 § tredje stycket Strafgesetzbuch).

Vid straffmätningen skall enligt 23 § andra stycket FinStrG försvärande och förmildrande omständigheter vägas mot varandra. Vidare skall enligt tredje stycket samma lagrum hänsyn tas till gärningsmannens personliga förhållanden och betalningsförmåga.

Som försvärande omständigheter anses bl. a. att gärningsmannen har begått flera skattebrott eller den brottsliga verksamheten har pågått under en längre tid, att han redan har bestraffats för liknande skattebrott eller att han har förlett annan till skattebrott.

I mildrande riktning talar att gärningsmannen har begått brottet sedan han fyllt 18 men innan han fyllt 21 år, att han har utfört det i abnormt sinnestillstånd eller av obetänksamhet, att han tidigare har fört ett ordentligt liv och gärningen står i påfallande motsättning till hans uppförande i övrigt, att han har utfört gärningen under påverkan av annan, att han bestämt sig för att begå brottet på grund av tvingande nödläge, som inte beror på motvilja mot arbete, att gärningen har stannat vid ett försök till brott, att skada har gottgjorts av gärningsmannen eller för honom av tredje man eller att han allvarligt har vinnlagt sig härom, att han avlägger en ångerfull bekännelse eller på ett avgörande sätt bidrar till att brottet klaras upp eller att han har begått brottet för lång tid sedan och därefter har skött sig.

Hänsynstagande till gärningsmannens personliga förhållanden och betalningsförmåga vid straffmätningen betingas av önskemålet att gärningsmän med olika betalningsförmåga vid lika skuld skall drabbas lika hårt av straffet. Avgörande för denna bedömning är de förhållanden som föreligger vid den tidpunkt då detta utmäts. Betalningsförmågan fastställs med ledning av gärningsmannens inkomst, förmögenhet, försörjningsskyldighet och ekonomiska förhållanden i övrigt.

Uppsåtligt skatteundandragande får – som framhållits i det föregående – enligt 33 § femte stycket FinStrG beivras med ett bötesstraff om högst två gånger den skatt som dragits undan. Har gärningen begåtts av oaktsamhet får böterna bestämmas till hälften av detta belopp. I den praktiska tillämpningen bestäms bötesstraffet vid skatteundandragande i normalfallet – dvs. då försvårande och förmildrande förhållanden eller betalningsförmågan inte föranleder annan bedömning – till hälften av stadgat straffmaximum. Är det fråga om uppsåtligt brott utgår således böter med belopp som svarar mot den undandragna skatten. Har gärningsmannen förfarit endast oaktsamt fastställs bötesstraffet till hälften av detta belopp.

Lagföring för skatteundandragande får enligt 25 § första stycket FinStrG underlåtas om den skuld gärningsmannen har låtit komma sig till last är att anse som ringa och gärningen inte har medfört några eller endast obetydliga följder. I sådant fall skall dock gärningsmannen tilldelas varning om detta är erforderligt för att avhålla honom från vidare skattebrottslighet.

Graden av gärningsmannens skuld bedöms därvid efter de principer som har angetts i det föregående. För att man skall kunna avstå från lagföring måste skulden vara ringa, inte endast på grund av omständigheterna i det enskilda fallet utan även med hänsyn till felaktighetens karaktär. Normalt blir det endast aktuellt att åberopa ringa skuld vid oaktsamhetsbrott.

Vid bedömningen av frågan om följderna av gärningen skall hänsyn tas till samtliga konsekvenser denna hade kunnat föra med sig. Om t. ex. rörelseidkare har levererat "svart" till sina avnämare, kan han inte freda sig genom att hans förfarande inte har medfört några följder för en oriktig beskattning av honom eftersom han själv har deklarerat för leveranserna.

Administrativ lagföring av skattebrott

Uppstår tillräckligt starka grunder för misstanke om skattebrott skall straffförfarande inledas. I samband därmed skall utrönas om skattemyndighet själv eller domstol är behörig att handlägga målet. Skulle det därvid visa sig att det ankommer på domstol att pröva målet skall skattemyndigheten omedelbart underrätta åklagarmyndigheten. Emellertid är skattemyndigheten på anmaning av åklagarmyndighet skyldig att bistå denna under förundersökningen.

Fattas beslut om straffförfarande i administrativ ordning skall inledas skall den misstänkte omgående underrättas om beslutet och vad misstanken avser för brott. Det åligger skattemyndighet att utreda de sakförhållanden som enligt misstanken konstituerar straffansvar men även utröna sådana omständigheter som talar till hans fördel. Den misstänkte får föreläggas att inställa sig till förhör. I annat fall skall han anmanas att inkomma med

skriftligt yttrande i saken samt förete de skriftliga bevis han önskar åberopa till sin fördel.

Skattemyndighet är utrustad med en rad processuella befogenheter av ingripande art. Bl. a. har myndigheten rätt att gripa, anhålla samt efter beslut av en s. k. Spruchsenat – formellt sett en myndighet i taxeringsorganisationen men helt oavhängig och organiserad som en domstol – hålla den som är misstänkt för uppsåtligt skattebrott i undersökningshäkte (Untersuchungshaft). Vidare har skattemyndighet rätt att ta i beslag föremål som kan komma att förverkas eller som kan tjäna som bevismaterial samt besluta och verkställa husrannsakan.

I slutfasen av straffförandet förekommer två alternativa handläggningsformer. Den ena – s. k. ordinärt förfarande – innebär att den misstänkte får ta ställning till utredningsresultatet vid en muntlig förhandling. När denna har avslutats fattas beslut i saken. Den andra typen av handläggning – s. k. förenklat förfarande – innebär att skattemyndighet i uppenbara fall där den undandragna skatten understiger visst belopp utfärdar straffföreläggande sedan den misstänkte beretts tillfälle att yttra sig över vad som har kommit fram utan muntlig förhandling. Den misstänkte har dock alltid rätt att få sin sak prövad vid muntlig förhandling.

3.2 Vissa frågeställningar

3.2.1 *Oriktig uppgift i samband med yrkande*

Har skattskyldig framställt yrkande om avdrag som han inte är berättigad till eller värderat naturaförmån eller tillgång oriktigt kan han i de nu förevarande utländska administrativa sanktionssystemen undgå sanktionsansvar härför endast om han i fråga om yrkandet eller värderingen har uppgett samtliga fakta korrekt eller i sådan form att beskattningsmyndigheten på grundval av de lämnade uppgifterna har fått tillräckligt underlag för att kunna åsätta honom en riktig beskattning. Det fordras med andra ord en öppen redovisning i nu förevarande avseende.

Den nu angivna grundsatsen upprätthålls med starkt eftertryck i Tyskland och Österrike. I Finland och Danmark är räckvidden av principen inskränkt i den praktiska tillämpningen.

I *Finland* synes frågan om skatteförhöjning i nu avsedda fall i rättstillämpningen bedömas efter följande tre "tumregler".

Den första är av generell natur. Enligt denna påförs skatteförhöjning normalt inte om felaktighet har rättats vid den ordinarie beskattningen efter skriftväxling med den skattskyldige och denne har vitsordat oriktigheten. Upptäcks däremot inte felaktigheten vid den ordinarie beskattningen utan föranleder efterbeskattning utgår som regel skatteförhöjning.

Den andra "tumregeln" kompletterar den första. Den tar direkt sikte på avdragsfallen. För rätt till avdrag för inte bokföringspliktig skattskyldig krävs enligt 32–33 §§ beskattningsförordningen att han förebär kvitto eller annat skriftligt bevis som styrker avdraget. Förmår han inte detta vägras avdraget. I sådant fall påförs inte skatteförhöjning även om han har lämnat oriktig uppgift till stöd för sitt yrkande.

Den tredje "tumregeln" rör felaktig värdering av naturaförmån eller tillgång. Skatteförhöjning påförs inte i sådant fall om den skattskyldige har uppgett förmånen. Har han till grund för värderingen lämnat oriktig uppgift undgår han påföljd om felaktigheten har rättats efter skriftväxling med honom.

I *Danmark* upprätthålls inte den nu angivna grundsatsen med samma eftertryck beträffande samtliga kategorier av skattskyldiga till inkomst- och förmögenhetsskatt. I fråga om löntagare föranleder nämligen oriktig uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial vid ligningen straff endast vid särskilt graverande omständigheter.

Tillämpningen av de utländska sanktionsbestämmelserna i fall av oriktig uppgift i samband med yrkande eller värdering skall mot bakgrund av vad nu sagts i det följande belysas genom konkreta fall. Därvid bortses från bedömningen av de subjektiva rekvisiten för sanktionsansvar.

a) Rörelseidkare har dragit av kostnaden för inventarier med lägre varaktighetstid än tre år utan att lämna upplysning härom i sin deklaration.

I exemplet är yrkandet dolt, dvs. den skattskyldige har inte lämnat uppgifter på grund varav yrkandet kan bedömas och en riktig beskattning åsättas.

I *Finland* påförs inte skatteförhöjning trots att oriktig uppgift anses föreligga om felaktigheten har rättats efter skriftväxling med den skattskyldige och denne har vitsordat oriktigheten. Däremot skulle denna ha föranlett sådan sanktion vid en efterbeskattning.

I *Norge* krävs för rätt till omedelbar avskrivning att anskaffningskostnaden inte är större än 4 000 kr. Överstiger avdraget detta belopp föreligger oriktig uppgift och förutsättningar för att påföra tillleggsskatt. I den praktiska tillämpningen beivras emellertid inte fall av detta slag.

I *Danmark* anses den skattskyldige ha lämnat oriktig uppgift i det nu avsedda fallet under förutsättning att rättsfrågan är klar och att det rör sig om belopp av någon storleksordning.

Enligt *tysk* och *österrikisk* rätt får inventarium vars anskaffningskostnad inte överstiger 800 DM resp. 2 000 schilling avskrivas direkt. I annat fall skall avskrivning ske genom årliga värdeminskningsskatt. Skattskyldig som skriver av inventarium vars anskaffningskostnad överstiger den nu förevarande beloppsgränsen utan att lämna upplysning härom i sin deklaration har brutit i sin uppgiftsskyldighet. Felaktigheten kan sålunda medföra sanktion.

b) Rörelseidkare har i sin deklaration inte på föreskrivet sätt redovisat brutointäkt och på denna belöpande avdragsgilla utgifter utan endast tagit upp en av honom själv framräknad nettointäkt. Denna är emellertid för låg, vilket beror på att avdragen är för högt beräknade.

Även i detta fall är yrkandet dolt. Fallet bedöms därför i de nu förevarande sanktionssystemen på samma sätt som det föregående, dvs. den skattskyldige anses ha lämnat oriktig uppgift. I *Finland*, *Norge* och *Danmark* beivras inte fall av detta slag, i *Finland* av skäl som har angetts i föregående exempel och i *Norge* under förutsättning att den skattskyldige inte har förfarit uppsåtligt. I *Tyskland* och *Österrike* kan felaktigheten medföra sanktion.

- c) Rörelseidkare har beskattats i enlighet med sin deklaration. Vid revision kommer det fram, att uppgifterna i denna är felaktiga genom att vissa intäkter inte har redovisats på rörelsebilagan. Av till deklarationen fogade balansräkningar och övriga handlingar kan man emellertid – om än med svårighet – konstatera att rörelsebilagan är oriktig.

