

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked m m (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt – Taxering

Nr 5 1983 – Årg. 13

Riksskatteverkets föreskrifter om förseningsavgift vid 1983 års taxering;

RSV Dt
1983:9

utfärdade den 6 april 1983.

RSFS 1983:21

RSV har den 6 april 1983 beslutat att

- deklARATIONSSKYLDIG, som enligt 34 § 1 mom taxeringslagen har anstånd med att lämna deklARATION till den 31 mars 1983, inte påförs förseningsavgift om hans deklARATION kommit taxeringsmyndigheterna tillhanda senast den 6 april 1983.

Dessa föreskrifter träder i kraft två veckor från det att de utkom från trycket och tillämpas vid 1983 års taxering.

Riksskatteverkets föreskrifter och anvisningar m m om skattetillägg och förseningsavgift vid 1983 års taxering;

RSV Dt
1983:10

utfärdade den 19 maj 1983.

RSFS 1983:22

Med stöd av 60 a § taxeringskungörelsen (1957:513) i dess lydelse 1979:45 har RSV den 19 maj 1983 beslutat meddela följande föreskrifter och anvisningar m m om påföring av och befrielse (eftergift) från skattetillägg och förseningsavgift.

1 Inledning

Följande föreskrifter och anvisningar m m ersätter de föreskrifter och anvisningar som utfärdades vid 1979 års taxering (RSFS 1979:21 RSV Dt 1979:8) men överensstämmer i huvudsak med dessa. Vissa redigeringar har emellertid gjorts. Sålunda har vad som tidigare sagts om schablonavdrag för egenavgifter mönstrats ut. Befrielsegrunden vid underlåtenhet att återföra schablonavdrag för egenavgifter kvarstår emellertid. Vidare har vissa ej längre aktuella bestämmelser tagits bort. Övriga ändringar och tillägg har markerats med streck i marginalen.

2 Skattetillägg

2.1 Grunder för påföring av skattetillägg

Skattetillägg enligt TL påförs om

- skattskyldig i självdeklARATION eller annat skriftligt meddelande till ledning för sin taxering lämnat uppgift som befinnes oriktig (116 a § första stycket första meningen)
- skattskyldig skriftligen lämnat oriktig uppgift i mål om sin taxering (116 a § första stycket andra meningen)

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

- avvikelse skett från deklarationen med stöd av 21 § TL (116 b §)
- inkomst eller förmögenhet uppskattats med stöd av 21 § TL på grund av utebliven självdeklaration (116 c §).

2.2 Förutsättningar för skattetillägg vid oriktig uppgift i taxeringen (116 a § första stycket första meningen)

2.2.1 Deklaration eller annat skriftligt meddelande

En förutsättning för att skattetillägg skall kunna påföras enligt detta lagrum är att den skattskyldige lämnat deklaration eller annat skriftligt meddelande. Skattetillägg kan påföras endast för oriktigt meddelande som den skattskyldige lämnat själv eller genom legal ställföreträdare. Det är endast den skattskyldige som kan påföras skattetillägg.

Skriftligt meddelande som lämnats för skattskyldig som är juridisk person skall anses avlämnat av den juridiska personen, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige (116 e §).

Meddelandet skall ha lämnats till ledning vid den skattskyldiges taxering. Meddelande som lämnas till myndighet för annat ändamål än taxering omfattas alltså inte av bestämmelsen.

Skattetillägg påförs inte heller den som lämnat oriktig uppgift till beskattningsmyndighet om någon annans ekonomiska förhållanden i t ex kontrolluppgift. Detta beivras i annan ordning.

Som skriftligt meddelande räknas även meddelande som inte undertecknats, t ex inte undertecknad deklaration. Ett sådant meddelande kan normalt antas komma från den skattskyldige. Som regel torde det vara ytterst ovanligt att någon lämnar deklarationsuppgift för annan utan dennes vetskap och vilja. Meddelandet måste emellertid innehålla något som ger belägg för att det kommer från den skattskyldige som meddelandet avser. Vid bedömningen av om ett inte undertecknat meddelande kommer från den skattskyldige får sakupplysningarna om de personliga och ekonomiska förhållandena granskas med ledning av tillgängligt kontrollmaterial. Om en sådan granskning visar att flertalet sakuppgifter om den skattskyldige är korrekta, kan meddelandet som regel antas komma från den skattskyldige.

2.2.2 Oriktig uppgift

Den grundläggande förutsättningen för att skattetillägg skall påföras är att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift. Med oriktig uppgift avses även att skattskyldig har underlåtit att lämna en uppgift som är av betydelse för att en riktig taxering skall kunna ske. Den oriktiga uppgiften kan bestå i att en intäkt inte redovisats eller redovisats med för lågt belopp eller att en kostnad redovisats med för högt belopp.

Som oriktig uppgift anses inte yrkande eller värdering som grundar sig på den skattskyldiges subjektiva uppfattning (jfr 116 f § andra stycket och 4.2). Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnar felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen. Oriktig uppgift föreligger i regel även om en värdering är så felaktig att den på

ett missvisande sätt karakteriserar en förmån eller en avdragspost.

Begreppet oriktig uppgift har utformats med eftertaxeringsrekvisiten som förebild. Detta innebär bl a att en enhetlig gräns mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande är avsedd att gälla i eftertaxerings- och skattetilläggsammanhang. Vid gränsdragningen mellan vad som utgör oriktig uppgift och yrkande kan i regel ledning hämtas från förarbetena till bestämmelserna om eftertaxering och den rättspraxis som utbildats vid tillämpningen härav.

Skattetillägg utgår sålunda inte om ett yrkande redovisats öppet. Detta innebär att skattetillägg inte påförs om fråga är om en uppgiven avdragspost är avdragsgill eller inte. Yrkandet måste framgå av deklarationen eller annan handling, som den skattskyldige lämnat. För att ett yrkande skall anses öppet redovisat krävs i princip att yrkandet kan bedömas på grundval av lämnade uppgifter eller andra omständigheter. Till öppet yrkande hänförs inte sådant yrkande som är dolt i underlaget för deklarationen t ex i bokföringen. I de fall där redovisningen i deklara-tionsformuläret är summarisk, såsom för rörelseidkare, är det därför av betydelse att tveksamma frågor redovisas öppet.

Vad som utgör oriktig uppgift bör ses mot bakgrunden av stadgandet i 31 § 1 mom TL. Enligt detta lagrum bör den skattskyldige, utöver vad deklara-tionsformuläret föranleder, meddela de upplysningar till ledning för egen taxering som kan vara av betydelse för att åsätta en riktig taxering.

Till ledning för bedömningen av om oriktig uppgift eller oriktigt yrkande föreligger anges här följande exempel.

Har skattskyldig underlåtit att redovisa t ex åtnjutna naturaförmåner i sin deklaration har han lämnat oriktig uppgift, eftersom han förtigit ett sakförhållande. Har han redovisat naturaförmånen, men värderat den till för lågt belopp, kan han i regel inte anses ha lämnat oriktig uppgift. Är värderingen så felaktig att den på ett missvisande sätt karakteriserar förmånen, bör i regel en oriktig uppgift anses föreligga.

Har skattskyldig i fråga om avdrag för bilresor uppgett för högt antal dagar eller för lång körsträcka föreligger oriktig uppgift. Detta gäller även när avdrag för bilkostnader yrkas men färd skett med allmänna kommunikationsmedel.

2.2.3 Bevisvärdering

För att skattetillägg skall kunna påföras gäller det i 116 a § första stycket första meningen angivna villkoret att den skattskyldige lämnat uppgift som befinnes vara oriktig.

Uttrycket "befinnes" innebär att det skall framgå av omständigheterna att en oriktig uppgift har lämnats. När det gäller utelämnade intäkter torde det i regel inte uppstå problem med bevisningen. I fråga om avdragen kan situationen vara mer komplicerad. Den skattskyldige kan inte påföras skattetillägg enbart på den grunden att han vägrats ett avdrag som han inte kunnat styrka. Detta innebär att man måste hålla isär bedömningen om avdrag är styrkt i taxerings-sammanhang från bedömningen om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i skattetilläggs-sammanhang. I taxeringsfrågan gäller som huvudregel att den

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

skattskyldige har bevisbördan i fråga om yrkade avdrag. Om den skattskyldige inte tillfredsställande visat att han är berättigad till ett yrkat avdrag, vägras avdraget, helt eller delvis, vid taxeringen. För att skattetillägg skall kunna påföras i sådant fall måste det framgå av omständigheterna att en oriktig uppgift har lämnats.

Om den skattskyldige visserligen inte visat sig berättigad till ett yrkat avdrag, men vissa omständigheter talar för att han kan ha haft den uppgivna kostnaden bör skattetillägg inte påföras. Myndigheten kan utreda omständigheterna närmare och därigenom få ett bättre underlag för bedömningen av frågan om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller inte. Föregående års självdeklaration kan innehålla viktiga upplysningar till ledning för bedömningen. I det fall att fråga är om betalning från den skattskyldige till en viss person kan myndigheten utreda om betalningen mottagits. Om det konstateras att betalning faktiskt skett, kan skattetillägg inte påföras. Detta gäller utan hinder av att den skattskyldige kan ha vägrats avdraget vid taxeringen. Frågan om rättelse av taxeringen får sedan prövas i vederbörlig ordning.

Speciella problem föreligger i sådana fall då den skattskyldige inte svarar på förfrågningar. Framför den skattskyldige ett yrkande om avdrag utan att ange något stöd för detta och svarar han inte på förfrågningar från taxeringsnämnden eller beslutsmyndigheten, kan man ofta utgå från att det finns förutsättningar att påföra skattetillägg. Enbart den omständigheten att förfrågningar inte besvarats av den skattskyldige utgör emellertid inte tillräckliga skäl att påföra skattetillägg. Det bör i sådant fall framgå av omständigheterna i övrigt att oriktig uppgift har lämnats för att skattetillägg skall kunna påföras.

2.2.4 Avvikelse från den skattskyldiges meddelande

Den oriktiga uppgiften skall ha lett till avvikelse från deklarationen eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige.

2.2.5 För lågt skatteuttag

En förutsättning för att skattetillägg skall påföras är att skatteuttaget skulle ha blivit för lågt om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Det skall föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och det för låga skatteuttaget. Det krävs inte att den oriktiga uppgiften leder till en beloppsmässig ändring av taxeringen. Skatteuttaget påverkas även t ex då personer som uppgett sig inte ha sammanlevt skall taxeras enligt för gifta gällande bestämmelser.

Om den oriktiga uppgiften skulle ha påverkat skatteberäkningen för samtaxerad make eller med den skattskyldige samtaxerat barn skall skattetillägg påföras. Vid avgiftsberäkningen beaktas även den skatt som skulle ha påförts efterlevande make som samtaxeras med skattskyldigs dödsbo.

2.2.6 Beräkning av undandragen inkomst i visst fall (kvittning)

Den skattskyldige får inom en och samma förvärvskälla kvittningsvis tillgodoräkna sig avdrag på grund av för högt upptagna intäkter eller för

lågt beräknade avdrag när det belopp som grundar skattetillägg skall bestämmas.

Innan kvittning sker skall deklarationen "rätträknas". Härmed avses förutom rättelse av felräkning, sådana åtgärder som taxeringsnämnden skall vidta ex officio, såsom ändring av schablonavdrag av olika slag.

Följande exempel på kvittningsrätten kan anges.