I *Finland* går det i det beskrivna fallet varken att efterbeskatta den skattskyldige eller att påföra honom skatteförhöjning, eftersom felaktigheten – om än med svårighet – har kunnat konstateras med ledning av deklara-tionshandlingarna. Inte heller om förutsättningarna i exemplet ändras så att oriktigheten upptäcks vid den ordinarie beskattningen inträder något sanktionsansvar för den skattskyldige.

I *Norge* anses oriktig uppgift föreligga i det angivna exemplet och för-farandet kan i princip föranleda tillleggsskatt. I den praktiska tillämpningen utgår inte sådan påföljd om felaktigheten upptäcks och rättas vid den ordinarie ligningen. Däremot kan felaktigheten resultera i tillleggsskatt i et-terligningssituationer.

I *Danmark* betraktas felaktigheten som misskrivning om den inte är alltför grov. Den medför därför i normalfallet inte något straff.

I *tysk* och *österrikisk* rätt innebär den skattskyldiges uppgiftsskyldighet att för beskattningen relevanta sakförhållanden skall ha framställts på ett tydligt sätt. Framgår som i det angivna fallet de korrekta intäktsbeloppen inte av deklarationen utan bara med svårighet kan konstateras med ledning av till deklarationen bifogade handlingar har den skattskyldige brutit i sin uppgiftsskyldighet. Felaktigheten kan således föranleda sanktion.

- d) Skattskyldig har i sin deklaration yrkat avdrag med visst belopp utan att ange vad avdraget avser. Någon ytterligare utredning går inte att få.

I det angivna fallet beskrivs en situation med s. k. naket yrkande, dvs. den skattskyldige har inte angett någon grund för detta eller med andra ord inte redovisat de rättsfakta yrkandet stöder sig på. Det förutsätts också att man inte av dess placering på deklara-tionsblanketten kan sluta sig till grunden för avdraget.

I de nu förevarande länderna vägras avdraget. Någon sanktion utgår inte.

- e) Skattskyldig har i sin deklaration felaktigt yrkat avdrag för som semesterresa angiven resa med visst belopp. Det har kommit fram att den skattskyldiges kostnad för resan har uppgått endast till hälften av yrkat belopp.

Det som utmärker detta exempel är att den åberopade grunden för avdraget är klart angiven men inte knyter an till rättsfakta i en gällande rättsregel. Det finns med andra ord inte någon rättsregel som medger rätt till avdrag för semesterresa. Det är därför inte lagligt möjligt att godkänna avdraget.

Skattskyldig som i samband med sådant yrkande har lämnat oriktig uppgift om annat än den rättsliga beteckningen på avdraget riskerar i de nu förevarande rättssystemen inte sanktion eftersom avdraget har kunnat be-dömas och en riktig beskattning åsättas. I det beskrivna fallet rör det sig närmast om ett s. k. otjänligt försök.

- f) Skattskyldig har under längre tid på sin fritid hjälpt en släkting med småsysslor. Denna har för att visa sin tacksamhet som gåva gett honom ett större belopp. I sin deklaration tar den skattskyldige inte upp beloppet som inkomst men nämner i utrymmet för särskilda upplysningar på deklarationsblanketten att han som gåva har erhållit beloppet utan att ange att beloppet har överlämnats som ersättning för arbete.

Det erhållna beloppet har inte rätteligen redovisats som inkomst.

I de nu förevarande sanktionssystemen anses den skattskyldige ha fullgjort sin uppgiftsskyldighet endast om han har lämnat så utförliga upplysningar om omständigheterna kring gåvan att beloppets rätta karaktär i beskattningshänseende kan bedömas. I de nordiska länderna går den skattskyldige fri från ansvar om han på begäran lämnar sådana upplysningar.

- g) En skattskyldig har förmånen att utanför tjänsten kunna använda en bil som tillhör hans arbetsgivare. Han har i sin deklaration redovisat förmånen med följande uttryckssätt "förmån av bil" och angett ett lägre belopp. Förmånen skall med hänsyn till bilens beskaffenhet och förhållanden i övrigt värderas betydligt högre än det angivna beloppet (schablon).

I *Finland* påförs i det nu angivna fallet inte skatteförhöjning vid ordinarie beskattning, eftersom den skattskyldige i sin deklaration har uppgett naturaförmånen. Skulle han till stöd för sin värdering härav ha lämnat oriktig uppgift går han fri från ansvar om felaktigheten har kunnat rättas efter skriftväxling med honom.

Inte heller i *Norge* och *Danmark* föranleder den skattskyldiges förfarande någon lagföring, i *Danmark* dock endast under förutsättning att den lämnade uppgiften har kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial vid ligningen.

I *Tyskland* och *Österrike* anses den skattskyldige inte ha fullgjort sin uppgiftsskyldighet eftersom förmånsvärdet inte kan bedömas på grundval av de lämnade upplysningarna. I praktiken föranleder fall av detta slag inte lagföring eftersom den skuld den skattskyldige har låtit komma sig till last anses som ringa, i *Tyskland* dock endast om avvikelser mellan det rätta förmånsvärdet och det uppgivna inte innefattar ett större belopp.

- h) Skattskyldig har i sin deklaration yrkat avdrag för värdeminskning med för högt belopp genom att beräkna värdeminskningen efter för hög procentsats.

I exemplet har den skattskyldige, som i övrigt förutsätts ha lämnat korrekta uppgifter, använt en felaktig schablon när han beräknat avdragets storlek. Fallet bedöms efter huvudregeln, dvs. den skattskyldige anses ha fullgjort sin uppgiftsskyldighet eftersom de fakta han har åberopat till stöd för yrkandet är riktiga. Sanktionsansvar för felaktigheten kan därför inte bli aktuellt i de nu avsedda sanktionssystemen.

- i) Jordbrukare har i sin deklaration yrkat avdrag för underhåll av byggnad på sin jordbruksfastighet. Beskattningsmyndigheten finner att viss del av det yrkade avdraget i verkligheten avser ombyggnad och godkänner därför endast avdraget till den del som anses utgöra underhållskostnader.

I det beskrivna fallet stöder sig yrkandet om avdrag på rättsfakta som inte är helt klart bestämda till sin innebörd och därför ofta kan vara besvärliga att bedöma inte bara för den skattskyldige utan även för skattemyndigheten. Trots detta anses i de nu förevarande länderna den skattskyldige ha brustit i sin uppgiftsskyldighet om avdraget inte har kunnat bedömas korrekt och en riktig beskattning kunnat fastställas.

I dessa länders sanktionssystem beivras normalt inte fall av detta slag. Är avvikelser från den skattskyldiges yrkande stor eller har avdrag yrkats för kostnader som uppenbart avser ny-, till- eller ombyggnad kan det i Norge, Danmark, Tyskland och Österrike bli aktuellt att lagföra den skattskyldige.

- j) Skattskyldig har i sin deklaration yrkat avdrag för periodiskt understöd till sin inte hemmavarande son med visst belopp. Efter utredning kommer det fram, att understödet har utgått till sonens undervisning eller uppfostran, något som inte berättigar till avdrag.
- k) Skattskyldig har i sin deklaration yrkat avdrag med visst belopp för periodiskt understöd till sin son, som inte tillhör hans hushåll, och därvid motiverat sitt yrkande enligt följande. "Angivet understöd utgör bidrag till min sons underhåll som jag är ålagd att ge ut enligt dom av X domstol. Det utgår med 1 000 kr. i månaden. Eftersom min son inte längre är skolpliktig är underhållet inte att anse som bidrag till hans uppfostran eller studier." När beskattningsmyndigheten närmare utreder förhållandena visar det sig att sonen i verkligheten studerar även sedan hans skolplikt har upphört.

I de nu avsedda rättssystemen anses att det i båda fallen har ålegat den skattskyldige att uppge att sonen i verkligheten studerar. Beskattningsmyndigheten har inte kunnat åsätta en riktig beskattning utan kännedom härom. Den skattskyldige har således brustit i sin uppgiftsskyldighet.

Inte i något av länderna skulle emellertid den skattskyldiges förfarande normalt föranleda sanktion, i *Finland* under förutsättning att felaktigheten har rättats vid skriftväxling med den skattskyldige, i *Norge* och *Danmark* på grund av att den oriktiga uppgiften avser bedömning av en besvärlig skattefråga. I *Tyskland* och *Österrike* är beslut om sanktion beroende av den skuld som ligger den skattskyldige till last. I Tyskland går den skattskyldige vid förstagångsförseelse av nämnt slag regelmässigt fri från ansvar.

3.2.2 *Fall där risken för skatteundandragande är ringa*

Allmänt

Bestämmelserna i *de nordiska ländernas administrativa sanktionssystem* innehåller inte någon föreskrift om att man vid bedömningen av sanktionsansvaret i det fall oriktig uppgift har lämnats skall beakta den omständigheten att beskattningsmyndigheten med stor sannolikhet kan anta att uppgiften är oriktig och till följd härav rätta den, dvs. att risken för skatteundandragande är ringa. I den praktiska tillämpningen vid direkt beskattning tas dock betydande hänsyn härtill medan förhållandet snarare är det motsatta vid indirekt beskattning. I Danmark är denna omständighet –

i synnerhet efter år 1978 – inom löntagarbeskattningen helt avgörande för frågan om felaktighet skall beivras eller inte.

I Tyskland och Österrike är brottet skatteundragande konstruerat som ett s. k. effektbrott. I Tyskland är brottet fullbordat när skatt inte fastställs eller bestäms till för lågt belopp och, i fråga om skatteförmån, när denna orättmätigt medges. I Österrike är brottet fullbordat, i fråga om skatt som fastställs genom beslut, när denna inte alls har fastställts eller har bestämts till för lågt belopp och beträffande skatt som skattskyldig själv har att beräkna, denna helt eller delvis inte har erlagts. Straffbestämmelserna för uppsåtligt skatteundragande omfattar i dessa stater även försök.

Har beskattningsmyndighet kunnat åsätta en riktig beskattning i det ordinarie gransknings- och beskattningsförfarandet trots att skattskyldig har lämnat oriktig uppgift kan straffansvar göras gällande endast för försök till uppsåtligt skatteundragande. I Tyskland får sådant brott inte lagföras i administrativ ordning, medan så är fallet i Österrike.

Lagföring av uppsåtligt skatteundragande får i Tyskland underlåtas om den skatt som har dragits undan eller den skatteförmån som uppnåtts är ringa eller den skuld som gärningsmannen har låtit komma sig till last är att anse som ringa och det inte föreligger något offentligt intresse att lagföra brottet. Bestämmelser av motsvarande innehåll finns i Österrike där förutsättningarna för avstående av lagföring är att den skattskyldige har ådagalagt endast ringa skuld och gärningen inte har medfört några eller medfört endast obetydliga följder.

Den lagtekniska konstruktionen av brottet skatteundragande och bestämmelserna om lagföring av sådant brott i Tyskland och Österrike får till följd att straff endast sällan döms ut i fall där oriktig uppgift till taxeringen är sådan att beskattningsmyndigheten med stor sannolikhet kan förutsätta att den är felaktig och därför kan rätta den i det ordinarie gransknings- och beskattningsförfarandet.

F. n. överväger statsmakterna i Österrike att föra in datamässig behandling av deklARATIONER i beskattningsförfarandet. I och med att deklARATIONER registreras datamässigt skall skatten anses vara preliminärt fastställd. Härefter kommer deklARATIONER att väljas ut för granskning efter datamässiga kriterier. Reformen kommer att få till följd att straffansvaret för brister i uppgiftslämnandet inom främst direkt beskattning kommer att avsevärt skärpas, eftersom förutsättningen att oriktig uppgift skall ha lett till att skatt har dragits undan kommer att bli uppfylld redan genom den datamässiga registrering.

Tillämpningen i avsedda fall i de utländska administrativa sanktions-systemen skall mot bakgrund av vad nu har sagts belysas genom konkreta fall.

Direkt beskattning

- a) Skattskyldig har i sin deklARATIONER lämnat uppenbart orimlig uppgift.
- b) Skattskyldig har i sin deklARATIONER yrkat avdrag för resor till och från arbetsplatsen och därvid till grund för beräkningen av avdragets storlek angett avståndet till 10 mil i stället för rätteligen 10 km. Beskattnings-

myndigheten, som är väl förtrogen med ortsförhållandena, känner till det riktiga avståndet och upptäcker därför lätt felaktigheten.

Uppenbart orimliga uppgifter från den skattskyldige medför inte någon påföljd i något av de nu förevarande sanktionssystemen.

Detsamma gäller i *de nordiska länderna* beträffande felaktiga sakuppgifter där det rätta förhållandet är uppenbart för vederbörande beskattningsmyndighet. I *Tyskland* och *Österrike* kan i sistnämnda fall felaktigheten beivras som försök till skatteundandragande på grund av att den möjligheten inte kan uteslutas att skatteundandragande skulle ha inträffat. I praktiken är det ytterligt svårt att påvisa förekomsten av uppsåt i nu avsedda fall, åtminstone vid förstagångsförseelser. Det vanliga är därför att felaktigheter av detta slag inte beivras.

- c) Skattskyldig rörelseidkare har i sin deklaration lämnat oriktig uppgift. Denna avviker betydligt från vad den skattskyldige har redovisat i sin deklaration för tidigare beskattningsår och från vad som är genomsnittet för den bransch inom vilken han är verksam. Med hänsyn härtill och vad beskattningsmyndigheten i övrigt känner till om den skattskyldiges förhållanden underkastas den lämnade uppgiften en mer ingående granskning varvid felaktigheten lätt upptäcks.

Den omständigheten att beskattningsmyndigheten vid en mer allmän bedömning av vad den känner till om den skattskyldiges beskattningsmässiga förhållanden och den bransch inom vilken denne är verksam har anledning att misstänka att lämnad uppgift är oriktig medför i de nu förevarande sanktionssystemen inte att den skattskyldige går fri från sanktion. I *Tyskland* och *Österrike* kan dock felaktigheten lagföras endast som försök till skatteundandragande.

- d) Skattskyldig har beträffande ett och samma sakförhållande på olika ställen i sin deklaration lämnat en riktig och en felaktig uppgift. Felaktigheten har uppstått då han har fört över uppgiften från en sammanställning till en annan i deklarationen.

Överföringsfel i deklarationsmaterialet betraktas i *de nordiska ländernas administrativa sanktionssystem* som misskrivning och föranleder därför inte någon sanktion. I *Tyskland* anses felaktigheten bero på ursäktligt misstag av den skattskyldige. Det är i praktiken inte möjligt att bevisa att han har avsett att dra undan skatt genom förfarandet. I *Österrike* skall inkomsterna från de olika inkomstkällorna anges i deklarationsblanketten. Är dessa belopp och därmed beskattningsunderlaget riktiga anses oriktig uppgift i deklarationsbilaga i regel inte innebära bristande uppgiftslämnande.

- e) Skattskyldig har i sin deklaration utelämnat viss inkomst men har fäst beskattningsmyndighetens uppmärksamhet på förhållandet genom att förklara att han inte känner till sin riktiga inkomst.

Skattskyldig, som har lämnat oriktig uppgift men särskilt markerat detta, t. ex. därför att han har varit osäker på huruvida uppgiften är riktig, ådrar sig inte sanktionsansvar i *de nordiska ländernas administrativa sanktionssystem*.

I *Tyskland* beivras förfarandet som *Steuergefährdung*. För sådant brott bötfälls enligt 379 § AO den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra sin författningsskyldighet att föra anteckningar om sina inkomster och därigenom gör det möjligt att förskaffa sig otillbörlig skatteförmån eller att skatt dras undan.

I *Österrike* ådras sig skattskyldig, som har lämnat oriktig uppgift men särskilt markerat denna, i normalfallet inte straffansvar. I och för sig har förfarandet kunnat leda till skatteundandragande. I den praktiska tillämpningen torde det emellertid vara svårt att belägga att den skattskyldige har avsett att dra undan skatt.

- f) Skattskyldig har i sin deklaration som inkomst av tjänst redovisat det belopp som har betalats ut till honom sedan preliminärskatten har dragits av och har angett detta i deklarationen genom att anmärka "kontant uppburen lön".
- g) Skattskyldig har i sin deklaration redovisat sina inkomster med för lågt belopp. Av deklarationen framgår att det som preliminärskatt dragna beloppet är så stort att preliminärskatten måste ha dragits på en inkomst som betydligt överstiger den deklarerade. Detta förhållande leder till upptäckt av den oriktiga uppgiften.
- h) Skattskyldig har i sin deklaration lämnat oriktig uppgift genom att redovisa balansposter felaktigt. De riktiga balansposterna framgår av en utav den skattskyldige föregående beskattningsår lämnad deklaration som är tillgänglig vid granskningen.
- i) Skattskyldig har i sin deklaration lämnat oriktig uppgift. Den riktiga uppgiften framgår av hustruns deklaration som är tillgänglig vid granskningen.
- j) Skattskyldig har i sin deklaration lämnat oriktig uppgift om sina löneinkomster. På grund av uppgift från arbetsgivaren upptäcks felaktigheten.

I *Finland* beivras som regel inte oriktig uppgift som har rättats med ledning av visst vid beskattningen normalt tillgängligt kontrollmaterial. I det relevanta materialet ingår bl. a. den skattskyldiges deklaration för föregående beskattningsår och skattebok. Skatteförhöjning påförs således normalt inte i de angivna fallen.

I *Norge* föranleder oriktig uppgift som har kunnat rättas med ledning av annan uppgift från skattskyldig eller honom närstående person normalt inte tilllegsskatt. Den skattskyldige undgår således ansvar i fallen f)–i).

Har oriktig uppgift kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift från annan än skattskyldig – som i exemplet j) – påförs tilllegsskatt endast om det undanhållna beloppet överstiger 3 000 kr.

I *Danmark* beivras normalt inte oriktig uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial som är tillgängligt vid ligningen. Vad som ingår i det relevanta materialet framgår av avsnittet 3.1.4 i bilagan.

Tyskland och *Österrike* har definitiv källskatt beträffande löntagare. De situationer som beskrivs i exemplen f)–j) aktualiseras därför endast undantagsvis. Den omständigheten att felaktigheten har kunnat rättas med ledning

av uppgift som skattskyldig har lämnat tidigare taxeringsår har betydelse vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten. Felaktigheten anses i sådant fall närmast tyda på ursäktligt misstag. Det förhållandet att oriktig uppgift rättas med ledning av vid beskattningen normalt tillgängligt kontrollmaterial som härrör från annan än skattskyldig saknar betydelse för bedömningen av dennes straffansvar.

Indirekt beskattning

I *Finland* och *Norge* beaktas vid bedömningen av frågan om påföring av skatteförhöjning resp. tilläggsavgift i princip inte det förhållandet att den oriktiga uppgiften är sådan att beskattningsmyndigheten med stor sannolikhet kan förutsätta att uppgiften är oriktig och till följd härav rätta den. Någon annan ordning anses inte vara tänkbar, eftersom den s. k. kontorsgranskningen inte är tillräckligt ingående.

I *Finland* påförs trots vad nu har sagts i praktiken ofta inte skatteförhöjning i nu avsedda fall. Detta beror på att man i praxis normalt inte beivrar felaktighet som skattskyldig rättar innan beslut om hans skatt har fattats eller som rättas efter kommunikation med honom, åtminstone inte om oriktigheten avser mindre belopp.

I *Norge* kan undantagsvis den ringa risken för en låg beskattning verka i mildrande riktning vid en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

I *Danmark* tar man vid straffmätningen i praktiken hänsyn till det förhållandet att risken för en för låg beskattning är ringa. Som en allmän grundsats gäller att efterbetalning som inte överstiger 5 000 kr. eller när de granskade redovisningarna omfattar flera år, 3 000 kr. för varje år, inte skall beivras med bötesstraff, om felaktigheten inte beror på annat än oaktsamhet från den avgiftsskyldiges sida. Uppgift från avgiftsskyldig som regelmässigt utsätts för särskild granskning, t. ex. en negativ momsdeklaration, föranleder i det fall uppgiften är oriktig och den avgiftsskyldige har förfarit endast oaktsamt särskilt låga bötesstraff.

I *Tyskland* och *Österrike* har – som framhållits i det föregående – den lagtekniska konstruktionen av brottet skatteundandragande och bestämmelserna om lagföring av sådant brott till följd att nu avsedda fall endast sällan medför straff om felaktigheten har kunnat rättas i det ordinarie gransknings- och beskattningsförfarandet.

Den praktiska tillämpningen i *de nordiska ländernas administrativa sanktionssystem* skall mot bakgrund av vad nu har sagts belysas genom tre konkreta fall.

- a) Skattskyldig/avgiftsskyldig har i sin deklaration lämnat en beloppsmässig uppgift som avviker markant från vad han har redovisat i deklarerationer för tidigare beskattningsperioder och från vad som är genomsnittet för den bransch inom vilken han är verksam. Med hänsyn härtill och vad beskattningsmyndigheten i övrigt känner till om den skattskyldiges/avgiftsskyldiges förhållanden utreder myndigheten den lämnade uppgiften och finner då lätt felaktigheten.

Det beskrivna fallet förekommer inte så ofta i praktiken i *Finland*. Beskattningsmyndigheten granskar nämligen normalt inte en deklaration från den skattskyldige genom att jämföra denna med hans tidigare avgivna deklara-tioner eller hans registreringsanmälan till omsättningsskatt. I det angivna fallet undgår den skattskyldige skatteförhöjning om felaktigheten har rättats efter kommunikation med honom och den oriktiga uppgiften avser ett belopp som understiger 10 % av vad han rätteligen bort redovisa. Eventuell skatteförhöjning utgår i normalfallet enligt 49 § första stycket b) lagen angående omsättningsskatt.

Det normala förfarandet i nu avsett fall är i *Norge* att den avgiftsskyldige bereds tillfälle att komma in med förklaring över sin deklaration. Rättar han då den oriktiga uppgiften och godtas rättelsen påförs som regel inte någon tilläggsavgift. Avgörande för frågan om tilläggsavgift skall påföras är – som framhållits i det föregående – hur en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet utfaller. Härvid beaktas den avgiftsskyldiges räkenskapskapacitet och andra förhållanden. Ofta är felaktigheten resultatet av en rättsvillfarelse som är ursäktlig. Den avgörande orsaken till att påföring av tilläggs-skatt ofta underlåts i nu förevarande fall är att det subjektiva rekvisitet inte anses uppfyllt. Upprepas felaktighet av detta slag utgår som regel tilläggsavgift.

I *Danmark* undgår den avgiftsskyldige i det angivna fallet bötesstraff, om det är fråga om en enstaka felaktighet av räkenskapsmässig karaktär och denna inte beror på annat än oaktsamhet från hans sida.

b) Skattskyldig/avgiftsskyldig har i registreringsanmälan gett sådana (rik-tiga) upplysningar om sin verksamhet att beskattningsmyndigheten med hänsyn härtill starkt betvivlar riktigheten av den skattskyldiges/avgifts-skyldiges i deklaration lämnade uppgifter. Detta leder till att viss fel-aktighet efter utredning lätt kan fastställas.