Den skattskyldige har angett nettointäkten av viss förvärvskälla till 50 000 kr. Det konstateras vid granskning att 10 000 kr utelämnats. Den skattskyldige har enligt vad som framgår av deklarationen dessutom räknat fel till sin nackdel med 3 000 kr. Vidare konstateras, att han är berättigad till avdrag i förvärvskällan med ytterligare 5 000 kr. Nettointäkten uppgår efter ändringar till 52 000 kr. Utgångspunkten för beräkning är (50 000 ./. 3 000) 47 000 kr. Den oriktiga uppgiften, 10 000 kr, reduceras med kvittningsposten 5 000 kr. Skattetillägget skall därför beräknas på ett underlag av 5 000 kr.

Som villkor för kvittningsrätten gäller att kvittningsyrkandet inte förutsätter ett ändrat bokslut.

Kvittning medges inte om uppenbart försök till missbruk föreligger. Har den skattskyldige t ex vid taxering för tidigare år undgått skattetillägg genom att åberopa ett tidigare inte yrkat avdrag kan missbruk befaras föreligga. Det bör dock i sådant fall krävas att även omständigheterna i övrigt visar att missbruk föreligger för att skattetillägg skall komma ifråga.

Kvittning påverkar avgiftsberäkningen endast om kvittningsinvändningen beaktas vid taxeringen. Om kvittning yrkas först hos lokal skattemyndighet påverkas inte myndighetens beräkning av skattetillägg för en konstaterad oriktig uppgift. Frågan om kvittningsposten kan godtas får då prövas genom besvär av behörig instans.

2.3 Förutsättningar för skattetillägg vid oriktig uppgift i skattemål (116 a § första stycket andra meningen)

Skattetillägg kan påföras om skattskyldig skriftligen har lämnat oriktig uppgift i mål om sin taxering. Bestämmelsen gäller även i mål om eftertaxering (116 s §). Har uppgiften lämnats i annan typ av mål t ex mål om eftergift av särskild avgift kan den inte leda till skattetillägg.

Bestämmelsen omfattar endast skriftliga meddelanden som den skattskyldige riktat till domstolen. Har meddelandet lämnats till taxeringsrevisor eller taxeringsintendent i samband med revision eller eftergranskning kan avgift inte påföras. Meddelandet kan i sådant fall inte anses riktat till domstolen.

Det saknar betydelse i vilken typ av handling uppgiften lämnats. Den oriktiga uppgiften kan ha lämnats t ex i besvärsskrift, genmäle eller annat svaromål.

Om den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift i deklarationen och vidhåller denna uppgift i meddelande till domstolen, kan skattetillägg bli aktuellt endast för uppgiften i deklarationen.

Den skattskyldige kan i en fråga ha lämnat motstridiga uppgifter i mål om taxering. Om en av uppgifterna är riktig får frågan om skattetillägg bedömas mot bakgrunden av bestämmelsen om frivillig rättelse i 116 f §

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

tredje stycket. Bestämmelsen gäller även för det fall att den oriktiga uppgiften inte har prövats i taxeringsmålet. Att uppgiften inte prövats kan bero på att den skattskyldige återkallat sin talan utan att frivillig rättelse kan anses föreligga eller att besvären anförts för sent.

Taxeringsintendentens besvärsmål vid fall av oriktig uppgift i taxeringsmål regleras i 116 n § tredje stycket.

2.4 Förutsättningar för skattetillägg vid skönmässig höjning (116 b §)

Denna paragraf anger villkoren för skattetillägg vid skönmässig höjning i de fall deklaration lämnats. Om en skattskyldigs inkomst av viss förvärvskälla till följd av brister i deklarationen eller bristfälligt underlag för sådan inte kan tillförlitligen beräknas, utan måste uppskattas med stöd av 21 § TL, skall skattetillägg påföras. Till skönmässig höjning enligt detta lagrum hänförs de fall då samtliga intäkter eller kostnader i förvärvskälla i brist på utredning uppskattas enligt 21 § TL.

Beslutsmyndigheten skall undanta rättelse av oriktig uppgift, som kan föranleda skattetillägg, när avgiften på det skönmässiga påslaget beräknas. För den oriktiga uppgiften beräknas skattetillägg enligt punkt 3.1 eller 3.2 nedan. I beslutet skall därför klart anges vilket belopp som avser konstaterade oriktiga uppgifter och vilket belopp som avser skönmässigt påslag. För att den avsedda uppdelningen skall kunna ske är det viktigt att taxeringsnämnden i sitt beslut anger i vad mån oriktiga uppgifter ingår i en skönshöjning.

2.5 Förutsättningar för skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration (116 c §)

Förutsättningarna för att skattetillägg skall kunna påföras enligt denna grund är att inkomst eller förmögenhet har uppskattats utan ledning av självdeklaration eller annat skriftligt meddelande samt att anmaning att deklarerera har sänts ut till den skattskyldige. Har taxeringsnämnden underlåtit att sända ut anmaning, kan villkoret uppfyllas senare genom att taxeringsintendenten utfärdar anmaning. Det krävs dock inte att den skattskyldige har tagit del av anmaningen för att skattetillägg skall kunna påföras.

Det är av stor vikt att anmaningen uppfyller de krav som 52 § TL ställer på innehållet i formellt avseende. Brister i sådant hänseende kan medföra att skattetillägg inte kan påföras.

Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige påförs skattetillägg enligt 116 a §.

Har den skattskyldige t ex lämnat en inte undertecknad deklaration skall rättelse av oriktiga uppgifter i meddelandet alltså föranleda att skattetillägg påförs enligt 116 a §. Till den del taxeringsnämnden frångår meddelandet och uppskattar inkomsten med stöd av 21 § TL skall skattetillägg påföras enligt 116 c §.

3 Grunder för beräkning av skattetillägg

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

3.1 Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (116 a § andra stycket)

Skattetillägg påförs i normalfallet med 40 % av den inkomst- eller förmögenhetsskatt som skulle ha undandragits om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Vid beräkning av underlag för skattetillägg beaktas även den skatt som skulle ha debiterats make eller barn, som sambeskattas med den skattskyldige. I det fall att skattskyldigs dödsbo samtaxeras med efterlevande make skall underlaget för skattetillägg beräknas enligt de grunder som nu har angetts.

Såsom angetts under 2.2.5 skall det föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget. Har t ex gift skattskyldig som inkomst av kapital redovisat totalt 150 kr mot rätteligen 1 200 kr påförs honom inte skattetillägg eftersom han skall tillgodoföras extra avdrag med 1 600 kr. Skulle i nämnda exempel kapitalinkomsten uppgå till 3 000 kr påförs honom skattetillägg. Tillägget beräknas dock på ett underlag av 1 400 kr (3 000 ./. 1 600). I exemplet har förutsatts att den skattskyldiges make inte haft inkomst av kapital.

Om tillägget av en utelämnad intäktspost medför rätt till högre förvärsavdrag skall till grund för beräkning av skattetillägget läggas nettobeloppet, dvs skillnaden mellan den utelämnade intäkten och det härpå belöpande förvärsavdraget utgör underlaget för skattetillägg.

Den skattskyldige undgår tillägg för oriktig uppgift om han, trots att oriktig uppgift konstaterats, åsatts så låg taxering, att beskattningsbar inkomst inte uppkommer. Felaktigheten har då inte påverkat skatteuttaget och tillägg skall därför inte utgå.

När det gäller makar skall hänsyn tas till bådars skatt för inkomst och förmögenhet. Förhållandet kan vara det att den ene maken redovisar underskott som den andre maken skall tillgodoräknas. Beräkningen av skattetillägget skall därför grundas på den sammanlagda förändringen av makarnas skatt. Motsvarande gäller beräkningen av skattetillägg vid förmögenhetstaxeringen, där omyndiga barns förmögenhet skall beaktas vid föräldrarnas taxering.

Om den ene maken i sin deklaration utelämnar inkomster och samtidigt redovisar underskott som har betydelse för den andre makens taxering resp debitering utgår skattetillägg även om rättelsen av den oriktiga uppgiften inte medför att beskattningsbar inkomst åsatts uppgiftslämnaren. Underlaget för skattetillägg utgör i sådant fall det belopp eller den skatt som skulle ha avräknats från den andre makens taxering resp debitering om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Skulle den oriktiga uppgiften t ex ha påverkat makes skattereduktion (1 800 kr-avdraget) enligt 2 § 4 mom uppbördslagen (UBL) påförs skattetillägg. Den make som lämnat den oriktiga uppgiften skall i sådant fall påföras skattetillägg fastän någon skatt inte debiterats honom. Tillägget beräknas i sådant fall på det belopp som den andre maken skulle ha fått i lägre skatt.

Har 80/85 %-regeln tillämpats vid uträkning av skatt efter taxerings-

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

nämndens rättelse, skall denna regel tillämpas även vid beräkning av skattetillägget.

3.2 Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (116 a § tredje stycket)

Enligt detta lagrum skall avgiftsberäkning ske efter 20 % om oriktig uppgift rättats eller kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering. I lagrummet lämnas exempel på sådant material.

Det kontrollmaterial som anges i lagtexten är taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för nästföregående beskattningsår samt uppgift som det enligt TL åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering.

Meddelande från annan taxeringsnämnd omfattas inte av bestämmelsen.

Av det uppräknade kontrollmaterialet torde taxeringsavi och föregående års självdeklaration som regel finnas till hands för taxeringsnämnden. För fel som kunnat rättas med ledning av dessa handlingar tillämpas den lägre procentsatsen även om handlingarna inte varit tillgängliga vid taxeringen.

Skyldigheten för arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna uppgift till ledning för annans taxering regleras i en rad olika bestämmelser i TL.

I fråga om sådant kontrollmaterial som inte tillhör det i lagtexten särskilt angivna blir tillämpningen av bestämmelsen beroende av om materialet kan anses vara normalt tillgängligt vid taxering.

Föreskrifter

För att kontrollmaterial skall anses normalt tillgängligt krävs att materialet tas fram årligen. Detta innebär inte, att kontrollmaterialet måste ha använts under ett visst antal år för att kravet på regelbundenhet skall anses uppfyllt. Det avgörande är om syftet med materialet är att kontroll skall ske regelbundet. Redan första året kan ett kontrollmaterial därför vara av kvalificerande art. Vidare bör materialet vara generellt i den meningen att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i visst län som haft intäkt, kostnad etc av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om.

Det bör genom administrativa rutiner vara sört för att taxeringsnämnden regelmässigt får tillgång till materialet. I regel bör det vara fråga om sådant material som mer eller mindre automatiskt överlämnas till taxeringsnämnd t ex genom att det insorteras i deklARATIONERNA.

Till ledning för tillämpningen kan anges att uppgift om aktieutdelning enligt 43 § TL, som det utdelande bolaget utan särskild anmaning skall lämna in till skattemyndigheterna omfattas av bestämmelsen. Detsamma gäller besked från värdepapperscentralen, från svenska förvaltare eller förvaringsbank som avses i aktiefondslagen angående verkställd utdelning, bilregisterutdrag, uppgift om försäljning av fastighet, uppgift om tax-

eringsvärde och bankuppgift om investeringskonto eller skogs-konto.

Till normalt tillgängligt kontrollmaterial räknas däremot inte uppgifter som RSV eller viss länsstyrelse på grund av kontroll-aktioner ställer till taxeringsnämnds förfogande.

För samtliga de fall som kan grunda avgiftsberäkning enligt den lägre procentsatsen gäller, utom då fråga är om taxeringsavi och självdeklara-tion för nästföregående år, att uppgiften skall ha kommit in till tax-eringsnämnden före taxeringsperiodens slut — dvs senast den 31 oktober - för att kunna beaktas. Saknas sådan kontrolluppgift och kan den skattskyldige inte göra troligt att uppgiften likväl kommit in till tax-eringsnämnden påförs skattetillägg med 40 %.

Den oriktiga uppgiften skall ha rättats eller ha kunnat rättas med ledning av det i lagrummet avsedda kontrollmaterialet. Detta innebär att uppgiftens oriktighet klart skall framgå av detta material. Det räcker inte att man på grund av kontrollmaterialet kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig. Däremot krävs inte att felets omfattning direkt framgår av materialet. Kan man med ledning av tillgängligt bilregister-utdrag konstatera att den skattskyldige har bil, som inte redovisats på förmögenhetsbilagan, kan den lägre procentsatsen tillämpas utan hinder av att bilens värde inte anges på utdraget.

Bedömningen blir densamma om den skattskyldige underlåtit att re-dovisa förmån, trots att det av kontrolluppgift framgår att han åtnjutit sådan bilförmån. Däremot skall skattetillägg inte beräknas efter den lägre procentsatsen om kontrollmaterialet inte ger någon ledning för att vidta rättelse.

Föreskrifter

I fråga om rättelse med ledning av föregående års självdeklara-tion skall den oriktiga uppgiften klart framgå vid jämförelse mellan denna deklara-tion och det aktuella årets. Rättelsemöjlig-heten bör emellertid inte anses inskränkt till sådana uppgifter som framgår av den skattskyldiges egna meddelanden. Även uppgift som lämnats i avvikelse från deklara-tion bör kunna beaktas. Uppgiftens oriktighet skall dock klart framgå av avvi-kelsen. Detta får anses vara fallet om avvikelser avser rättelse av balansposter.

När det gäller rättelse av andra uppgifter än balansposter kan det ofta inte konstateras enbart med ledning av föregående års självdeklara-tion att förhållandena är identiska för de båda beskattningsåren. Om det vid en jämförelse med föregående års deklara-tion kan ifrågasättas om den skattskyldige åtnjutit naturaförmån trots att den inte deklarerats för det aktuella året, måste i regel utredning göras för att klarlägga förhållan-den. Visar det sig först efter sådan utredning att oriktig uppgift lämnats kan rättelse inte anses ha skett med ledning av föregående års självde-klara-tion. Skattetillägget beräknas i sådant fall efter 40 %.

Vid tillämpning av 20 %-regeln skall i övrigt gälla vad som sagts om avgiftsberäkningen i andra stycket 116 a § TL.

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

3.3 Beräkning av skattetillägg vid skönsmässig höjning (116 b §)

Skattetillägg påförs med 40 % av den skatt som hade undgått debitering om den uppgift som frångåtts hade godtagits. Vid beräkningen skall i övrigt bestämmelserna i 116 a § andra stycket tillämpas. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall tillägg utgå enligt bestämmelserna i 116 a §.

Det sistnämnda innebär att avgiften beräknas efter 20 % om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av sådant kontrollmaterial som anses normalt tillgängligt vid taxering.

Skattetillägget beräknas på den skatt som utgår på skillnaden mellan nettointäkten i förvärvskällan bestämd med stöd av 21 § TL och det belopp deklARATIONEN utvisar efter korrigering. Det innebär att deklARATIONEN först skall rättas med hänsyn till fel som kan hänföras till felräkning. Vidare skall rättelse ske för sådana ändringar som inte grundar skattetillägg. Jfr även vad som anförts om kvittning under 2.2.6.

Exempel

Den skattskyldige har redovisat inkomst i sin deklARATION med 35 000 kr. Det föreligger förutsättningar att tillämpa 21 § TL. Taxeringsnämnden som finner att intäkter p g a felräkning angetts 5 000 kr för högt, bestämmer den taxerade inkomsten skönsmässigt till 50 000 kr. Med anledning av detta skall skattetillägg beräknas på skatten på skillnaden mellan 50 000 och 30 000 kr i intäkt.

Hade det i exemplet i stället varit fråga om en avdragspost på 5 000 kr som den skattskyldige i efterhand gjort gällande att han glömt att dra av i samma förvärvskälla skulle avgiftsunderlaget ha reducerats till 15 000 kr (kvittning, jfr 2.2.6).

Till grund för skattetillägg enligt 116 b § skall läggas endast det skönsmässiga påslaget. Därvid tillämpas i övrigt reglerna i 116 a § andra stycket. Till den del höjningen innefattar konstaterade oriktiga uppgifter skall tillägget beräknas enligt 116 a §.

Det sagda kan illustreras med följande exempel.

En skattskyldig uppger nettointäkt av en förvärvskälla till 50 000 kr. Vid granskning av deklARATIONEN konstateras, att ett avdrag genom oriktig uppgift har tagits upp 4 000 kr för högt och att en balanspost har förts över med felaktigt belopp från nästföregående års deklARATION och sänkt nettointäkten med 6 000 kr. Bristfällig bokföring m m ger stöd för skönstaxering. Nettointäkten bestäms därför till 75 000 kr. Skattetillägg avseende ett underlag av 10 000 kr (4 000 + 6 000) skall beräknas enligt 116 a §. Därvid sker avgiftsberäkningen enligt andra stycket (40 %) såvitt avser 4 000 kr och enligt tredje stycket (20 %) såvitt avser 6 000 kr. Till den del taxeringsbeslutet innefattar uppskattning dvs 15 000 kr skall skattetillägg beräknas enligt 116 b § med tillämpning av 116 a § andra stycket.

3.4 Beräkning av skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklARATION (116 c §)

Skattetillägg påförs med 40 % av den inkomst- eller förmögenhetsskatt som till följd av uppskattningen påförs den skattskyldige. Vid beräkning-

en skall i övrigt bestämmelserna i 116 a § andra stycket tillämpas. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall skattetillägg påföras enligt bestämmelserna i 116 a §.

Till grund för skattetillägg enligt 116 c § skall läggas endast den sköns-
mässiga delen av taxeringen. Taxeringsuppgifter som den skattskyldige
lämnat i skriftligt meddelande, t ex i en inte undertecknad deklaration,
skall räknas honom till godo. Ingår i uppskattningen rättelse av oriktig
uppgift i sådant meddelande skall skattetillägg utgå enligt 116 a §. Föl-
jande exempel kan tjäna som ledning vid tillämpningen.

En skattskyldig har i deklaration som han inte undertecknat tagit upp
intäkter i inkomstslaget rörelse med 15 000 kr och yrkat avdrag med
5 000 kr. Han uppger således en nettointäkt på 10 000 kr. Taxerings-
nämnden finner avdragen styrkta till endast 2 000 kr. Inkomsten i för-
värvskällan bestäms skönsmässigt till 40 000 kr. Skattetillägg enligt
116 c § skall i detta fall beräknas på skatten på ett underlag av 30 000 kr
(40 000 ./. 10 000). Om det av omständigheterna framgår att yrkandet
beträffande de 3 000 kr för vilka avdrag vägrats, innefattar oriktig upp-
gift, skall skattetillägg beräknas på detta belopp enligt 116 a §. Skattetil-
lägg enligt 116 c § skall då beräknas på detta belopp enligt 116 a §.
Skattetillägg enligt 116 c § skall då beräknas på skatten på ett underlag
av 27 000 kr (30 000 ./. 3 000) istället för på skatten på ett underlag av
30 000 kr.

Det är alltså av vikt att taxeringsnämnden i sitt beslut om sköns-
mässig taxering i avsaknad av självdeklaration anger i vad mån uppskattningen
innefattar rättelse av oriktig uppgift i skriftligt meddelande från den
skattskyldige.

Skattetillägg som påförts enligt 116 c § skall undanröjas eller nedsät-
tas till 10 % under de förutsättningar som anges i 116 d §. Sådant undan-
röjande resp nedsättning gäller inte den del av skattetillägget som avser
oriktig uppgift, lämnad i skriftligt meddelande, eftersom skattetillägg i
sådant fall utgår enligt 116 a §.

3.5 Beräkning av skattetillägg efter skilda procentsatser (116 r §)

Enligt de nya reglerna kan skattetillägg komma att påföras efter både
20 och 40 % vid en och samma taxering. I sådant fall skall enligt 116 r §
andra stycket det totala skattebelopp som belöper på underlaget för
avgiftsberäkningen fördelas efter den andel som underlaget för 20 %
resp 40 % utgör av det sammanlagda avgiftsunderlaget.

Exempel

Den skattskyldige har fått sin taxering höjd med 15 000 kr vid både
taxering till statlig och kommunal inkomstskatt. Med hänsyn till omstän-
digheterna bör skattetillägg på den skatt som belöper på 5 000 kr utgå
efter 20 % och i övrigt efter 40 %. Skatteuttaget på de 15 000 kr utgör
sammanlagt 9 000 kr. Skattetillägg skall sålunda utgå med 40 % på

$\frac{10\ 000}{15\ 000}$ av 9 000 kr och med 20 % på

$\frac{5\ 000}{15\ 000}$ av 9 000 kr.

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

Skall skattetillägg samtidigt utgå enligt skilda lagrum och olika procentsatser måste den sammanlagda skattetilläggsgrundande höjningen uppdelas på flera underlag. Det kan alltså samtidigt förekomma skattetillägg enligt 116 a § med 40 % resp 20 % och skattetillägg enligt 116 b § eller 116 c §, dvs tre olika underlag. Uppdelning kan ske antingen genom att varje underlag uträknas för sig eller genom att underlagssumman proportioneras. Skattetilläggsgrundande höjningar kan nämligen inte placeras i någon inbördes turordning. Proportioneringen tillgår så, att nettohöjningen (höjningen efter kvittningar och eventuella schablonavdrag) fördelas efter den andel som resp oriktig uppgift utgör av det sammanlagda beloppet av dessa uppgifter. Metoden framgår av följande exempel.

Exempel

En skattskyldig redovisar nettointäkt av rörelse med 6 000 kr. Taxeringsnämnden höjer med 2 000 kr för oriktig ingående balanspost, med 4 000 kr för utelämnad inkomst, med 5 000 kr för skönmässigt påslag och avräknar slutligen efter yrkande från den skattskyldige 3 000 kr avseende ett bortglömt avdrag i förvärvskällan. Nettohöjningen blir därvid 8 000 kr. Underlaget för skattetillägg enligt 116 a § (20 %), 116 a § (40 %), och 116 b § (40 %) uträknas på följande sätt.

$$116 \text{ a } \S 20 \%: \frac{2\,000 \times 8\,000}{11\,000} = 1\,455 \text{ kr}$$

$$116 \text{ a } \S 40 \%: \frac{4\,000 \times 8\,000}{11\,000} = 2\,909 \text{ kr}$$

$$116 \text{ b } \S 40 \%: \frac{5\,000 \times 8\,000}{11\,000} = 3\,636 \text{ kr}$$

Summa underlag 8 000 kr

Uträkningen av själva skattetillägget utförs på liknande sätt. Därvid är det emellertid endast de skilda procentsatserna som behöver beaktas. Först beräknas skatten på underlagssumman. Därefter fördelas skatten efter den andel som 20- resp 40-procentsdelarna utgör av den totala underlagssumman.

Om skatten i det föregående exemplet höjs med 3 500 kr, blir uträkningen av skattetillägget följande.

Skattetillägg med 20 %:

$$20 \% \times \frac{1\,455 \times 3\,500}{8\,000} = 127 \text{ kr}$$

Skattetillägg med 40 %

$$40 \% \times \frac{6\,545 \times 3\,500}{8\,000} = 1\,145 \text{ kr}$$

Summa skattetillägg 1 272 kr

Samma proportioneringsmetod skall användas när den slutliga taxerade eller beskattningsbara inkomsten är lägre än det belopp som grundar skattetillägg. I sådana fall är det den totala skatten som skall proportioneras.