Inte heller det nu beskrivna fallet förekommer särskilt ofta i *Finland*. Som antytts i det föregående är det ovanligt att beskattningsmyndigheten jämför en deklaration från skattskyldig med dennes uppgifter i registre-ringsanmälan. I det angivna fallet undgår den skattskyldige normalt skat-teförhöjning om felaktigheten avser mindre belopp och den har rättats efter kommunikation med honom. I vart fall gäller det nu sagda vid uppenbara tolkningsfel. Eventuell skatteförhöjning utgår i normalfallet enligt 49 § första stycket b) lagen angående omsättningsskatt.

I *Norge* saknar det i princip betydelse för frågan om tilläggsavgift att oriktig uppgift i deklaration från den avgiftsskyldige lätt kan upptäckas med ledning av dennes upplysningar i registreringsanmälan. Som framhållits i det fö-regående beror detta på att den s. k. kontorsgranskningen normalt inte är tillräckligt ingående. Tilläggsavgift påförs således i det beskrivna fallet.

I *Danmark* beaktas den omständigheten att oriktig uppgift i deklarationen förhållandevis lätt kan konstateras med ledning av uppgift som avgifts-skyldig har lämnat i registreringsanmälan som en förmildrande omständighet vid straffmätningen endast i fråga om nyregistrerad verksamhet.

c) Skattskyldig har yrkat avdrag för viss kostnad med så högt belopp att det framstår som orimligt med hänsyn till verksamhetens art och den redovisade omsättningens storlek.

Samma resonemang som beträffande resp. nordiskt land har förts i de båda föregående exemplen är relevant även i detta fall.

3.2.3 *Sanktionsansvaret i underskottsfall vid direkt beskattning*

Allmänt

I de länder vars administrativa sanktion är relaterad till undandragen skatt undgår den skattskyldige alltid ansvar för oriktig uppgift i fall då beskattningsbar inkomst inte åsätts efter rättelse av uppgiften. Denna situation aktualiseras inte sällan i s. k. underskottsfall.

Finland

I Finland regleras rätten till förlustavdrag i lagen om förlustutjämning vid inkomstbeskattningen (1968:362).

Enligt 3 § första stycket fastställs skatteårets förlust vid den ordinarie beskattningen. Har den skattskyldige inte efter anmaning avgett skattedeklaration fastställs inte förlusten. I samband med avdrag av förlust, efterbeskattning eller skatterättelse får den fastställda förlusten enligt andra stycket samma lagrum ånyo fastställas.

4 § innehåller följande bestämmelser om när förlustavdraget får utnyttjas. Den fastställda förlusten skall dras av vid statsbeskattningen från den skattskyldiges beskattningsbara inkomst och vid kommunalbeskattningen från den skattskyldiges beskattningsbara inkomst av den förvärvskälla, som har medfört förlust, under de på förluståret följande fem skatteåren i den mån beskattningsbar inkomst redovisas. Förluster, som har uppkommit för en ny rörelse eller yrkesverksamhet under dess fem första skatteår, får dras av de tio första skatteåren. Förlusterna skall dras av i den ordning de har uppkommit.

En förutsättning för att skatteförhöjning skall kunna påföras är att den skattskyldige har åsatts beskattningsbar inkomst. Har denne lämnat oriktig uppgift i sin deklaration och någon beskattningsbar inkomst fortfarande inte uppkommer efter skattenämndens rättelse utgår inte någon påföljd av nu förevarande art.

I sin översyn av sanktionssystemet mot överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningar har skattebrottskommissionen – som har framhållits i det föregående – lagt fram förslag till en reformerad lagstiftning som tar sikte på detta förhållande. Enligt förslaget skall förhöjningsavgift ersätta skatteförhöjning i det fall då skattskyldig har gjort sig skyldig till s. k. skattefiffel men förvaltningsrättslig påföljd inte kan fastställas på grund av att den skattskyldige exempelvis kan utnyttja förlustavdrag eller har kvittningstill yrkande för att eliminera skatteförhöjningen. I sådant fall skall den skattskyldige åläggas att i förhöjningsavgift betala mellan 20 och 5 000 mark med hänsyn till fifflets beskaffenhet och storlek. Förslaget har ännu inte föranlett lagstiftning.

Norge

Vid ligningen får underskott av förvärvskälla dras av från den sammanräknade inkomsten av övriga förvärvskällor. Kvarstår därefter fortsatt underskott får detta utnyttjas som förlustavdrag vid ligningen något av de tio därpå följande inkomståren. Till skillnad från vad som gäller i Sverige måste förlustavdrag utnyttjas vid ligningen det inkomstår skattepliktig intäkt uppkommer. Det belopp som får dras av vid en kommande ligning fastställs vid ligningen det inkomstår underskottet har uppstått.

Skattskyldig som lämnar oriktig uppgift om underskott vid ligningen för det inkomstår detta har uppkommit ådrar sig tillleggsskatt härför om beskattningsbar inkomst kvarstår efter rättelsen, eller om detta inte är fallet, vid ligningen för det inkomstår sådan inkomst uppstår.

Danmark

Vid ligningen får underskott av förvärvskälla dras av från den sammanräknade inkomsten av övriga förvärvskällor. Uppkommer därefter fortsatt underskott får detta enligt 15 § loven om påligningen av inkomst- og formueskat till staten (ligningsloven) dras av från skattepliktig inkomst något av de fem därpå följande inkomståren. Inom denna tidrymd får avdraget föras över till ett följande inkomstår endast om det inte har kunnat utnyttjas under ett tidigare. Det belopp som får dras av fastställs vid ligningen för det inkomstår underskottet har uppstått.

Skattskyldig som lämnar oriktig uppgift om underskott vid ligningen för det inkomstår detta har uppkommit kan ådra sig straffansvar härför även om beskattningsbar inkomst inte föreligger efter rättelse av felaktigheten. I det fall oriktigheten beivras genom bötesstraff bestäms detta skönsmässigt, dvs. utan hänsyn till den skattevinst den skattskyldige hade kunnat uppnå genom sitt förfarande vid den ifrågavarande ligningen. Har däremot den skattskyldige vid ligningen för ett senare inkomstår än det då underskott har uppkommit yrkat avdrag för underskott (förlustavdrag) med större belopp än det han är berättigad till undgår han straffansvar, eftersom felaktigheten kan rättas med ledning av det beslut varigenom underskottets storlek har fastställts.

Tyskland och Österrike

Underskott av förvärvskälla får enligt tysk och österrikisk rätt dras av från den sammanräknade inkomsten av övriga förvärvskällor. Kvarstår därefter fortsatt underskott får detta utnyttjas som förlustavdrag (Sonderausgabe) vid beskattningen något av de fem därpå följande inkomståren. Det belopp som därvid får dras av fastställs genom beslut vid beskattningen det inkomstår underskottet har uppstått. Förlustavdrag får medges först efter yrkande härom av den skattskyldige. Storleken av förlusten får prövas varje gång avdrag yrkas härför, oavsett tidigare beslut i saken.

Sanktionsansvaret i Tyskland och Österrike för brister i uppgiftslämnandet i s. k. underskottsfall skall i det följande belysas genom konkreta exempel.

- a) Skattskyldig har i sin deklaration redovisat underskott med för högt belopp. Efter beskattningsmyndighetens rättelse av felaktigheten uppkommer beskattningsbar inkomst för den skattskyldige.

Rättas felaktigheten i det ordinarie gransknings- och beskattningsförfarandet krävs enligt såväl tysk som österrikisk rätt för att den skattskyldige skall ådra sig straff att han har förfarit uppsåtligt. I sådant fall fälls han till ansvar för försök till skatteundandragande. Bötesstraffet fastställs med hänsyn till den skatt som skulle ha kunnat dras undan på grund av den oriktiga uppgiften.

Konstateras felaktigheten sedan skatten har fastställts till för lågt belopp men innan yrkande om förlustavdrag har framställts på grund av underskottet kan sanktion enligt såväl tysk som österrikisk rätt beslutas för såväl uppsåtligt som grovt oaktsamt skatteundandragande varvid bötesbeloppet utmäts efter samma beräkningsgrund som vid försök till uppsåtligt brott.

- b) Samma förutsättningar som i näst föregående exempel med den skillnaden att beskattningsbar inkomst för den skattskyldige inte föreligger efter beskattningsmyndighetens rättelse av felaktigheten.

I detta fall har inte någon skatt kunnat dras undan på grund av felaktigheten. Straffansvar för skatteundandragande kan enligt tysk och österrikisk rätt därför inte krävas ut, inte ens för försök till sådant brott. I Österrike kan däremot felaktigheten beivras som ordningsmässig överträdelse (*Finanzordnungswidrigkeit*) om den skattskyldige handlat uppsåtligt. Bötesstraff får i sådant fall bestämmas till högst 50 000 schilling.

- c) Vid prövning av avdrag för underskott fastställs rätten till förlustavdrag vid kommande beskattningsår till för högt belopp på grund av oriktig uppgift från skattskyldig. Denne yrkar i sin deklaration förlustavdrag med det felaktiga beloppet. Efter beskattningsmyndighetens rättelse av felaktigheten uppkommer beskattningsbar inkomst för den skattskyldige.

Fallet bedöms i båda länderna på samma sätt som enligt a).

- d) Samma förutsättningar som i exempel c) med den skillnaden att efter beskattningsmyndighetens rättelse av felaktigheten uppkommer fortfarande inte någon beskattningsbar inkomst för den skattskyldige.

Fallet bedöms i båda länderna på samma sätt som exempel b).

3.2.4 *Tillämpningen av subjektiva rekvisit enligt de administrativa sanktionsbestämmelserna*

Allmänt

I sanktionsbestämmelserna i samtliga nu förevarande sanktionssystem ingår subjektiva rekvisit. Så har nu emellertid inte alltid varit fallet i tysk rätt. För *Steuerordnungswidrigkeiten* gällde tidigare ett objektiva system, dvs. sanktion följde så snart de objektiva betingelserna för ett brott mot ordningsföreskrifterna var uppfyllda. För den närmare utformningen av de skattestraffrättsliga bestämmelserna i detta land redogörs i betänkandet SOU 1942:31 Skärpt bestraffning av falskdeklaration, m.m. (s. 60–61).

I detta sammanhang kan erinras om att de norska statsmakterna överväger att efter svenskt mönster införa regler om tillleggsskatt som saknar subjektiva rekvisit. (Ot. prop. 1978–79, nr 29, Om ligningslov og endringer i andre lover).

Den grad av skuld som den skattskyldige skall ha låtit komma sig till last för att beslut om administrativ sanktion skall få fattas varierar – som framgår av det föregående – mellan de olika länderna och i vissa länder även mellan olika beskattningsområden.

Utredningen har i sitt delbetänkande (SOU 1977:6 s. 173) gett uttryck för den uppfattningen att man i en skriftlig massärendeprocess nästan uteslutande är hänvisad till att bedöma subjektiva rekvisit med hjälp av presumtioner. Frågan om den skattskyldige har förfarit uppsåtligt, grovt oaktsamt eller oaktsamt låter sig i det enskilda fallet oftast inte avgöras med säkerhet ens efter en ingående undersökning. Den enskilde beslutsfattaren är således tvungen att på grundval av sådana föreliggande objektiva fakta som erfarenhetsmässigt anses tyda på avsikt eller oaktsamhet hos den skattskyldige sluta sig till dennes ansvar för den uppkomna felaktigheten.