3.6 Undanröjande/nedsättning av skattetillägg enligt 116 d §

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

Bestämmelserna avser skattetillägg som påförts på grund av utebliven deklaration enligt 116 c §. Beslut om skattetillägg enligt 116 c § skall undanröjas om deklaration har kommit in till lokal skattemyndighet, länsstyrelse eller skattedomstol före utgången av februari månad året efter taxeringsåret.

Har den skattskyldige fått del av beslutet först efter taxeringsårets utgång skall beslutet undanröjas om deklarationen kommit in inom två månader från det han fick del av beslutet. Har deklaration som avser fysisk person kommit in efter denna tidpunkt men före utgången av året efter det då beslut om skattetillägg meddelats enligt 116 c § och skall tillägget inte undanröjas skall detta sättas ned till 10 % av det tillägg som annars skulle ha utgått. Detsamma gäller om skattskyldig gör sannolikt att han inte har fått del av debetsedel eller annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek inom denna tidsperiod och deklaration kommit in inom två månader från det han fick sådan kännedom.

Skattetillägg som påförts enligt 116 c § kan inte höjas men väl sänkas om deklaration kommer in. Innehåller den avlämnade deklarationen oriktig uppgift kan skattetillägg påföras enligt 116 a §. Vid skönsässig höjning kan tillägg även påföras enligt 116 b §.

Exempel

Skattskyldig fysisk person kommer in med deklaration efter utgången av februari månad året efter taxeringsåret men före utgången av året efter det år då tillägget beslutades. Enligt 116 d § första stycket kan beslutet om tillägg i sin helhet inte undanröjas utan beslutet kvarstår i princip. Skatterätten skall då sätta ned tillägget till 10 % av det skattetillägg som skall påföras enligt 116 c §. Om taxeringarna på grund av den inkomna deklarationen sätts ned skall enligt 116 p § andra stycket därav föranledd ändring av avgift beslutas. Skattetillägget skall således omräknas på grundval av den ändrade taxeringen. Härfter får med stöd av jämningsregeln i 116 d § skattetillägget beräknas till 10 % av det omräknade tillägget.

Ändras exemplet på så sätt att taxeringarna blir oförändrade eller bestäms till högre belopp i enlighet med deklarationen kan skattetillägget varken höjas eller nedsättas utan endast jämkas till 10 % av det skattetillägg som påförs enligt 116 c §.

Även skattetillägg som upptagits på skattsedeln på tillkommande skatt kan reduceras. Detta blir fallet när t ex påfört skattetillägg har höjts genom beslut av skatterätt.

4 När skattetillägg inte skall påföras

Intäkter skall redovisas till fulla belopp och avdrag motsvaras av verkliga kostnader av det slag som har angetts av den skattskyldige. Den som åsidosätter dessa krav på sanningsplikt skall i princip påföras skattetillägg. Felaktighet som kan hänföras till uppenbar felräkning eller mis skrivning som framgår av deklarationen eller avser yrkande och värdering medför dock inte att skattetillägg påförs. Har uppgift rättats frivilligt påförs inte skattetillägg.

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

Skattetillägg påförs inte heller om det föreligger omständigheter som utgör grund för eftergift.

4.1 Felräkning eller misskrivning (116 f §)

Skattetillägg påförs inte i samband med rättelse av felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige. Bestämmelsen täcker även uppenbar felräkning och misskrivning i handling som lämnas i taxeringsmål. Felsummering och liknande som skett i det material som ligger till grund för meddelandet hänförs i princip till oriktig uppgift. Till oriktig uppgift hänförs även felaktig överföring från deklarationsunderlag. En felaktighet får anses som uppenbar om den med hänsyn till övrig av den skattskyldige lämnad information är så framträdande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten. Den omständigheten att den korrekta uppgiften framgår av kontrolluppgift, taxeringsavi eller annat kontrollmaterial som normalt finns tillgängligt vid granskningen medför inte att den felaktiga uppgiften anses som uppenbar felräkning eller misskrivning. (Jfr bestämmelserna i 116 a § tredje stycket TL om avgiftsberäkning efter 20 %).

4.2 Yrkande och värdering (116 f §)

Skattetillägg skall inte utgå vid avvikelse som avser bedömning av yrkande, såvitt avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Som oriktig uppgift anses inte yrkande och värdering. Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnat felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen.

För bedömningen av vad som utgör oriktig uppgift hänvisas till 2.2.

4.3 Frivillig rättelse (116 f §)

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. Det kan även ske genom ombud. Frivillig rättelse bör göras skriftligen men kan också ske muntligen.

Har myndigheten begärt upplysningar av den skattskyldige med anknytning 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.

4.4 Undantag för dödsbo i visst fall (116 i §)

Har den skattskyldige avlidit innan myndigheten fattat beslut om särskild avgift får avgift inte påföras. Skulle avgift ändå ha påförts och dödsboet försuttit den ordinarie besvärstiden föreligger rätt att anföra besvär i särskild ordning med stöd av 116 o §.

4.5 Eftergiftsgrunder (116 h §)

Skattetillägg får helt efterges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet.

Skattetillägg kan efterges även i fall då det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Eftergiftsgrunderna är tillämpliga på de olika slagen av skattetillägg. Eftergift kan sålunda medges även för skattetillägg som påförts på grund av skönstaxering.

4.5.1 Utredningsansvaret

Huvudregeln bör vara att den skattskyldige själv får anföra de omständigheter som i hans fall kan föreligga för eftergift. Från denna princip gäller enligt 116 p § det viktiga undantaget, att eftergiftsbestämmelserna skall beaktas även om yrkande om eftergift inte framställts i den mån det föranleds av innehållet i tillgängligt material eller förhållanden som på annat sätt är kända för myndigheten.

Skyldigheten att beakta eftergiftsreglerna ex officio är alltså begränsad till de fall då frågan om eftergift har aktualiserats av vad som har förekommit i ärende hos lokal skattemyndighet eller mål hos domstol om särskild avgift.

Uppgift som har betydelse för bedömningen av eftergiftsgrundens ålder framgår av deklARATION, kontrolluppgift för anställd och taxerings-avi. Frågan om eftergift på annan grund aktualiseras oftast genom att den skattskyldige har tagit kontakt med taxeringsmyndigheterna. I vissa fall kan den skattskyldiges bristande erfarenhet utläsas redan av deklARATIONSHANDLINGARNA. Det torde vidare i många fall vara möjligt att bilda sig en uppfattning om huruvida felaktigheten är ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Av handlingarna i ärendet kan framgå omständigheter som tyder på att den skattskyldige lider av sjukdom eller handikapp. När det finns grund att anta att viss eftergiftsgrund föreligger, skall beslutsfattaren höra med den skattskyldige om ytterligare upplysning kan lämnas för bedömningen av frågan om eftergift.

4.5.2 Tillämpningen av eftergiftsgrunderna

Eftergiftsreglerna är avsedda att förhindra att bli en ursäktlig ovetskap eller missuppfattning om innehållet i en skatteregel föranleder skattetill-

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

lägg. De skall också förhindra att skattetillägg påförs för andra ursäktliga felaktigheter. Bristande noggrannhet vid fullgörande av deklARATIONSSKYLDIGHETEN kan dock inte principiellt medföra frihet från sanktion.

Vid den praktiska tillämpningen av eftergiftsgrunderna är det nödvändigt att använda vissa presumtioner. Det förhållandet att RSV för vissa fall ställt upp schablonregler för eftergift får emellertid inte leda till att eftergift genomgående vägras i fall som inte täcks av schablonreglerna.

Den omständigheten att det finns regler om en i princip generell befrielse för t ex företagångsdeklaranter och pensionärer får alltså inte uppfattas så att bristande erfarenhet och ålder aldrig kan åberopas som grund för eftergift av den som deklarerar för andra gången resp inte uppnått pensionsåldern.

Gäller det fall som tangerar de generella eftergiftsfallen bör grunderna för eftergift tolkas generöst. Myndigheten skall på grundval av tillgängligt material noggrant pröva om förhållandena i det enskilda fallet motiverar eftergift. Detta gäller även om föreskrifterna direkt anger, att den åberopade omständigheten normalt inte bör föranleda eftergift.

Vid bedömningen av om eftergift kan medges bör myndigheten göra en samlad bedömning av samtliga kända omständigheter av betydelse för eftergiftsprövningen. Flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd kan tillsammans ha en sådan styrka att eftergift bör ske. För att undvika obilliga konsekvenser bör eftergiftsreglerna tillämpas generöst.

Föreskrifter

4.5.3 Ålder

Enligt denna grund får skattetillägg efterges, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha samband med den skattskyldiges ålder. Med uttrycket ålder avses såväl hög som låg ålder. Det fordras inte full bevisning om sambandet mellan åldern och felaktigheten. Det räcker att åldern kan antas ha varit orsak till felet. Den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv bör i princip ha fullt ansvar för felaktighet vid uppgiftslämnandet.

Skattskyldig som under inkomståret fyllt 65 år eller som uppburet förtidspension bör om särskilda omständigheter inte föreligger utan skriftväxling och särskild prövning befrias från skattetillägg. Som särskild omständighet anses främst att den skattskyldige fortfarande är ekonomisk aktiv. Har den skattskyldige haft mera betydande inkomst av förvärvsarbete vid sidan av uppburen pension tyder detta på ekonomisk aktivitet. I sådant fall bör den lokala skattemyndigheten söka utreda om förseelsen eller underlåtenheten är av sådan art att skattetillägg — trots den skattskyldiges ålder — bör påföras. Om frågan inte kan utredas av myndigheten, får det ankomma på den skattskyldige att visa att förseelsen eller underlåtenheten har sådant samband med hans ålder att den på grund härav eller av annan anledning

kan anses ursäktlig. Vid 1983 års taxering bör för mera betydande inkomst vid sidan av pension tillämpas en beloppsgräns på 10 000 kr. Detta innebär att skattskyldig, som utöver folkpension och/eller annan pension uppburit inkomst av förvärvsarbete, inte bör påföras skattetillägg om inkomsten av detta arbete uppgått till högst 10 000 kr. Överstiger emellertid inkomsten detta belopp, föreligger förutsättning att påföra skattetillägg. Skattetillägg skall i sådant fall bestämmas oberoende av om den felaktiga uppgiften avser förvärvsinkomst eller annan typ av inkomst. Detta innebär att även utelämnad folkpension kan medföra skattetillägg.

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

4.5.4 Bristande erfarenhet

Eftergiftsgrunden bristande erfarenhet är tillämplig, då den skattskyldiges erfarenhet av skattebestämmelser om viss förvärvskälla är obetydlig. Den tar således hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Det kan t ex vara fråga om skattskyldig som deklarerar för första gången eller som, trots att han tidigare lämnat deklaration, för första gången har upprättat deklarationen själv vid den aktuella taxeringen. Den skattskyldiges bristande erfarenhet kan även bottna i otillräcklig skolunderbyggnad. Ett annat fall då eftergift kan komma ifråga avser skattskyldig som under en längre tid gjort uppehåll i sitt förvärvsarbete. Eftergift kan även bli aktuell om en skattskyldig erhållit ny förvärvskälla och den oriktiga uppgiften är av sådan beskaffenhet att den skattskyldige kan antas sakna kännedom om hur uppgiften bort redovisas. För eftergift i sådant fall bör krävas att förseelsen eller underlåtenheten avser regler som är specifika för förvärvskällan.

Omyndig skattskyldig med inkomst eller förmögenhet för vilken deklarationsskyldigheten skall fullgöras av förmyndare bör däremot om den skattskyldiges ålder eller bristande erfarenhet åberopas som ursäkt inte befrias från skattetillägg om det belopp som enligt bestämmelserna i 116 a § TL grundar skattetillägg hänför sig till sådan inkomst eller förmögenhet.

Skattskyldig som har ingen eller ringa kunskap i svenska språket och som vistats kort tid i landet, kan oftast förutsättas ha bristande erfarenhet av att deklarerera. Sådant person som vistats kortare tid än tre år i Sverige kan därför utan skriftväxling i allmänhet befrias från skattetillägg. Framgår det emellertid av taxeringsmaterialet att skäl för eftergift föreligger även efter treårsperioden skall myndigheten beakta dessa omständigheter ex officio. Myndigheten skall då, eventuellt efter ytterligare utredning efterge skattetillägg.

4.5.5 Sjukdom

Såväl fysiskt som psykiskt sjukdomstillstånd hos den skattskyldige kan medföra eftergift av skattetillägg om sjukdomen kan

antas ha menligt påverkat dennes förmåga att lämna en korrekt deklaration. Sjukdomen som sådan utgör inte grund för eftergift utan det skall föreligga ett samband mellan sjukdomen och förseelsen eller underlåtenheten. Läkarintyg eller intyg från försäkringskassa bör dock infordras endast om det anses erforderligt för bedömningen. Även sjukdom hos deklaraionsmedhjälpare kan medföra eftergift. Vid bedömningen av ursäktligheten i sådant fall bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige har varit beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sin deklaraionssskyldighet på ett riktigt sätt.

Denna eftergiftsgrund kan tillämpas även för juridiska personer om sjukdom föreligger hos firmatecknare och deklaraionssskyldigheten inte kunnat fullgöras av annan behörig firmatecknare.

4.5.6 "Därmed jämförligt förhållande"

Eftergift kan också medges vid förhållanden som anses jämförbara med ålder, sjukdom och bristande erfarenhet. Härmed avses inträffade yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga, t ex skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall.

Eftergift bör därför medges om den inträffade omständigheten kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att lämna korrekta uppgifter.

4.5.7 Den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet

Eftergiftsgrunden "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet" är av objektiv natur och främst avsedd att möjliggöra eftergift i de fall den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Eftergiftsgrunden kan således bli tillämplig när lagstiftning eller praxis inte har gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften avser. Frågan kan också vara ovanlig i beskattningssammanhang även för den som har god kännedom om beskattningsfrågor. I sådant fall kan ursäktlighet anses föreligga beroende av den skattskyldiges särskilda situation.

Bestämmelsen ger även utrymme för att beakta subjektiva omständigheter. Oriktig uppgift kan t ex ha lämnats därför att den skattskyldige, hans företrädare eller anställd hos den skattskyldige funnit en fråga svårbedömd och därför förfarit felaktigt vid uppgiftslämnande. I dessa fall kan det också bli aktuellt att tillämpa eftergiftsgrunden "bristande erfarenhet".

Det är särskilt vanligt att tillämpa eftergiftsgrunden när de materiella beskattningsreglerna nyligen ändrats. Fr o m 1977 års taxering gäller nya regler vid beskattning av fåmansföretag, företagsledare och delägare i fåmansföretag. Nya regler infördes samtidigt om uppdelning av inkomst mellan makar och för realisationsvinstbeskattningen. Dessa regler medför i vissa fall

beskattningskonsekvenser som avviker från tidigare praxis. Missuppfattning av sådana bestämmelser kan även vid 1983 års taxering bedömas som ursäktlig. Enbart den omständigheten att beskattning sker i annan förvärvskälla än enligt tidigare praxis bör dock inte utgöra grund för eftergift.

Fastighetsägare, som vid 1983 års taxering för första gången redovisar inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder och som felaktigt redovisat balansposter bör i regel inte påföras skattetillägg.

Skattetillägg bör inte heller vid 1983 års taxering påföras den som underlåtit att deklarerat sådan ersättning (t ex ersättning enligt lag om statligt personskadeskydd, bidrag vid arbetsmarknadsutbildning, olika slag av studie- och utbildningsbidrag, värnpliktingas m fl förmåner som dagpenning samt sådan avgångsersättning för privat anställda som avses i 32 § anv p 11 sista stycket KL) som numera utgör skattepliktig inkomst för mottagaren.

Skattetillägg bör inte påföras den som skall återföra schablonavdrag för egenavgifter och som därvid redovisat för lågt belopp.

Skattetillägg skall inte påföras den som lämnar oriktig eller missvisande uppgift i samband med tillämpningen av lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer

Skattetillägg skall inte påföras den som underlåtit att deklarerat annan än sådan skattefri ersättning som avses i artikel XVIII i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Finland i dess lydelse (1981:116).

I frågor om beslut, som avser tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning, påförs avgift om oriktig uppgift föreligger beträffande storleken av den inkomst och förmögenhet eller den skatt som regleras i avtalet. Det nu sagda gäller även vid tillämpningen av överenskommelse som regeringen träffat med annan stats regering enligt 72 § 2 mom KL, 20 § 2 mom lagen om statlig inkomstskatt och 20 § 2 mom lagen om statlig förmögenhetsskatt. I den mån regeringen förordnar att inkomst eller förmögenhet inte skall beskattas här i landet får också skattetillägg efterges.

Vad gäller eftergiftsgrunden "annan särskild omständighet" bör denna kunna tillämpas, när det visserligen föreligger en oriktig uppgift men denna särskilt har markerats av den skattskyldige. Den skattskyldige kan t ex ha haft svårigheter att avgöra om en lämnad uppgift varit helt riktig och försökt fästa myndighetens uppmärksamhet på detta förhållande genom att uttala sin osäkerhet om uppgiftens riktighet.

4.5.8 Ringa belopp

Överstiger inte det belopp som till följd av felaktighet eller underlåtenhet kunde ha undandragits vid inkomsttaxeringen 1 000 kr bör i regel skattetillägg inte påföras. Om flera ringa

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

belopp föreligger bör denna gräns förskjutas uppåt till 1 500 kr. Om avvikelser som i och för sig grundar skattetillägg sammanlagt inte överstiger 1 500 kr och inte något av delbeloppen är större än 1 000 kr bör eftergift alltså medges.

Vidare bör skattskyldig med låg inkomst inte påföras skattetillägg även om undandragen inkomst skulle något överstiga nämnda belopp. Med låg inkomst avses i dessa sammanhang "sammanräknad inkomst" som ej uppgår till 15 000 kr. Skattskyldig med låg inkomst bör inte påföras skattetillägg om det undanhållna beloppet inte överstigit 1 500 kr. Inte heller bör tillägg påföras om undandraget belopp utgör endast en obetydlig del av de totala inkomsterna, dvs om undanhållet belopp understiger 1 % av den taxerade inkomsten. Om undanhållet belopp överstiger 10 000 kr bör dock inte 1 %-regeln tillämpas.

Vid förmögenhetstaxeringen bör som ringa belopp anses förmögenhet som – utöver skattefritt belopp – inte överstiger 20 000 kr.

4.5.9 "Mjuk" tillämpning

Eftergiftsgrunderna bör tillämpas generöst. Det kan i tveksamma fall vara lämpligt att låta bero med den skriftväxling som kan ha skett i avgiftsfrågan med den skattskyldige. Denne bör under alla förhållanden underrättas om beslutet.

5 Administrativa avgifter — skattebrott

Det administrativa sanktionssystemet är avsett att förbättra deklaramoralen. Systemet innebär att den skattskyldige vid mindre allvarliga förseelser undgår polisutredning, åtal och inställelse inför allmän domstol och att de allmänna domstolarna avlastas arbete med mindre grova fall av överträdelse mot skatteförfattningarna.

Det förhållandet att den skattskyldige påförts skattetillägg eller förseningsavgift utesluter emellertid inte att han kan ställas till ansvar inför allmän domstol för brott mot skattebrottslagen. Skattetillägg kan nämligen påföras vid förseelse som samtidigt kan medföra straff enligt skattebrottslagen. Detta gäller vid allvarligare överträdelse mot skatteförfattningarna.

6 Förseningsavgift

6.1 Grunder för påföring av förseningsavgift

6.1.1 Enkel förseningsavgift (116 g § första stycket)

Den som skall lämna självdeklaration utan anmaning påförs enkel förseningsavgift om han

- underlåtit att lämna självdeklaration eller
- lämnat självdeklaration först efter utgången av den i 34 § 1 mom TL föreskrivna tiden eller

- lämnat självdeklaration efter utgången av den med stöd av 34 § 2 mom TL föreskrivna tiden.

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

Självdeklaration, som skall avges utan anmaning, skall normalt lämnas senast den 15 februari under taxeringsåret. Den som varit bokföringsskyldig har anstånd med att lämna självdeklaration till den 31 mars. Förutsättningen härför är att räkenskapsåret gått till ända senare än den 31 augusti året före taxeringsåret. Dessa regler tillämpas också på delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag eller rederi (34 § 1 mom TL). Motsvarande gäller i vissa fall familjemedlemmar, se RSV Dt 1980:29.

Har deklaration lämnats senast kl 24.00 den dag som satts ut i anmaning eller beslut om anstånd anses den ha kommit in i rätt tid. Detta förhållande måste beaktas när myndigheten ankomststämplar handlingar m m.

6.1.2 Dubbel förseningsavgift (116 g § andra och tredje styckena)

Dubbel förseningsavgift påförs

- den som trots anmaning underlåtit att lämna självdeklaration inom i anmaning föreskriven tid eller
- den som inte inom i anmaning föreskriven tid undertecknar deklara-tionshandling som han lämnat i rätt tid.

Anmaning att lämna självdeklaration eller att fullständiga i rätt tid avlämnad deklara-tionshandling med underskrift skall göras skriftligen. Det är av stor vikt att anmaningen uppfyller de formella kraven på innehållet (52 § TL). Brister i sådant hänseende kan medföra att enbart enkel förseningsavgift kan påföras.

En förutsättning för att dubbel förseningsavgift skall kunna påföras är att anmaningen har delgetts den skattskyldige. Det är därför av vikt att myndigheten tar reda på den skattskyldiges aktuella adress för att anmaningen skall kunna skickas dit. Den skattskyldige bör som regel tillställas anmaningen i rekommenderat brev med mottagningsbevis.

I anmaningen skall anges när deklarationen senast skall lämnas eller deklara-tionshandling undertecknas. Har t ex i anmaning angetts att deklaration skall vara inkommen "senast inom fjorton dagar efter mot-tagandet av anmaningen" skall mottagningsdagen inte räknas in i denna tidsfrist. Detta innebär att fristens längd beräknas från och med dagen efter mottagningsdagen.

I 47 § TL föreskrivs att deklara-tionsskyldigheten i vissa fall skall fullgöras av annan än den skattskyldige. Myndigheten bör därför iaktta att anmaningen i dessa fall sänds till den deklara-tionsskyldige och inte till den skattskyldige.

6.2 Grunder för beräkning av förseningsavgift

6.2.1 Enkel förseningsavgift

Enkel förseningsavgift påförs annan skattskyldig än aktiebolag med 1 % av den skattskyldiges högsta beskattningsbara inkomst vid taxering för inkomst i kommunen. Förseningsavgift kan påföras i varje kommun där den skattskyldige haft att lämna deklaration men försummat detta. Un-

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

derlaget för förseningsavgiften skall vara den högsta av de beskattningsbara inkomster som ligger till grund för den statliga resp den kommunala beskattningen.