Vanliga presumtioner vid nu förevarande bedömning är enligt utredningen att det undanhållna beloppet är betydande till sin storlek, att den skattskyldiges bokföring är otillförlitlig eller att relevanta fakta har framställts på ett uppenbart missvisande sätt. Även andra omständigheter än de nu nämnda kan fungera som presumtioner vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten. Som exempel härpå kan nämnas åberopande av falskt bevismedel. Ofta utgör redan det begångna felets karaktär ett viktigt indicium vid nu förevarande bedömning.

Frågan om huruvida en skattskyldig har förfarit oaktsamt, grovt oaktsamt eller uppsåtligt skall i de nu förevarande utländska administrativa sanktionssystemen avgöras utifrån en samlad bedömning av samtliga omständigheter i det konkreta fallet. I de länder där den administrativa sanktionen har konstruktionen av bötesstraff, dvs. Danmark, Tyskland och Österrike, skall bedömningen ske efter samma principer som tillämpas inom straffrätten i övrigt.

I samtliga länder vars sanktionssystem studeras här tillmäts vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten de nu angivna omständigheterna presumtionsvärde. Bortsett från enskilda fall är i princip inte någon av omständigheterna tagen för sig tillräcklig för att avgöra bedömningen.

De beviskrav som i de olika sanktionssystemen ställs beträffande de subjektiva rekvisiten kan variera mellan länderna. Till en del kan skillnaderna förklaras av att i handläggningen av sanktionsfrågan ingår muntlig förhandling t. ex. i Danmark i fråga om överträdelse av bestämmelserna om uppgiftsskyldigheten inom direkt beskattning. I en del länder – t. ex. i Norge vid indirekt beskattning – är det ovanligt att sanktion påförs utan föregående revision. Vid denna dokumenterar revisorn omständigheter som är av betydelse för bedömningen av det subjektiva rekvisitet. Han redovisar också sin uppfattning om den avgiftsskyldiges förutsättningar att på ett korrekt sätt fullgöra sin deklarationsskyldighet. I Tyskland och Österrike kan på grund av skattebrottets konstruktion av effektbrott straffansvar göras gällande endast för försök till uppsåtligt skatteundandragande i det fall en riktig beskattning trots brister i uppgiftslämnandet från skattskyldig har kun-

nat åsättas i det ordinarie gransknings- och beskattningsförfarandet. I det stora flertalet av dessa fall är det i den praktiska tillämpningen inte möjligt att påvisa uppsåt. De fall som beivras är sådana där felaktighet konstateras vid revision av den skattskyldiges räkenskaper.

Direkt beskattning

Det undanhållna beloppets storlek

Vid bedömningen av det subjektiva rekvisitet i de nu förevarande sanktionssystemen beaktas inte bara det undanhållna beloppets storlek i absoluta tal utan även hur detta förhåller sig till den skattskyldiges sammanlagda inkomster för beskattningsåret. I *Danmark* tas även hänsyn till beloppets storlek i förhållande till total intäkt i förvärvskällan eller, i förekommande fall, totalt avdrag. Den skattskyldiges ekonomiska förhållanden i övrigt t. ex. om denne har betydande förmögenhetstillgångar men små inkomster är däremot mindre relevanta.

Ju större relationen är mellan de siffror som jämförs desto större skuld anses åvila den skattskyldige.

I *Finland* anses skattskyldig, som har utelämnat viss intäkt, ha förfarit grovt vårdslöst om denna uppgår till 10 % av hans sammanlagda intäkter av förvärvskällan. Avdragen för inkomstens förvärvande beaktas inte vid bedömningen. I absoluta tal kan redan ett oredovisat belopp om 500–1 000 mark indikera grov vårdslöshet.

I *Norge* anses i den praktiska tillämpningen löntagare vid underdeklaration endast undantagsvis vara oaktsam i det fall undanhållet belopp understiger 3 000 kr. Beloppet bör vidare ha uppgått till mer än 5 % av hans samlade årsintäkt.

I *Österrike* inleds i den praktiska tillämpningen i normalfallet inte något straffförfarande om den undandragna skatten inte överstiger 3 000 schilling.

Vid nu förevarande bedömning saknar det i princip betydelse om den skattskyldige är fysisk eller juridisk person. I flertalet av länderna ställs dock i den praktiska tillämpningen strängare krav på större företag i fråga om korrekt uppgiftslämnande än på andra skattskyldiga. I *Danmark* däremot fästes i det fall oriktig uppgift har lämnats från större företag stor vikt vid om den ekonomiska vinning som kunnat uppnås genom felaktigheten hade kunnat komma uppgiftslämnaren till godo. Har deklarationen upprättats av anställd anses det normalt saknas anledning att misstänka att oriktig uppgift har lämnats i syfte att dra undan skatt.

Det förhållandet att skattemyndigheterna generellt sett har goda möjligheter att kontrollera undanhållet belopp av visst slag och att detta är känt för de skattskyldiga anses som en omständighet som talar mot uppsåt hos uppgiftslämnaren. I några av sanktionssystemen finns – som framgår av föregående avsnitt – avsevärda och på olika sätt utformade begränsningar i möjligheten att påföra sanktion i denna typ av fall.

Otillförlitlig bokföring

Den omständigheten att felaktighet i deklaration från den skattskyldige beror på att dennes bokföring är otillförlitlig har i de nu förevarande sanktions-systemen presumtionsvärde vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten och anses i normalfallet indikera i *Finland*, *Danmark* och *Tyskland* grov vårdslöshet och i *Norge* i vart fall oaktsamhet. I *Österrike* synes presumtionsvärdet något oklart men omständigheten anses dock tala till den skattskyldiges nackdel. I samtliga länder måste bokföringen för att beaktas som presumtion vara otillförlitlig åtminstone i flera och mer betydande avseenden och felaktigheten avse större belopp. Hänsyn tas vidare till den bokföringspliktiga verksamhetens art och omfattning.

I det här sammanhanget skall bedömningen av det subjektiva rekvisitet vid periodiseringsfel belysas genom två konkreta exempel.

- a) Den skattskyldige har i sin deklaration för visst beskattningsår utelämnat skattepliktigt belopp. Vid revision upptäcks att beloppet har bokförts på felaktig beskattningsperiod. Den skattskyldige har i senare avgiven deklaration redovisat beloppet.
- b) Samma förutsättningar som i det föregående exemplet med det tillägget att felaktigheten beror på att den skattskyldige har använt felaktig redovisningsmetod t. ex. kontantmässig i stället för bokföringsmässig redovisning.

I *Finland* bedöms felaktigheten normalt som en mindre bristfällighet. Skatteförhöjning påförs i sådant fall enligt 77 § första stycket 1) beskattningslagen. Det angivna lagrummet innehåller inte några subjektiva rekvisit. I undantagsfall som t. ex. när felaktighet avser stort belopp och stöder sig på falsk urkund kan den skattskyldiges förfarande anses vara grovt vårdslöst. Skatteförhöjning utgår då enligt 77 § första stycket 3) beskattningslagen.

I *Norge* bedöms felaktighet av det slag som beskrivs i exempen i normalfallet som ursäktlig och föranleder därför inte annat än rättelse. Undantagsvis som t. ex. när den oriktiga uppgiften avser stort belopp och stöder sig på falsk urkund anses den skattskyldiges förfarande indikera i vart fall grov oaktsamhet.

I *Danmark* anses periodiseringsfel och felaktighet som avses i b) normalt tyda på grov oaktsamhet från den skattskyldiges sida. Som framhållits i avsnitt 3.1.4 i bilagan undantas periodiseringsfel från lagföring i vissa fall.

I *Tyskland* och *Österrike* beivras felaktigheter av nu angivet slag normalt inte. När sådant fel upptäcks bereds den skattskyldige tillfälle till att komma in med förklaring och att begära rättelse. Sådan rättelse anses ha tillkommit frivilligt.

Relevanta fakta har framställts på uppenbart missvisande sätt

Har skattskyldig framställt relevanta fakta på ett uppenbart missvisande sätt anses detta i de *nordiska ländernas administrativa sanktionssystem* tyda på grov oaktsamhet eller uppsåt från hans sida. I *Tyskland* anses förfarandet indikera uppsåt och i *Österrike* i vart fall tala till hans nackdel.

Från rättstillämpningen i de olika länderna har som exempel på fall av

detta slag angetts fingerad verksamhet, fingerad bokföring – t. ex. bokföring av fakturor med oriktig varubeteckning för att dölja privata levnadskostnader – uppdelning av arbetsinkomster på familjemedlemmar.

Aberopande av bevismedel som innehåller oriktig uppgift

Har skattskyldig i efterhand, sedan deklaration har avgetts, vidmakthållit beskattningsmyndighetens villfarelse om sanningsvärdet av en tidigare lämnad uppgift genom att ge in en oriktig verifikation eller annat liknande bevismedel anses detta i samtliga nu förevarande sanktionssystem vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten tyda på uppsåt.

Återfall

Den omständigheten att den skattskyldige tidigare har påförts administrativ sanktion anses i de nu förevarande rättssystemen tala till hans nackdel när det subjektiva rekvisitet skall bedömas vid ny felaktighet.

I *Finland* beaktas vid bedömning av sanktion för löntagare i praktiken endast skatteförhöjning som har påförts nästföregående beskattningsår medan vid rörelsebeskattningen hänsyn kan tas till skatteförhöjning som har påförts något av de fem närmast föregående beskattningsåren. Har den tidigare påförda sanktionen avsett en annan typ av felaktighet än den aktuella bortses i allmänhet från denna sanktion när de subjektiva rekvisiten vid ny förseelse skall bedömas.

I *Norge* får den tidigare påförda sanktionen för att den skall beaktas inte ligga längre tillbaka i tiden än tio år. Det saknar vid bedömningen av det subjektiva rekvisitet i allmänhet betydelse att den tidigare lagföringen har avsett en annan typ av felaktighet än den aktuella.

I *Danmark* beaktas tidigare straff om inte mer än fem år har förflutit från domens meddelande eller godkännandet av bötesföreläggandet. Det saknar vid bedömningen av det subjektiva rekvisitet i allmänhet betydelse att den tidigare lagföringen har avsett en annan typ av felaktighet än den aktuella.

I *Tyskland* och *Österrike* gäller en femårsfrist i nu förevarande avseende, räknad från dagen för brottets fullbordan.

Indirekt beskattning

Den föregående redogörelsen för presumtionsvärdet av vissa omständigheter vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten vid administrativ lagföring vid direkt beskattning är i princip även tillämplig inom indirekt beskattning. I det följande skall i första hand behandlas de skillnader som föreligger mellan de olika beskattningsområdena i de olika länderna.

Det undanhållna beloppets storlek

I *Finland* och *Norge* beaktas vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten inte bara det undanhållna beloppets storlek i absoluta tal utan även hur

dessa förhåller sig till den skatt- resp. avgiftsskyldiges totala omsättning för deklarationsperioden. I Norge avser jämförelsen ofta även den undanhållna avgiftens storlek i förhållande till den totala avgiften.

I *Danmark* saknar det undanhållna beloppets storlek betydelse vid bedömningen av huruvida avgift har dragits undan av uppsåt eller oaktsamhet. Däremot kan det beaktas som ett moment när graden av oaktsamhet avgörs. I sådant fall fästes avseende vid hur det undanhållna beloppets storlek förhåller sig till den avgiftsskyldiges totala avgiftsbelopp eller omsättning för redovisningsperioden.