Enkel förseningsavgift påförs annan skattskyldig än aktiebolag med 0,3 % av den vid taxeringen fastställda skattepliktiga förmögenheten i den mån den överstiger skattefritt belopp som tillkommer den skattskyldige vid förmögenhetsbeskattningen. Detta innebär att förseningsavgiften för ensamstående, som inte sambeskattas med annan, beräknas på beskattningsbar förmögenhet minus 400 000 kr. För sambeskattade beräknas förseningsavgiften på beskattningsbar förmögenhet minus 400 000 kr, proportionerad i förhållande till den skattepliktiga förmögenheten och den totala förmögenheten för de sambeskattade.

Enkel förseningsavgift påförs annan än aktiebolag med högst 300 kr vid en och samma taxering.

Aktiebolag påförs enkel förseningsavgift med 500 kr.

6.2.2 Dubbel förseningsavgift

Dubbel förseningsavgift påförs annan än aktiebolag med lägst 100 kr och högst 600 kr. Aktiebolag påförs dubbel förseningsavgift med 1 000 kr.

6.2.3 Undantag för dödsbo i visst fall (116 i §)

Förseningsavgift får inte påföras sedan den skattskyldige avlidit.

6.2.4 Kombination av skattetillägg och förseningsavgift

Förseningsavgift som inte uppgår till minst 100 kr skall i princip inte påföras. Om skattetillägg och förseningsavgift vid en och samma taxering tillsammans uppgår till minst 100 kr skall emellertid avgift påföras (116 r §).

6.3 Eftergiftsgrunder (116 h §)

Förseningsavgift får efterges helt. Fråga om eftergift av förseningsavgift bör bedömas efter förhållandena den dag, då deklarationen rätteligen skulle ha avlämnats.

Föreskrifter

Enligt förarbetena skall en eller annan dags försening inte leda till att förseningsavgift påförs. Denna tidsfrist gäller emellertid inte när deklaration kommer in efter tidpunkt som satts ut i anmaning eller beslut om anstånd.

RSV har den 17 mars och 6 april 1983 beslutat att bestämmelserna om påföring av förseningsavgift skall vid 1983 års taxering tillämpas så att

- deklarationsskyldig, som enligt 34 § 1 mom TL skall lämna självdeklaration senast den 15 februari 1983, inte påförs förseningsavgift om hans deklaration kommit taxeringsmyndighet tillhanda senast den 17 februari 1983
- deklarationsskyldig, som enligt 34 § 1 mom TL har anstånd med att lämna självdeklaration till den 31 mars 1983, inte

påförs förseningsavgift om hans deklaration kommit taxeringsmyndighet tillhanda senast den 6 april 1983.

Skattskyldig kan efter ansökan medges anstånd med att lämna självdeklaration (34 § 2 mom TL). RSV har meddelat anvisningar om anstånd (RSV Dt 1980:29). Har gift skattskyldig medgetts anstånd efter ansökan, tillämpas i fråga om påföring av förseningsavgift motsvarande anståndstid beträffande maken och hemmavarande barn under 18 år, även om särskild framställning härom inte gjorts.

Skattskyldig, som inte ansökt om anstånd, skall enligt förarbetena inte påföras förseningsavgift, om skäl att medge anstånd enligt 34 § 2 mom TL kan anses ha förelegat. Vid bedömning av avgiftsfrågan i sådant fall bör även beaktas den anståndstid som normalt skulle medgetts om ansökan gjorts. Har självdeklaration lämnats efter utgången av denna tid bör förseningsavgift påföras.

Självdeklaration skall lämnas till länsstyrelse eller till lokal skattemyndighet. Länsstyrelsen kan medge att deklaration även får lämnas på annat sätt (35 § TL). Annan juridisk person än dödsbo och familjestiftelse, som skall åsättas taxering i flera kommuner inom ett län och som är skyldig lämna allmän självdeklaration i detta län, skall i förekommande fall påföras förseningsavgift endast i hemortskommunen. Föreligger skyldighet att avlämna endast särskild självdeklaration inom ett län påförs förseningsavgift i den kommun i länet, där den högsta beskattningsbara inkomsten tas till beskattning.

Förseningsavgift får efterges om förseningen eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller om förseningen eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till någon särskild omständighet, som rör annat än vad som sägs i förra meningen. Ringabellopsregeln gäller inte förseningsavgift.

Föreskrifter

6.3.1 Ålder

Med ålder avses både hög och låg ålder. Eftergiftsgrunden ålder bör i detta sammanhang tillämpas endast beträffande fall där åldern kan antas ha ett samband med förseningen eller underlåtenheten. För skattskyldig som vid deklarationstidpunkten fyllt 65 år eller uppburit förtidspension kan åldern i regel antas ha haft samband med förseningen eller underlåtenheten. Förseningsavgift bör därför i sådana fall efterges utan skriftväxling och särskild prövning. Framgår det av deklarationsmaterialet eller av vad som förekommit i ärendet att åldern kan ha haft samband med deklarationsförsummelsen även för en person som är några år yngre skall myndigheten utreda om avgift bör påföras.

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

En ekonomiskt aktiv person bör i princip ansvara fullt ut för deklarationsförsummelse. För innebörden av uttrycket "ekonomiskt aktiv" hänvisas till 4.5.3. Myndigheten bör i fråga om ekonomiskt aktiv person tillämpa samma förfaringssätt vid utredningen som angetts under 4.5.3.

För en skattskyldig som har att lämna deklARATION första gången kan åldern antas ha haft samband med förseningen eller underlåtenheten. Eftergiftsgrunden ålder kan i sådant fall sammanfalla med grunden bristande erfarenhet.

6.3.2 Bristande erfarenhet

Eftergiftsgrunden bristande erfarenhet kan tillämpas för eftergift av förseningsavgift då den skattskyldiges erfarenhet av deklarationsförfarandet är obetydligt. Det kan t ex vara fråga om realisationsvinst eller ränta på kapital nedlagt i fastighet som skall redovisas statligt i en kommun men kommunalt i en annan. Underlåtenhet att deklarerera i "utbokommun" bör, om den skattskyldige har ringa erfarenhet av redovisning av förvärvskällan, medföra eftergift. Eftergift bör även kunna meddelas invandra-re eller annan person som har bristfällig kännedom om det svenska deklarationsförfarandet.

6.3.3 Sjukdom

Med sjukdom förstås både fysisk och psykisk sjukdom hos den skattskyldige som kan antas ha menligt påverkat hans möjligheter att avlämna deklARATION inom föreskriven tid. För eftergift fordras att det föreligger ett direkt samband mellan sjukdomen och den skattskyldiges underlåtenhet att lämna deklARATION i tid. Sjukdomen skall således ha utgjort hinder för den skattskyldige att fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET. Om hänsyn skall tas till deklARATIONSMEDHJÄLPARS sjukdom, får bedömas från fall till fall. Vid bedömningen av ursäktligheten beträffande sjukdom hos deklARATIONSMEDHJÄLPARE bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige har varit beroende av viss medhjälpare för att kunna fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET. Så får normalt anses vara fallet då deklARATIONSUPPRÄTTAREN även har hand om den löpande bokföringen.

Denna eftergiftsgrund kan tillämpas även för juridiska personer om sjukdom föreligger hos firmatecknare och deklARATIONSSKYLDIGHETEN inte kunnat fullgöras av annan behörig firmatecknare.

6.3.4 "Därmed jämförligt förhållande"

Till förhållande som är jämförbart med ålder, sjukdom och bristande erfarenhet bör räknas inträffad yttre omständighet som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga t ex skilsmässa, närståendes sjukdom eller dödsfall. Kan den inträffade omständigheten antas ha påverkat den skatt-

skyldiges möjlighet att lämna deklaration i rätt tid bör alltså eftergift medges.

RSFS 1983:22
RSV Dt 1983:10

6.3.5 Annan särskild omständighet

Deklarationer från skattskyldiga i utlandet kommer många gånger in för sent. Om det föreligger särskilda omständigheter som är betingade av utlandsvistelsen, t ex att den deklarations-skyldige inte haft tillgång till deklarationsblanketter i tid eller att postgången fungerat otillfredsställande, kan förseningen anses ursäktlig. Förseningsavgift bör efterges, om det kan antas att förseningen berott på omständigheter över vilka den deklarations-skyldige inte kunnat råda.

Aktiebolag, som bildats efter den 1 juli 1978 och som tillämpar kalenderårsredovisning bör vid 1983 års taxering inte påföras förseningsavgift om bolaget meddelat att räkenskapsåret förlängts. Ej heller bör under år 1982 bildat bolag med brutet räkenskapsår påföras förseningsavgift vid 1983 års taxering om räkenskapsåret gått till ända efter den 28 februari under taxeringsåret.

Från och med 1 januari 1982 skall aktiekapitalet i aktiebolag uppgå till minst 50 000 kr. Bolag kan dessförinnan upplösas genom att avföras ur aktiebolagsregistret, om samtliga aktieägare och styrelseledamöter samt verkställande direktören begär det före utgången av oktober 1981. Särskilda regler finns om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform m m (1974:990). Enligt dessa regler skall aktiebolag lämna självdeklaration för tiden fram till upplösningen. Har bolag lämnat dels begäran om upplösning, dels självdeklaration för bolagets sista bokslut i samband med avvecklingen, bör förseningsavgift inte påföras enbart av den anledningen att bolaget inte avförts ur aktiebolagsregistret.

7 Beslut om särskild avgift (116 q §)

Beslut om särskild avgift skall innehålla skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, den procentsats efter vilken avgiften skall beräknas samt underlaget för beräkningen. I fråga om förseningsavgift skall dessutom avgiften anges siffermässigt i beslutet.

Påförs skattetillägg efter olika grunder skall i beslutet tydligt anges hur tillägget fördelar sig på dem. Detta gäller t ex om skattskyldig påförs skattetillägg dels på grund av oriktig uppgift, dels på grund av skönmässig höjning.

Föreskrifterna och anvisningarna tillämpas vid 1983 års taxering. Föreskrifterna och anvisningarna i RSV Dt 1979:8 (RSFS 1979:21) upphävs. De äldre bestämmelserna tillämpas dock t o m 1982 års taxering.

**RSV Dt
1983:11
RSFS 1983:25**

**Riksskatteverkets anvisningar m m
om ändrat bokslut, inventarier av mindre värde m m; —
ändring i RSFS 1983:1, RSV Dt 1983:1**

Riksskatteverket har genom beslut den 20 januari 1983 lämnat anvisningar om ändrat bokslut, inventarier av mindre värde m m. Det har därefter beslutats att sista stycket under punkt 2.1 i dessa anvisningar skall ha följande ändrade lydelse.

”Korrigerig av felaktig balanspost — i de fall kvittning inte kan komma ifråga — bör företas vid den löpande taxeringen eller genom besvär inom ordinarie besvärstid även om felaktigheten är hänförlig till ett tidigare beskattningsår. I vissa fall bör dock rättelse ske genom eftertaxering. Så bör t ex ske om den skattskyldige har vidtagit en uppenbart oriktig bokslutsåtgärd i syfte att uppnå en obehörig skatteförmån.”