I *de nordiska ländernas sanktionssystem* avser jämförelsen mellan undanhållet belopp och den skatt- resp. avgiftsskyldiges totala skatte- resp. avgiftsbelopp eller omsättning normalt endast ifrågavarande redovisningsperiod men kan i revisionsfall avse även andra perioder som granskningen omfattar. I *Norge* förekommer det i nu förevarande sammanhang att undanhållet belopp jämförs även med total omsättning eller total avgift för beskattningsåret.

Några beloppsgränser i absoluta tal som anger när ett undandraget belopp bör anses indikera t. ex. uppsåt finns inte i de nordiska ländernas praktiska rättstillämpning. Inte heller finns någon motsvarande preciserad praktisk presumtionsregel om relationstalet mellan det utelämnade beloppet och den skattskyldiges totala omsättning.

Är det undanhållna beloppet av någon storleksordning absolut eller relativt sett anses i *Finland* denna omständighet i den praktiska tillämpningen närmast vara en indikation på att bokföringen är otillförlitlig. I sådant fall är felaktigheten inte att bedöma som en mindre bristfällighet, dvs. enligt 49 § första stycket a) lagen angående omsättningsskatt, utan som ett i vart fall grovt vårdslöst förfarande av den skattskyldige dvs. den oriktiga uppgiften bör beivras enligt 49 § första stycket c) lagen angående omsättningsskatt.

En något mer konkret uppfattning om presumptionen av det undanhållna beloppets storlek enligt finsk och norsk rätt vid nu förevarande bedömning får man av hur man i dessa länders rättstillämpning skulle ha bedömt följande fall. Motsvarande uppgifter för övriga länder saknas.

- a) Rörelseidkare har underlåtit att redovisa skatt på viss omsättning. Den undanhållna omsättningen uppgår till 1) 10 %, 2) 20 %, 3) 30 %, 4) > 30 % av hans sammanlagda omsättning.

I *Finland* anses samtliga i exemplet angivna relationstal så stora att det finns skäl att utgå ifrån att den skattskyldiges bokföring är otillförlitlig. Den skattskyldige presumeras ha förfarit i vart fall grovt vårdslöst i sitt uppgiftslämnande. Skatteförhöjning påförs enligt 49 § första stycket c) lagen angående omsättningsskatt.

I *Norge* anses det undanhållna beloppet på samtliga procentnivåer så stort att det indikerar uppsåt hos den avgiftsskyldige. Avser felaktigheten periodiseringsfel kan påföring av tilläggsavgift underlåtas vid enstaka förseelser.

- b) Skatt- resp. avgiftsskyldig redovisar sin omsättning med 50 000 kr. för lågt belopp vilket utgör 5 % av den skattepliktiga omsättningen.

Är beloppet bokfört i den skattskyldiges räkenskaper betraktas felaktigheten i *Finland* såsom en mindre bristfällighet. Skatteförhöjning påförs enligt 49 § första stycket a) lagen angående omsättningsskatt.

I *Norge* bedöms fallet på samma sätt som föregående exempel.

Felaktighetens karaktär

I det föregående har hävdats att redan det begångna felets karaktär ofta är av betydelse vid bedömningen av huruvida det subjektiva rekvisitet är uppfyllt. Den följande framställningen är avsedd att genom konkreta exempel belysa hur man med hänsyn härtill i de nu förevarande sanktionssystemen skulle ha bedömt olika typer av förfaranden från den skatt- eller avgiftsskyldiges sida.

Till att börja med kan nämnas att i *dansk* rättstillämpning – som i fortsättningen förbigås – anses inte något av de nedan beskrivna fallen tyda på annat än oaktsamhet hos den avgiftsskyldige.

a) Rörelseidkare har hos beskattningsmyndighet anmält sig för att bli registrerad som skatt- resp. avgiftsskyldig. I sin anmälan har han angett att han skall sälja varor på export. Denna uppgift är oriktig. I själva verket har han enbart haft omsättning inom landet. Efter registrering har oriktiga deklarationer getts in och föranlett att skatt resp. avgift felaktigt har betalats ut till honom.

Omständigheterna i fallet anses i rättstillämpningen i samtliga nu avsedda sanktionssystem vara en klar och entydig presumtion för att den skatt- resp. avgiftsskyldige har förfarit uppsåtligt.

b) Rörelseidkare har underlåtit såväl att göra föreskriven registreringsanmälan hos beskattningsmyndighet som att avge deklaration för uppenbart skatte- resp. avgiftspliktig verksamhet.

I *Finland* och *Norge* anses denna typ av förfarande vara vanskelig att bedöma från sanktionssynpunkt. I det beskrivna fallet kan dölja sig ursäktliga omständigheter som inverkar på bedömningen av det subjektiva rekvisitet. Det kan också peka mot en grov vårdslöshet av den skatt- resp. avgiftsskyldige. Av stor betydelse för bedömningen är under hur lång tid förfarandet har pågått och det undandragna beloppets storlek.

I *Tyskland* och *Österrike* anses förfarandet tyda på uppsåt hos den skattskyldige.

c) Rörelseidkare har i registreringsanmälan lämnat oriktig eller vilseledande uppgift om sin verksamhet och därigenom försämrat myndighetens möjlighet att tillförlitligt granska hans deklarationer. Vid revision upptäckts att flera deklarationer innehåller oriktiga uppgifter, som svarar mot den oriktiga uppgiften i anmälan.

Även detta fall anses i *Finland* och *Norge* vara vanskligt att bedöma från presumtionssynpunkt. I *Finland* godtas i registreringsanmälan till omsättningsskatt ofta mindre preciserade uppgifter. Klart oriktiga eller uppenbart missvisande uppgifter i sådan anmälan eller underlåtenhet att anmäla för

beskattningen betydelsefulla förändringar i den skattepliktiga verksamheten anses dock peka mot uppsåt hos den skattskyldige. I Norge finns inte någon föreskrift som ålägger avgiftsskyldig att rätta felaktig uppgift i registreringsanmälan. Av stor betydelse för hur fallet skall bedömas är den tid under vilken den avgiftspliktiga verksamheten har pågått. Rör det sig om en längre tid pekar förfarandet på uppsåt.

I *Tyskland* och *Österrike* anses förfarandet tyda på uppsåt hos den skattskyldige.

d) Rörelseidkare har hållit viss del av sin verksamhet utanför räkenskaperna genom att inte bokföra vare sig köp eller försäljning av vissa varor.

I samtliga nu förevarande länder (utom Danmark) anses det beskrivna förfarandet indikera uppsåt hos den skatt- resp. avgiftsskyldige.

e) Rörelseidkare har lämnat vissa uppgifter om sin verksamhet i registreringsanmälan. Efter en tid förändras för beskattningen betydelsefulla förhållanden i hans rörelse. Han underlåter att anmäla detta. Hans deklARATIONER efter det att förhållandena har ändrats innehåller oriktig uppgift som svarar mot de uppgivna förhållandena i registreringsanmälan.

Fallet bedöms i de nu förevarande sanktionssystemen på samma sätt som c).

f) Rörelseidkare har vid flera på varandra följande deklARATIONstillfällen underlåtit att avge deklARATION. Varje gång har beskattningen verkställts på skönmässig grund. Vid revision uppdagas att den skatt resp. avgift han rätteligen borde ha redovisat för varje redovisningsperiod betydligt översteg beloppen enligt skönsbeskattningarna.

I *Finland* anses den skattskyldige i vart fall ha förfarit grovt oaktsamt. I *övriga länder* (utom Danmark) anses omständigheterna i fallet tyda på uppsåtligt förfarande.

g) Rörelseidkare har gjort avdrag som helt saknar täckning.

I *Finland* och *Tyskland* anses förfarandet utgöra en indikation på i vart fall grov vårdslöshet resp. grov oaktsamhet. Avgörande för om den skattskyldige skall anses ha förfarit uppsåtligt är storleken av det belopp avdraget avser.

I *Norge* och *Österrike* anses förfarandet klart tyda på uppsåt hos den avgifts- resp. skattskyldige.

h) Rörelseidkare har i sin deklARATION dragit av kostnader som inte är avdragsgilla.

I *Finland* bedöms felaktighet av nu angivet slag som en mindre bristfällighet. Skatteförhöjning påförs därför enligt 49 § första stycket a) lagen angående omsättningsskatt. Detta lagrum saknar subjektiva rekvisit.

I *Norge* är det oklart hur denna typ av felaktighet inverkar på bedömningen av de subjektiva rekvisiten. Andra omständigheter än felaktigheten i sig kan vara avgörande.

I *Tyskland* anses den skattskyldige ha handlat i vart fall grovt oaktsamt

och i *Österrike* uppsåtligt, i båda länderna dock under den förutsättningen att det rör sig om kostnader som uppenbart inte är avdragsgilla.

- i) Rörelseidkare som bedriver verksamhet med kraftiga säsongsvariationer underlåter regelmässigt att avge deklaration för de redovisningsperioder då omsättningen är som störst och blir till följd av underlåtenheten skönsbeskattad men med avsevärt för låga belopp.

I *Finland* presumeras den skattskyldige ha förfarit grovt vårdslöst medan i *övriga länder* (utom Danmark) han anses ha handlat uppsåtligt.

3.2.5 Sanktionsansvaret i medhjäparfall

Allmänt

I länder, där administrativa sanktioner har formen av tillägg till resp. förhöjning av skatt är det inte möjligt att lagföra medhjälpare i administrativ ordning. Det motsatta fallet gäller emellertid i de länder vars administrativa sanktion utgörs av bötesstraff.

Finland och Norge

Skatteförhöjning resp. tillägsskatt eller -avgift kan som framgått inte påföras medhjälpare. Den skatt- resp. avgiftsskyldige ansvarar således för felaktighet som medhjälpare har orsakat i hans deklaration. Dennes försumlighet inverkar inte på bedömningen av sanktionsfrågan. Däremot kan medhjälpare lagföras i judiciell ordning. Den skatt- resp. avgiftsskyldige har möjlighet att föra skadeståndstalan mot medhjälpare.

I två typer av fall går skatt- eller avgiftsskyldig fri från administrativ sanktion, när medhjälpare har orsakat felaktighet i hans deklaration. Det ena föreligger då av den skatt- eller avgiftsskyldige befullmäktigat ombud på grund av slarv eller oskicklighet har lämnat oriktig uppgift i besvärprocess trots att uppdragsgivaren har försett honom med korrekta uppgifter. Det andra fallet är då ställföreträdare för omyndig av slarv eller oskicklighet orsakat felaktighet i den omyndiges deklaration.

Danmark

Den som har medverkat i annans skatte- eller avgiftsundandragande genom att lämna oriktig uppgift till skattemyndighet kan lagföras i administrativ ordning, i fråga om inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, med stöd av 13 § skattekontrollloven och, beträffande den indirekta beskattningen enligt motsvarande straffbestämmelser i avgiftsförfattningarna (se bl. a. Folketingstidene 1971/72, lovforslag nr 4, blad nr 4, s. 5). Vid sidan om dessa bestämmelser gäller 23 § straffeloven, som stadgar ansvar för den som genom anstiftan, råd eller dåd har medverkat till gärningens utförande. Medhjälpare ansvarar för brister i uppgiftslämnandet om han har förfarit, i fråga om den direkta beskattningen, grovt oaktsamt och beträffande den indirekta beskattningen, oaktsamt.