**RSV Dt
1983:12
RSFS 1983:29**

**Riksskatteverkets information
om den skattemässiga behandlingen av vissa låne- och
rättettransaktioner m m**

1 Inledning

Vid skilda tillfällen har RSV uppmärksammat olika former av avtalskonstruktioner, vilkas syfte uteslutande synes vara att uppnå fördelar vid beskattningen. Detta har gällt främst olika former av finansiella transaktioner, där bl a rätten till avdrag för ränta har en avgörande betydelse. Som exempel på sådana transaktioner kan nämnas upptagande av lån som kombineras med förskottsräntor av så betydande belopp att enbart en smärre del av det upplånade kapitalet kommer låntagaren tillgodo. Hit hör vidare transaktioner vars syfte är att undgå eller minska beskattningen av räntor och annan avkastning på kapital. Det gemensamma syftet med dessa transaktioner är vanligtvis antingen att omvandla löpande inkomster till kapitalvinster, för att på så sätt få en lägre beskattning efter några år, eller att genom konstruerade rättettransaktioner uppnå avdrag för icke avdragsgilla kostnader.

Information och marknadsföring m m gentemot en större allmänhet har inte sällan skett under förespeglig att transaktionerna kan ske i full överensstämmelse med gällande skattelagstiftning. RSV har emellertid i flertalet fall kunnat konstatera att det skatterättsliga resultatet blir ett helt annat än vad som förespeglats av företagen. Informationen får därför i vissa fall anses ha varit vilseledande vad gäller transaktionernas skattemässiga konsekvenser.

RSV har redan tidigare framhållit möjligheten att få ett klart besked i skattefrågan genom bindande förhandsbesked. Denna möjlighet har i flertalet fall inte utnyttjats, trots att skattefrågan uppenbarligen måste ha framstått som oklar för tillskyndaren av affärsidén. RSV ser mycket allvarligt på denna form av marknadsföring och information.

RSV har tidigare uttalat sig om konstruktioner av här aktuellt slag, se RSV Dt 1981:13 och RSV Dt 1982:9.

Det förstnämnda fallet avsåg skattekonsekvenserna av räntebetalningar vid sk depotionsleasing inom bilhandeln. I en situation med depotionsleasing har regeringsrätten ansett avtalen ha en sådan innebörd att den som ränta betecknade betalningen inte kunde anses utgöra ränta i skatterättslig mening, se RSV/FB Dt 1982:16. Detsamma torde

för övrigt gälla övriga i marknaden då förekommande avtalskonstruktioner om depositionsleasing.

Det andra fallet avsåg en avtalskonstruktion där medlemmar i en konsumtionsförening tecknade sig för förhållandevis stora insatser i föreningen. Så gott som hela insatskapitalet lämnades i form av amorteringsfria reverser. Medlemmarna betalade däremot ränta på dessa reverser. I gengäld fick medlemmen inköpsrabatter i förhållande till gjorda ränteinbetalningar. I detta fall ansågs den sålunda uppkomna skulden till föreningen inte som någon verklig skuld. Den som ränta betecknade betalningen ansågs därför inte som en i skatterättslig mening avdragsgill ränta.

Genom denna information vill RSV fästa uppmärksamheten på vissa slag av finansiella transaktioner, som kan anses ha skett uteslutande i syfte att uppnå fördelar vid beskattningen genom kringgåenden av gällande beskattningsregler. Informationen är framförallt avsedd att belysa en del frågeställningar som uppkommer vid vissa slag av ränte- och lånetransaktioner. Eftersom innehållet i de olika transaktionerna kan variera högst väsentligt från fall till fall, har det inte ansetts möjligt att på ett heltäckande sätt behandla varje enskilt fall. Informationen är därför av allmängiltig karaktär. Den fullständiga bedömningen av ett enskilt fall kan i regel ske först sedan en noggrann prövning har skett av de omständigheter och förhållanden som ligger bakom det enskilda fallet.

Fr o m 1982 års taxering gäller vid inkomstbeskattningen en särskild skatteflyktsregel. Den tar sikte på vissa förfaranden som uteslutande syftar till att uppnå inte avsedda skatteförmåner. Skatteflyktsregelns nuvarande lydelse innebär att man vid taxeringen får bortse från sådan rättshandling av den skattskyldige som ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån. För regelns tillämpning krävs dessutom att skatteförmånen kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet samt att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

RSV avser genom denna information inte att närmare beröra frågan om här aktuella fall kan komma i fråga för skatteflyktsregelns tillämpning. Informationen tar uteslutande sikte på tillämpningen av gällande lagstiftning och praxis.

2 Allmänt om beskattning av ränta samt avdrag för skuldränta

2.1 Redovisningsprinciper

Vid inkomstbeskattningen finns två olika principer för att fastställa den beskattningsbara inkomsten. Den första innebär att inkomsterna och utgifterna redovisas på det beskattningsår till vilka de faktiskt hör (bokföringsmässig redovisning). Den andra innebär att inkomsterna och utgifterna redovisas det år de faktiskt har blivit tillgängliga för lyftning respektive har betalats (kontantprincipen).

Den sistnämnda metoden tillämpas för bl a inkomstlagen tjänst, kapital och tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinst) samt vanligtvis även inkomstlagen annan fastighet. Kontantprincipen innebär bl a att den ränta som faktiskt har betalats ett visst år får dras av samma år, oavsett om räntan belöper på detta eller på annat beskattningsår.

För taxeringsåren 1982–85 har undantag gjorts från kontantprincipen såvitt gäller rätten till avdrag för ränta som belöper på tid efter

RSFS 1983:29
RSV Dt 1983:12

inkomståret, s k förskottsränta. Begränsningen innebär att avdrag inte medges för sådan betalning som avser ränta för tid efter taxeringsåret. Vid 1982 års taxering gäller begränsningen för sådana räntor som har betalats efter den 12 november 1981. Till den del räntan sålunda inte får dras av medges avdrag med lika stora belopp varje år under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett. Dessa regler infördes bl a med anledning av 1982 års inkomstskattereform.

2.2 Beskattningsprinciper

Allmänt gäller att ränta skall beskattas respektive dras av i den förvärvskälla, till vilken kapitalet respektive skuldbeloppet är hänförligt. En ränteutgift skall alltså dras av i den förvärvskälla där det lånade kapitalet har placerats eller nedlagts. Sådan ränta som inte hör till viss förvärvskälla får dras av i inkomstslaget kapital.

Vidare är rätten till avdrag för ränta på skuld i normalfallet oberoende av det sätt på vilket räntorna har finansierats. Detta innebär att avdrag får ske även för sådan skuldränta som har finansierats genom upptagande av lån. Sålunda har exempelvis ränta på krediter i räkning ansetts kontant betald då låneräntan har belastat krediten. Som exempel kan nämnas checkräkningskredit och byggnadskreditiv i bank.

Rätten till avdrag för skuldränta förutsätter emellertid att fråga är om lån samt kontant räntebetalning på egen skuld i skatterättslig mening, för vilken betalningsansvar föreligger. Avdrag får exempelvis inte ske för sådan ränta som i realiteten är betalning för något annat än ränta, t ex en förtäckt köpeskillingslikvid.

Till kontant räntebetalning räknas i regel inte heller enbart det förhållandet att räntan har lagts till låneskulden eller på annat liknande sätt reglerats enbart genom en skuldförbindelse gentemot långivaren. En därmed jämförlig situation kan föreligga om långivaren vid lånets upptagande omedelbart avräknar ett belopp avseende förskottsränta för lånet. Endast den del av lånet som kommer låntagaren tillgodo får vid sådant förhållande anses vara det egentliga lånebeloppet. Det kan emellertid av omständigheterna i det enskilda fallet framgå att transaktionen bör ges en annan innebörd. Om låntagaren när lånet löses betalar ett högre belopp än vad som har tillgodoförts honom vid lånets upptagande, är i gengäld skillnadsbeloppet i allmänhet att anse som kontant betald ränta vid betalningstillfället.

2.3 Obehörig resultatreglering genom ränteavdrag

Kontantprincipen ger alltså viss möjlighet att avtala om tidpunkten för beskattning av en intäkt respektive avdrag för en räntebetalning. Kontantprincipen innebär däremot inte en obegränsad rätt att vid beskattningen fördela inkomster och utgifter efter eget gottfinnande mellan olika beskattningsår. Ränte- och lånetransaktioner kan alltså inte utnyttjas utslutande i resultatreglerande syfte.

Till obehörig resultatreglering kan räknas sådana fall, där lånevillkoren avviker väsentligt från gängse affärssed vid utlåning och detta får anses ha skett utslutande i syfte att uppnå fördelar vid beskattningen eller kringgå gällande beskattningsprinciper. Avtalens verkliga innebörd kan vara av sådan art att den skattemässiga bedömningen blir helt annorlunda jämfört med vad som skulle bli fallet om enbart avtalens formella innehåll läggs till grund för bedömningen. Så kan exempelvis vara fallet om avtalen är så konstruerade att de får anses sakna egentlig

ekonomisk betydelse om man bortser från de skattemässiga fördelarna. Bakgrunden till här avsedda avtalskonstruktioner är vanligtvis de individuella skillnader i beskattningsförhållanden som kan råda mellan olika personer. En person med hög marginalskatt kan exempelvis ingå ett låne- och ränteavtal med en person som har väsentligt lägre marginalskatt. De skattemässiga skillnaderna och därigenom skatteeffekterna förstärks om låntagaren tillämpar kontantprincipen medan långgivaren har rätt att fördela räntan enligt bokföringsmässiga grunder.

Ett sådant avtal kan exempelvis ha sin grund i intressegemenskapen mellan två närstående personer. Hithörande avtal kan också ingås mellan två oberoende personer. I sistnämnda fall finns i regel förutom låneavtalet även andra avtal mellan långgivare och låntagare. Låntagaren kan exempelvis i samband med lånets upptagande samtidigt ha avtalat om placering av kapitalet hos långgivaren på sådant sätt att låntagaren i praktiken inte har någon betalningsskyldighet för lånet.

I nu avsedda fall har låntagaren genom låneavtalet i realiteten även fått en fordran på långgivaren. Avtalen kan vidare ha den innebörden att detta fordringsbelopp kommer att överstiga låntagarens skuld till långgivaren. Låntagaren gör alltså därigenom en vinst, som får anses ha ett direkt samband med låneavtalet. Denna vinst kan ses som en form av ersättning till låntagaren för den i förekommande fall inbetalda räntan på skulden. Sådana avtalskonstruktioner syftar alltså uteslutande till att omvandla löpande inkomster till lägre beskattade kapitalvinster eller att kringgå förbudet mot avdrag för periodiska understöd. En utförligare beskrivning av hithörande slag av transaktioner behandlas i det följande, se bl a punkterna 3.2 och 4 nedan.

2.4 Kringgåenden av det skatterättsliga räntebegreppet

Ett liknande syfte, dvs att omvandla löpande inkomster till kapitalvinst, kan föreligga också i vissa fall av placering av kapital. Detta gäller exempelvis avtal, där villkoren är sådana att placeringen till sin karaktär närmast är att se som en form av utlåning. Avkastningen av kapitalet betalas i här avsedda fall i form av kapitalvinst. Till grund för sådana transaktioner ligger vanligtvis särskilda överlåtelseavtal avseende lös egendom. Placeringen sker i form av ett köp av lös egendom, som enligt avtalsvillkoren skall återförsäljas av säljaren.

Sådana avtal, där återbetalningen kan anses ha bestämts på förhand, innebär att den uppkomna kapitalvinsten får anses till inte oväsentlig del utgöra ersättning för det av köparen satsade kapitalet. Köparen får genom köpeavtalet i realiteten en fordran på säljaren. Vidare får ett sådant köpeavtal anses innebära att säljaren står den ekonomiska risken för egendomen. Detta gäller oavsett om köparen får dispositionsrätt till egendomen eller inte. Den prissättning, som tillämpas vid sådana överlåtelser, avviker väsentligt från vad som är fallet vid sedvanlig handel. Det tvåpartsförhållande som genom avtalen får anses finnas mellan säljare och köpare innebär att de avtalade priserna i realiteten utgör ersättning för något annat än själva egendomen. Till den del den återbetalda ersättningen överstiger egendomens egentliga marknadsvärde utgör ersättningen närmast inkomst av kapital, såvida inte ersättningen är skattepliktig på annan grund.