För att den skatt- eller avgiftsskyldige skall gå fri från ansvar i nu avsedda fall krävs – förutom att han efter bästa förmåga har valt en medhjälpare som i och för sig är kvalificerad för sin uppgift och att han har försett denne med korrekta uppgifter – att felaktigheten är av sådan art att han inte skulle kunna upptäcka den vid en noggrann kontroll av den upprättade deklarationen. Är medhjälparen anställd i den skatt- eller avgiftsskyldiges företag riktas straffanspråket enbart mot honom under förutsättning att han innehar en överordnad och välkvalificerad befattning i företaget.

Tyskland och Österrike

Medverkar flera i Steuerordnungswidrigkeit anses enligt tysk rätt (14 § första stycket Owig) var och en av dem som gärningsman.

Enligt österrikisk rätt (11 § FinStrG) begår inte enbart den omedelbara gärningsmannen skattebrott utan även den som anstiftar annan till sådant brott eller bidrar till dess utförande. Envar medverkande skall (12 § FinStrG) bestraffas efter sin skuld.

I Tyskland och Österrike finns av staten auktoriserade skatterådgivare (Steuerberater) som kan anlitas av de skattskyldiga för rådgivning och bistånd i deras skatteangelägenheter. Formerna för skatterådgivarnas verksamhet regleras i lag.

Har skattskyldig anlitat auktoriserad skatterådgivare för upprättande av sin deklaration och uppkommer felaktighet i denna därför att rådgivaren har varit oskicklig eller slarvat undgår den skattskyldige enligt tysk rätt straffansvar om han valt rådgivaren med omsorg och kontrollerat honom efter bästa förmåga.

I motsvarande situation går den skattskyldige enligt österrikisk rätt fri om han har försett sin medhjälpare med korrekta sakuppgifter. Har däremot skattskyldig vänt sig till annan än skatterådgivare måste han för att undgå ansvar för brist i uppgiftslämnandet ha valt denne med stor omsorg och kontrollerat honom efter bästa förmåga. Är medhjälparen särskilt kvalificerad för sin uppgift, t. ex. en revisor, ansvarar den skattskyldige endast för iögonfallande fel som medhjälparen har begått.

Begås felaktighet av befullmäktigat ombud för den skattskyldige i skatteprocess ådrar sig den skattskyldige straffansvar i de nu förevarande länderna endast om han har upptäckt oriktigheten och underlåtit att rätta den. Vid oriktigt uppgiftslämnande från förmyndare för omyndig kan ansvar aldrig göras gällande mot den omyndige.

3.2.6 Frivillig rättelse

Allmänt

I princip gäller samma förutsättningar för och verkningar av frivillig rättelse som i svensk rätt i de länder vilkas administrativa sanktioner har konstruktionen av tillägg till eller förhöjning av skatt. I Finland har frågan om frivillig rättelse dock satts ur spel vid den ordinarie beskattningen på grund av att skatteförhöjning normalt inte påförs om felaktighet har rättats efter skriftväxling med den skattskyldige och denne har vitsordat oriktigheten.

I de länder vilkas administrativa sanktion utgörs av bötesstraff är förutsättningarna för och verkningarna av frivillig rättelse annorlunda utformade än i svensk rätt. I det följande skall rättstillämpningen i dessa länder behandlas något mer ingående.

Danmark

Inom direkt beskattning får frivillig rättelse av skattskyldig i rättstillämpningen inte till följd att denne helt undgår ansvar för felaktighet i meddelande till beskattningsmyndighet. Däremot beaktas rättelsen som en förmildrande omständighet och inverkar på straffmätningen. I skattedepartementets bötescirkulär den 7 december 1977 till ledning för straffmätningen vid administrativ lagföring av överträdelse av 13 § skattekontrollöven föreskrivs att bötesstraffet i nu avsedda fall skall bestämmas till en tredjedel av vad som annars skulle ha utgått.

Vid indirekt beskattning har frivillig rättelse i princip samma verkan som inom direkt beskattning. Rättstillämpningen skiljer sig så till vida åt att bötesstraffet i nu avsedda fall inom indirekt beskattning sätts ned till hälften av vad annars skulle ha utgått.

Tyskland

Reglerna om frivilligt tillbakaträdande från skattebrott är olika utformade för uppsåtligt resp. grovt oaktsamt skatteundandragande.

För straffrihet för uppsåtligt skatteundandragande gäller enligt 371 § AO att den som har gjort sig skyldig till sådant brott skall ha rättat eller kompletterat tidigare lämnad oriktig resp. ofullständig uppgift eller meddelat uppgift som han tidigare har utelämnat. Straffrihet för uppsåtligt brott inträder dock endast om nu avsedd åtgärd har vidtagits

1. a) innan tjänsteman vid skattemyndighet har inställt sig hos den skattskyldige för skattemässig granskning eller för förundersökning av skattebrott (Steuerstrafat eller Steuerordnungswidrigkeit),
b) innan gärningsmannen eller företrädare för honom har underrättats om att straff- eller Bussgeldförfarandet har inletts på grund av brottet (jfr avsnittet 3.1.5 i bilagan).
2. gärningen vid tidpunkten för gärningsmannens tillbakaträdande inte var helt eller delvis upptäckt och gärningsmannen visste detta eller vid en förnuftig bedömning av sakläget måste ha räknat med detta.

Har effekt på grund av brottet inträtt krävs för straffrihet att undandraget belopp betalas in inom den tid som föreskrivs för honom.

Penningbot för grovt oaktsamt skatteundandragande skall enligt 378 § tredje stycket AO inte fastställas om gärningsmannen har rättat eller kompletterat tidigare lämnad oriktig resp. ofullständig uppgift eller meddelat uppgift som han tidigare har utelämnat innan han eller företrädare för honom har underrättats om att straff- eller Bussgeldförfarande har inletts på grund av brottet. Därjämte krävs för ansvarsfrihet att undandraget belopp betalas in inom föreskriven tid.

Österrike

Den som har gjort sig skyldig till skattebrott kan enligt 29 § FinStrG undgå straffansvar härför om han till behörig skattemyndighet rättar brist i uppgiftslämnandet (Verfehlung) så att en riktig beskattning kan åsättas och i samband därmed betalar in den skatt som har dragits undan.

Straffrihet vid sådan rättelse är enligt samma lagrum dock utesluten

1. om vid tidpunkten för rättelsen straffrättsliga åtgärder för att beivra överträdelsen (Verfolgungshandlungen) har vidtagits gentemot gärningsmannen eller annan som har medverkat i brottet,
2. om vid tidpunkten för rättelsen gärningen helt eller delvis är upptäckt och detta är känt för den som gör rättelsen,
3. om vid skatterättslig revision av räkenskaper (finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen) frivillig rättelse av uppsåtligt skattebrott inte har gjorts redan vid den tidpunkt då granskningen inleddes.

Den sistnämnda inskränkningen av straffriheten vid frivillig rättelse skall belysas något i det följande.

Skatterättslig revision anses i nu förevarande sammanhang inte ha inletts vid utfärdandet av revisionsförordnandet eller ens då detta företes den som berörs därav utan först då denne anmodas att lägga fram sina räkenskaper. Först då känner denne till vilken tidsperiod, vilka skatteslag och vilka räkenskaper som granskningen avser. Det saknar betydelse för frågan om straffrihet om arbetet med granskningen faktiskt börjar vid denna tidpunkt eller senare.

Rättelsen måste klart ange vari överträdelsen består. Uppger skattskyldig t. ex. att han har hållit försäljning av varor och visst slag utanför sin skatteredovisning fritar denna rättelse honom inte från ansvar för undanhållna intäkter avseende annat varuslag.

Från huvudregeln att frivillig rättelse vid skatterättslig revision skall ha gjorts redan före den tidpunkt då granskningen inleddes för att medföra straffrihet finns två undantag. Det ena avser rättelse vid oaktsamt skattebrott av felaktighet som inte har upptäckts av granskaren. Det andra gäller rättelse av felaktighet vid såväl uppsåtligt som oaktsamt skattebrott där oriktigheten rör sådan uppgift som inte är föremål för granskning på grund av revisionsförordnandet.

3.2.7 Beviskrav

För beslut om administrativ sanktion krävs enligt vissa av bestämmelserna i de nu förevarande rättssystemen att uppgiftsskyldigheten enligt skatte- eller avgiftsförfattningarna på närmare angivet sätt skall ha åsidosatts. Bevisbördan beträffande denna förutsättning vilar på det allmänna. Den kan inte vältras över på uppgiftslämnaren.

I de länder vilkas administrativa sanktioner har konstruktionen av tillägg till resp. förhöjning av skatt gäller i princip samma beviskrav för sanktion som för efterbeskattning. I Norge kan beviskraven vid tillämpningen av bestämmelserna om tillägsskatt resp. -avgift till och med sägas vara stränga-

re än så eftersom tillegget anses vara en straffliknande reaktion.

I de länder vilkas administrativa sanktioner har formen av bötesstraff ställs beträffande den nu förevarande förutsättningen samma stränga krav på bevisningen som tillämpas inom straffprocessen. Ett sakförhållande anses bevisat endast om det inte finns någon förnuftig anledning att betvivla dess existens. Finns det utrymme för tvivel skall detta bedömas till den misstänktes fördel. De oklara bevislägen som kan uppkomma i sanktions-system som baseras på skriftligt förfarande är ovanliga i de nu förevarande länderna eftersom muntlig handläggning regelmässigt tillgrips i de fall den skriftliga utredningen inte ger klart belägg för misstanken.

3.2.8 Sanktionsansvaret vid periodiseringsfel

Periodiseringsfel behandlas i sanktionshänseende förhållandevis mildt i de nu förevarande rättssystemen. Åtskilliga fall föranleder inte någon reaktion på grund av att felaktigheten anses vara ursäktlig. Sanktionens storlek i de fall som beivras håller sig i flertalet av länderna dessutom på en relativt låg nivå.

I *Finland* bedöms periodiseringsfel i de fall som lagförs som en mindre bristfällighet. Skatteförhöjning påförs i sådant fall vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen enligt 77 § första stycket 1) beskattningslagen och sanktionen bör enligt skattestyrelsens anvisningar för förenhetligandet av beskattningen för år 1977 som regel hålla sig inom 2–10 %, dock högst 300 mark eller 2 000 ören. Enligt motsvarande lagrum inom indirekt beskattning nämligen 49 § första stycket a) lagen angående omsättningsskatt får skatten höjas med högst 10 %. Den normala sanktionsnivån i rätts-tillämpningen ligger sannolikt betydligt lägre.

I undantagsfall som t. ex. när felaktighet avser stort belopp och stöder sig på falsk urkund kan den skattskyldiges förfarande bli att bedöma som grovt vårdslöst och därför föranleda skatteförhöjning, vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen enligt 77 § första stycket 3) beskattningslagen och inom indirekt beskattning enligt 49 § första stycket c) lagen angående omsättningsskatt. I sådant fall ligger reaktionsnivån betydligt högre (jfr. avsnittet 3.1.2 i bilagan).

I *Norge* bedöms periodiseringsfel normalt som ursäktligt och föranleder således inte någon sanktion. Anses den skattskyldige emellertid ha förfarit grovt oaktsamt eller uppsåtligt och är felaktigheten av viss omfattning påförs tilleggs-skatt resp. -avgift. I sådant fall bör avgiften enligt riksskattestyrets anvisningar till ledning för rättstillämpningen inom mervärdebeskattningen 19.2.1976, nr 123, tas ut efter 10–20 %. Motsvarande anvisningar inom direkt beskattning innehåller inte några uttalanden om sanktionsnivån vid periodiseringsfel.