RSFS 1983:29
RSV Dt 1983:12

2.5 Olika slag av ränteersättningar

Den omständigheten att en transaktion har benämnts på visst sätt utgör alltså inte tillräcklig grund för den skattemässiga bedömningen. Sålunda har i praxis "tillägg" eller "bonus" i samband med inlösen av skuldebrev jämförts med ränta och sålunda inte betraktats som kapitalvinst i skatterättslig mening. Värdeökning i form av "bonus" eller "tillägg" av här angivet slag beräknas ofta med ledning av exempelvis förändringar av konsumentprisindex eller basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller annan därmed jämförlig värdeklausul.

Frågan om vad som skall betraktas som ränta och inte som kapitalvinst bör bedömas på samma sätt även i de fall, där det av låneavtalen framgår att skuldbeloppet skall ökas med hänsyn till prisutvecklingen på exempelvis vissa aktier, ädelmetaller eller annan liknande värdefaktor. Den omständigheten att värdeökningen kan avskiljas från skuldbeloppet innebär inte att värdeökningen enbart av den anledningen bör behandlas på annat sätt än vad nu har nämnts.

Med ränta har i vissa fall i rättspraxis även jämförts sådan underkurs som låntagare har lämnat i samband med lånets upptagande. Långivaren betalar till låntagaren ett lägre pris för skuldebrevet än vad som motsvarar dess nominella värde. Om exempelvis ett räntelöst skuldebrev eller ett skuldebrev som löper med väsentligt lägre ränta än sedvanlig marknadsränta ges ut av låntagaren för ett pris som understiger dess nominella belopp, är skillnadsbeloppet att anse som ränta för lånet. Sådan ränta är för långivaren skattepliktig inkomst. Enligt kontantprincipen beskattas räntan när den blir tillgänglig för lyftning eller senast vid tidpunkten för skuldbeloppets inlösen.

3 Obehörigt utnyttjande av förskottsränta

3.1 Lån för betalning av förskottsränta

För den skattemässiga bedömningen är alltså transaktionens rubricering och ersättningens benämning av underordnad betydelse. Beskattningsfrågan får i stället besvaras med ledning av avtalens reella innehåll. I ett av regeringsrätten nyligen avgjort fall (RSV/FB Dt 1983:6) har ett sådant avtal underkänts som uteslutande får anses ha ingåtts i syfte att uppnå fördelar vid beskattningen. Fallet avsåg en ansökan om förhandsbesked, där frågan gällde ett lån som skulle tas mot förskottsränta.

Omständigheterna i detta fall var följande.

En person avsåg år 1981 att låna ett belopp mot förskottsränta, där räntebeloppet uppgick till ca 88% av lånebeloppet. Lånet skulle löpa på fem år. Förskottsräntan skulle betalas av andra medel än det upplånade kapitalet. Frågan gällde om räntan fick dras av bl a mot en under året uppkommen skattepliktig realisationsvinst. Ränteavdraget underkändes med motiveringen att lånet inte kunde anses fylla något egentligt kreditbehov med hänsyn till det ringa belopp som ställdes till låntagarens förfogande. "Lånet" ansågs därför i beskattningshänseende inte som något verkligt lån, åtminstone inte till det belopp som hade angetts i avtalen. Det i avtalet angivna räntebeloppet ansågs därför inte avdragsgillt vid beskattningen.

Detta innebär alltså att ett lån som inte kan anses tillgodose ett egentligt kapitalbehov utan uppenbarligen enbart syftar till att eliminera skatten på en skattepliktig inkomst inte är i skatterättslig mening något verkligt lån. Så får anses vara fallet om avtalet innebär att förskottsränta

i samband med lånets upptagande skall betalas med så stort belopp att endast en obetydlig del av lånebeloppet kommer låntagaren till godo. Denna situation kan exempelvis gälla sådana räntebetalningar som har gjorts före den 13 november 1981, se punkt 2.1 ovan.

3.2 Vissa andra avtal om förskottsränta

Till inte avdragsgilla förskottsräntor får även räknas sådana betalningar för lån som med hänsyn till avtalens innehåll inte kan anses utgöra lån i verklig mening. Så får anses vara fallet om lånet med hänsyn till avtalens verkliga innebörd inte kan anses förenat med någon egentlig återbetalningsskyldighet. Långgivaren kan exempelvis ha förpliktat sig att kvitta sin fordran mot en i samband med lånets upptagande uppkommen skuld eller annan därmed jämförlig förbindelse. Hit hör vidare sådana fall, där förskottsränta betalas i slutet av året för ett lån som helt eller delvis återbetalas strax efter årsskiftet. I sådant fall får "lånet och förskottsräntan" anses ha använts uteslutande i resultatreglerande syfte. Något egentligt kreditbehov eller verkligt lån kan i sådant fall inte antas ha förelegat, såvida inte annat framgår av omständigheterna i det enskilda fallet.

Vidare bör i fråga om förskottsränta anmärkas att avdrag medges endast om långgivaren har godtagit att ränta skall betalas förskottsvis och under förutsättning att låntagaren inte därefter — utan att återbetala lånet — kan återfå det i förskott inbetalda beloppet. Enbart den omständigheten att låntagaren ställt medel till långgivarens förfogande för kommande räntedebitering, innebär därför inte att räntan kan anses betald vid utbetalningstillfället. Motsvarande får anses gälla om låntagaren har disponerat eller har kunnat disponera över det inbetalda räntebeloppet. Sådan räntebetalning får i stället anses ha betalats först vid den tidpunkt då långgivaren tillgodoför sig räntebeloppet. Ett sålunda inbetalt men ej hos långgivaren tillgodofört belopp får därför anses tillhöra låntagaren och i förekommande fall ingå i låntagarens skattepliktiga förmögenhet.

4 Förskottsränta med avtal om garanterad återbetalning vid förvärv av aktier

Som exempel på avtal med förskottsränta, där syftet huvudsakligen har varit att eliminera skatt på inkomst, kan nämnas ett fall där lån mot förskottsränta har använts för teckning av aktier.

Genom att kombinera ett låneavtal för vilket skall utgå en förhållandevis hög förskottsränta med ett teckningsavtal för köp av aktier för vilka garanteras en viss lägsta värdestegring har ett företag i annonser m m till privatpersoner utlovat en möjlighet att sänka skatten.

I korthet har transaktionerna genomförts på följande sätt.

Ett skuldebrev upprättades mellan företaget (långgivaren) och privatpersonen (låntagaren). För lånet, som löper på två år, betalades räntan för hela perioden i förskott samma år. Räntan för lånet uppgick till halva skuldbeloppet. Hälften av detta räntebelopp avräknades direkt av "långgivaren" vid lånets upptagande. Återstående del av räntan inbetalades löpande under samma år. Vidare skulle företaget (= långgivaren) för "låntagarens" räkning teckna aktier för ett belopp motsvarande 3/4 av lånebeloppet, dvs den del av lånet som inte avräknades som förskottsränta. Av avtalen framgår vidare att hela lånebeloppet kommer att anses som till fullo betalt om de sålunda tecknade aktierna vid tvåårsperiodens utgång överlämnas till företaget. Detta innebär att låntagaren i realiteten

RSFS 1983:29
RSV Dt 1983:12

inte är återbetalningsskyldig för den del av lånebeloppet som avräknades som "förskottsränta". Låntagaren har även rätt att behålla aktierna mot att full betalning erläggs för lånet.

I sin information har företaget förklarat att transaktionen innebär en garanterad lägsta realisationsvinst motsvarande halva räntebeloppet. Denna vinst skall enligt företagets uppgifter tas till beskattning med 40 % av vinsten. Det uppgavs vidare att låntagaren skulle medges avdrag för hela räntebeloppet. Privatpersonen blir vid nu angivna förutsättningar "garanterad" en vinst om margineffekten av ränteavdraget uppgår till lägst ca 65 %.

Enligt RSVs mening bör transaktionen bedömas efter sitt reella innehåll, som får anses vara att aktier har förvärvats mot upptagande av lån. Vidare torde den praxis som regeringsrätten har givit uttryck för i bl.a. RSV/FB Dt 1983:6 vara tillämplig även på här aktuellt fall. Detta innebär att den del av den avtalade skulden som har utnyttjats för betalning av förskottsränta inte utgör något verkligt lån. Någon återbetalningsskyldighet i egentlig mening föreligger inte för denna del av skulden. Lånet har tagits uteslutande i syfte att tillskapa ett ränteavdrag. Denna transaktion ger därför inte någon vid beskattningen avdragsgill ränta. Det som "garanterad reavinst" betecknade beloppet är därför inte heller sådan skattemässig kapitalvinst som har angivits i den av företaget utlämnade informationen.

Avtalets skattemässiga konsekvenser får i här aktuellt fall därför anses innebära att avdrag för ränta kan medges endast för den del som har betalats löpande under året. Om lånet löses genom överlåtelse av aktierna, uppkommer därför inte heller någon skattepliktig realisationsvinst för överlåtaren. Om lånet löses på annat sätt får det som förskottsränta betecknade beloppet tillgodoräknas som anskaffningskostnad för aktierna.

5 Vissa fall av räntefri utlåning eller lån mot låg ränta i utbyte mot annan ersättning

Lån som lämnas utan vederlag för ränta eller mot lägre ränta än sedvanlig marknadsränta har enligt hittillsvarande regler och praxis normalt inte föranlett några inkomstskattekonsekvenser. Den förmån som en sådan ränteförmån innebär för låntagaren har ansetts i sin helhet kunna uppvägas av det ränteavdrag som annars hade blivit fallet om lånet hade löpt med sedvanlig ränta. Undantag från denna s.k. tysta kvittning har skett endast i de fall där avdragsrätten är begränsad, t.ex. vid lån från eget aktiebolag (12 kap 7 § aktiebolagslagen). Genom inkomstskattereformen gäller numera vissa begränsningar i fråga om avdrag för underskott t.ex. på grund av ränteavdrag. Av bl.a. denna anledning har därför införts särskilda regler vid lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare, s.k. räntetillägg - 10 § 6 mom lagen om statlig inkomstskatt. För inkomståret 1983 beräknas denna ränteförmån som skillnaden mellan 12% och den faktiskt erlagda räntan för lånet - se RSFS 1983:11, RSV Dt 1983:7.

För långgivaren har i nu angivna fall någon räntebeskattnings i regel inte blivit aktuell. Detta gäller emellertid inte om långgivarens räntesubvention kan anses innebära en sådan överföring av medel till låntagaren som har särskild betydelse i skattehänseende. Så kan ex.vis anses vara fallet om långgivaren genom räntesubventionen får sådana kostnader ersatta som inte är avdragsgilla vid beskattningen, t.ex. personliga levnadskostnader. Här avsedd ersättning är alltså i princip skattepliktig inkomst av kapital oavsett i vilken form ersättningen lämnas. Ersättning som lämnas i annan form än kontanter tas upp till det värde som motsvarar förmånens marknadspris eller det pris förmånen skulle betinga vid en försäljning under normala förhållanden. I brist på närmare uppgifter om ersättningens värde kan det skattepliktiga beloppet anses uppgå till belopp som motsvarar marknadsmässig ränta på det utlånade kapitalet. Den ränta som tillämpas vid beräkning av underlaget för tilläggsbelopp för s.k. ränteförmånliga lån från arbetsgivare kan tillämpas även i här avsedda fall.