I *Danmark* har ligningsrådet efter samråd med Statsskattedirektoratet – den danska motsvarigheten till RSV – fastställt vissa riktlinjer som anger de fall inom direkt beskattning i vilka det allmänna bör göra gällande straffansvar endast vid särskilt graverande omständigheter eller med andra ord de fall som i normalfallet inte bör medföra straff. Av periodiseringsfelen undantas därvid från lagföring sådant fel, som inte är väsentligt i förhållande

till den aktiv-/passivmassa det avser. Med "inte väsentligt" förstås därvid normalt att skillnaden mellan det redovisade felaktiga beloppet och det, som rätteligen borde ha tagits upp, är mindre än 5 % av aktiv-/passivmassan och inte heller överstiger 100 000 kr. Regeln tar först och främst sikte på redovisning av varulager, pågående arbeten, varufordringar och varuskulder.

För att belysa hur den nu angivna regeln tillämpas lämnas följande exempel.

Skattskyldig har i sin deklaration angett sina varufordringar till 1 200 000 kr. Vid granskning kommer det fram att de borde ha tagits upp till 1 260 000 kr. Eftersom skillnaden mellan beloppen, 60 000 kr., är mindre än 5 % av 1 260 000 kr. underlåts lagföring beträffande felaktigheten. Hade däremot det i deklarationen uppgivna beloppet varit 5 000 000 kr. i stället för rätteligen 5.110 000 kr. beivras oriktigheten trots att skillnaden mellan beloppen understiger 5 % av de verkliga varufordringarna.

Till ledning för straffmätningen i de fall av periodiseringsfel inom direkt beskattning som föranleder lagföring finns i de s. k. bötescirkulären vissa riktlinjer. I dessa varierar den rekommenderade storleken av bötesstraffet i förhållande till det skatte- eller avgiftsbelopp som hade kunnat dras undan det allmänna. Anvisningarna är avsedda att tillämpas i normalfallet och får med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet frångås. Enligt de av skattedepartementet i samråd med ligningsrådet utfärdade bötescirkulären bör bötesstraffet vid periodiseringsfel normalt fastställas till, i uppsåtliga fall 150 % av den undandragna inkomst- och förmögenhetsskatten och i fall av grov oaktsamhet 75 % av angivet belopp.

Inom indirekt beskattning underlåts lagföring vid enstaka periodiseringsfel. I de fall som beivras beaktas felaktighetens karaktär som en förmildrande omständighet vid straffmätningen. Uppgift om den normala sanktionsnivån i sådana fall saknas.

I *Tyskland* beivras felaktighet av nu angivet slag normalt inte. När sådant fel upptäcks bereds den skattskyldige tillfälle till att komma in med förklaring och att begära rättelse. Sådant rättelse anses ha tillkommit frivilligt. I de fall som föranleder påföljd bestäms denna med hänsyn till felaktighetens nettoeffekt och sanktionsnivån är avsevärt lägre än den normala.

I *österrikisk* rättstillämpning bedöms periodiseringsfel förhållandevis mildt. I regel anses gärningsmannens skuld vara ringa under förutsättning att felet har rättats senast i samband med bokslutets upprättande. Lagföring för skatteundandragande får i sådant fall enligt 25 § första stycket FinStrG underlåtas. I övriga fall beaktas periodiseringsfelets särskilda karaktär vid straffmätningen på så sätt att straffet utmäts med hänsyn till felaktighetens nettoeffekt, dvs. den undandragna skatten minskad med den för höga skatten för påföljande beskattningsperiod.

3.2.9 Sanktionen i de nordiska länderna när höjning av indirekt skatt sänker direkt skatt

Liksom i Sverige förekommer det i de nordiska länderna ett visst samband mellan mervärde- resp. omsättnings- och inkomstbeskattningen på så sätt att en höjning av mervärde- resp. omsättningskatt med nödvändighet medför att inkomstbeskattningen sänks. Den skattevinst den skattskyldige skulle

kunna ha uppnått genom att lämna en oriktig uppgift i sin deklaration till mervärde- resp. omsättningsskatt blir då lägre om man tar hänsyn till båda beskattningsområdena än om man ser enbart till det ena. Det nu beskrivna sambandet beaktas inte vid bestämmandet av reaktionsnivån i de nordiska ländernas sanktionssystem.

Statens offentliga utredningar 1982

Kronologisk förteckning

1. Real beskattning. B.
2. Real beskattning. Bilaga 1-3. B.
3. Real beskattning. Bilaga 4-6. B.
4. Tandvården under 80-talet. S.
5. De förtroendevalda i kommuner och landstingskommuner. Kn.
6. Sockernärningen. Jo.
7. Talböcker-utgivning och spridning. U.
8. Videoreklamfrågan. Ju.
9. Ny plan- och bygglag. Remissammanställning. Bo.
10. Sanering efter industrinedläggningar. Bo.
11. Den långsiktiga tillgången och efterfrågan på läkararbetskraft. S.
12. Statlig fondförvaltning m. m. E.
13. Kommunalföretaget. Kn.
14. Tillväxt eller stagnation. E.
15. Internationella företag i svensk industri. I.
16. Skatt på energi. B.
17. Skatt på energi. Bilagor. B.
18. Försvarsbete och föräldraskap. A.
19. Handikappade elever i det allmänna skolväsendet. U.
20. Kommunerna och näringslivet. Kn.
21. Ett effektivare vite. Ju.
22. Svensk amatörboxning och skadeverkningarna. Jo.
23. Fritidsboende. Bo.
24. Vidgad länsdemokrati. Kn.
25. Översyn av rättegångsbalken 1. Processen i tingsrätt. Del A. Lagtext och sammanfattning. Ju.
26. Översyn av rättegångsbalken 1. Processen i tingsrätt. Del B. Motiv m. m. Ju.
27. Svensk industri i utlandet. I.
28. Löntagarna och kapitaltillväxten 9. E.
29. KOMVUX-kommunal utbildning för vuxna. U.
30. Information om arbetsmiljörisker. A.
31. Information om arbetsmiljörisker. Bilaga 1. Värdering av risker i arbetsmiljön. A.
32. Information om arbetsmiljörisker. Bilaga 2. Arbetsmiljöinformation-påverkan, behov och utbud. A.
33. Information om arbetsmiljörisker. Sammandrag. A.
34. Prisutveckling inom bostadsbyggandet och dess orsaker. Del 1. Bo.
35. Prisutveckling inom bostadsbyggandet och dess orsaker. Del 2. Bilagor. Bo.
36. Enklare föräldraförsäkring. S.
37. Kommunal planering i förändring. Kn.
38. Fakta för konsumenter. H.
39. Stöld i butik. Ju.
40. Ägarlägenheter. Ju.
41. Överklagande av kommunala beslut. Kn.
42. Utbildning för hälso- och sjukvård vid katastrofer och i krig. S.
43. Språk- och kulturstöd för invandrar- och minoritetsbarn i förskoleåldern. S.
44. Nytt bilstöd till handikappade. S.
45. Ortnamns värde och vård. U.
46. Handlingsprogram i handikappfrågor. S.
47. Löntagarna och kapitaltillväxten 10. E.
48. Försvarsmaktens personalkategorier. Fö.
49. Invandringspolitiken. A.
50. Reviderad tandvårdstaxa. S.
51. Hästavel och hästanvändning. Jo.
52. En effektivare kreditpolitik. E.
53. Kreditpolitiken. Fakta, teorier och erfarenheter. E.
54. Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2. B.
55. Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet. Bilaga B.

Statens offentliga utredningar 1982

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Videoreklamfrågan. [8]
Ett effektivare vite. [21]
Rättegångsutredningen. 1. Översyn av rättegångsbalken 1. Processen i tingsrätt. Del A. Lagtext och sammanfattning. [25]
2. Översyn av rättegångsbalken 1. Processen i tingsrätt. Del B. Motiv m. m. [26]
Stöld i butik. [39]
Ågarlägenheter. [40]

Försvarsdepartementet

Försvarsmaktens personalkategorier. [48]

Socialdepartementet

Tandvården under 80-talet. [4]
Den långsiktiga tillgången och efterfrågan på läkararbetskraft. [11]
Enklare föräldraförsäkring. [36]
Utbildning för hälso- och sjukvård vid katastrofer och i krig. [42]
Språk- och kulturstöd för invandrar- och minoritetsbarn i förskoleåldern. [43]
Nytt bilstöd till handikappade. [44]
Handlingsprogram i handikappfrågor. [46]
Reviderad tandvårdstaxa. [50]

Ekonomidepartementet

Statlig fondförvaltning m. m. [12]
Tillväxt eller stagnation. [14]
Utredningen om löntagarna och kapitaltillväxten. 1. Löntagarna och kapitaltillväxten 9. [28] 2. Löntagarna och kapitaltillväxten 10. [47]
Kreditpolitiska utredningen. 1. En effektivare kreditpolitik. [52] 2. Kreditpolitiken. Fakta, teorier och erfarenheter. [53]

Budgetdepartementet

Realbeskattningsutredningen. 1. Real beskattning. [1] 2. Real beskattning. Bilaga 1-3. [2] 3. Real beskattning. Bilaga 4-6. [3]
Energiskattekommittén. 1. Skatt på energi. [16] 2. Skatt på energi. Bilagor. [17]
Skattetilläggsutredningen. 1. Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2. [54] 2. Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet. Bilaga. [55]

Utbildningsdepartementet

Talböcker-utgivning och spridning. [7]
Handikappade elever i det allmänna skolväsendet. [19]
KOMVUX-kommunal utbildning för vuxna. [29]
Ortnamns värde och vård. [45]

Jordbruksdepartementet

Sockernäringsen. [6]
Svensk amatörboxning och skadeverkningarna. [22]
Hästavel och hästanvändning. [51]

Handelsdepartementet

Fakta för konsumenter. [38]

Arbetsmarknadsdepartementet

Förvärvsarbete och föräldraskap. [18]
Utredningen rörande information om risker i arbetsmiljön. 1. Information om arbetsmiljörisker. [30] 2. Information om arbetsmiljörisker. Bilaga 1. Värdering av risker i arbetsmiljön. [31] 3. Information om arbetsmiljörisker. Bilaga 2. Arbetsmiljö-information-påverkan, behov och utbud. [32] 4. Information om arbetsmiljörisker. Sammandrag. [33]
Invandringspolitiken. [49]

Bostadsdepartementet

Ny plan- och bygglag. Remissammanställning. [9]
Sanering efter industrinredläggningar. [10]
Fritidsboende. [23]
Byggprisutredningen. 1. Prisutveckling inom bostadsbyggandet och dess orsaker. Del 1. [34] 2. Prisutveckling inom bostadsbyggandet och dess orsaker. Del 2. Bilagor. [35]

Industridepartementet

Direktinvesteringskommittén. 1. Internationella företag i svensk industri. [15] 2. Svensk industri i utlandet. [27]

Kommundepartementet

De förtroendevalda i kommuner och landstingskommuner. [5]
Kommunalföretaget. [13]
Kommunerna och näringslivet. [20]
Vidgad länsdemokrati. [24]
Kommunal planering i förändring. [37]
Överklagande av kommunala beslut. [41]

KUNGL. BIBL
1983-01-10
STOCKHOLM

 **Liber**
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-07255-6
ISSN 0375-250X