

## RP 32/2015 rd

### **Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om rättelse av beskattningen utifrån uppgifter som lämnats på eget initiativ år 2016**

#### **PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL**

I denna proposition föreslås en ny lag om rättelse av beskattningen utifrån uppgifter som lämnats på eget initiativ år 2016. Lagen innehåller bestämmelser om så kallad verksam ånger i anslutning till beskattningen. Det är fråga om en temporär lag enligt vilken fysiska personer och inhemska dödsbon undgår straffrättsliga påföljder för skattebedrägeri om de på eget initiativ till Skatteförvaltningen anmäler inkomster som ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller tillgångar som ska beskattas enligt lagen om skatt på arv och gåva, vilka saknats vid deras beskattning.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2016 och avses bli behandlad i samband med den.

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 2016 och gälla till och med den 31 december 2016.

---

**INNEHÅLL**

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL .....	1
INNEHÅLL .....	2
ALLMÅN MOTIVERING .....	3
1 INLEDNING.....	3
2 NULÄGE OCH BEDÖMNING AV NULÄGET .....	3
2.1 Lagstiftning och beskattningspraxis.....	3
Inkomstbeskattning .....	3
Arvs- och gåvobeskattning.....	5
Skattebrott .....	6
Internationellt informationsutbyte.....	8
2.2 Den internationella utvecklingen och lagstiftningen i Finland .....	9
Sverige.....	9
Danmark.....	10
Norge.....	10
Storbritannien.....	11
Irland .....	11
Italien.....	12
Förenta staterna .....	12
Kanada.....	13
3 MÅLSÄTTNING OCH DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN.....	14
3.1 Verksam ånger i anslutning till beskattningen.....	14
3.2 Tillgångarnas ursprung .....	17
3.3 Avstående från straffrättsligt förfarande.....	17
3.4 Administrativa påföljder .....	18
3.5 Temporär lagstiftning.....	19
4 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER .....	19
4.1 Konsekvenser för den skattskyldiges ställning .....	19
4.2 Administrativa konsekvenser .....	20
4.3 Ekonomiska konsekvenser.....	20
5 BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN .....	21
6 SAMBAND MED ANDRA PROPOSITIONER.....	23
DETALJMOTIVERING .....	24
1 LAGFÖRSLAG .....	24
2 IKRAFTTRÄDANDE .....	30
3 FÖRHÅLLANDE TILL GRUNDLAGEN SAMT LAGSTIFTNINGSORDNING .....	30
LAGFÖRSLAG .....	32
Lag om rättelse av beskattningen utifrån uppgifter som lämnats på eget initiativ år 2016.....	32

## ALLMÄN MOTIVERING

### 1 Inledning

Lagstiftning med stöd av vilken den skattskyldige frivilligt och på eget initiativ kan rätta till brister i deklARATIONEN av skatterna och samtidigt helt eller delvis undgå administrativa eller straffrättsliga påföljder kallas lagstiftning om verksam ånger. Det viktigaste målet med lagstiftningen om verksam ånger är att uppmuntra till anmälan på eget initiativ och därigenom öka skatteintäkterna med hjälp av ett administrativt sett enklare förfarande. Samtidigt innebär det att tillgångar som tidigare inte har beskattats omfattas av den finländska beskattningen även under kommande år.

Bakom lagstiftningen om verksam ånger ligger den internationella utveckling som för närvarande pågår i syfte att bekämpa skatteflykt och skattekringgående. Lagstiftning om verksam ånger har tillämpats runt om i världen, framför allt för att bekämpa skatteförluster som orsakas av arrangemang där skatteparadis utnyttjas. I många länder har man tillämpat ett program för verksam ånger som har gällt vissa inkomst- och förmögenhetsuppgifter, såsom medel som är placerade utomlands. Programmen för verksam ånger har i vissa fall genererat till och med stora skatteintäkter för länderna.

### 2 Nuläge och bedömning av nuläget

#### 2.1 Lagstiftning och beskattningspraxis

##### Inkomstbeskattning

Enligt 7 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) ska en skattskyldig för beskattningen meddela skattemyndigheten sina skattepliktiga inkomster, de avdrag som ska göras från dessa, uppgifter om sina tillgångar och skulder samt övriga uppgifter som påverkar beskattningen. Enligt lagen om beskattningsförfarande ska den skattskyldige dessutom på uppmaning av Skatteförvaltningen eller besvärinstansen, med samma skyldigheter som gäller i fråga om skattedeklarationen, utöver denna lämna de kompletterande uppgifter och utredningar samt förete de verifikationer som kan behövas vid beskattningen av den skattskyldige eller handläggning av överklagande som gäller beskattningen. Verkställandet av beskattningen bygger på att den skattskyldige är skyldig att meddela uppgifter som påverkar beskattningen, det vill säga bland annat sina skattepliktiga inkomster. Den skattskyldige ska kontrollera den förhandsifyllda skattedeklarationen och korrigera bristfälliga eller felaktiga uppgifter i denna. Om den skattskyldige försummar sin deklARATIONSSKYLDIGHET och låter bli att meddela inkomster eller meddelar ett mindre inkomstbelopp än vad som egentligen är fallet, kan följden bli att skatt inte uppbärs eller att den skatt som uppbärs är för liten.

Fysiska personer och inhemska dödsbon ska även meddela de tillgångar och skulder som anges i 10 § 2 och 3 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Tillgångar som ska meddelas är bland annat fastigheter, aktier i bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsbolag samt i andra aktiebolag, vilka är i den skattskyldiges ägo. Dessutom ska andelar i andra samfund, andra värdepapper och värdeandelar samt andelar i öppna bolag, kommanditbolag och andra sammanslutningar samt besittnings- och nyttjanderätt till förmögenhet meddelas. DeklARATIONSSKYLDIGHETEN gäller även utländska tillgångar och skulder.

Om det framkommer att den skattskyldige har försummat sin deklARATIONSSKYLDIGHET inom de tidsfrister som föreskrivs i lagen om beskattningsförfarande rättas beskattningen till den skattskyldiges nackdel. Enligt 56 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande kan Skatteförvalt-

## RP 32/2015 rd

ningen rätta ett fel i beskattningen inom fem år om den skattskyldige har försummat sin deklARATIONSSKYLDIGHET i det ärende som felet gäller. Samtidigt påförs den skattskyldige skatteförhöjning. Om tröskeln för polisanmälan har överskridits och det är fråga om annat än en skattskyldig i samfundsform påförs dock ingen skatteförhöjning utan det görs en polisanmälan. Vid rättelse på myndighetsinitiativ påförs förutom skatteförhöjning även skattetillägg enligt lagen om skattetillägg och förseningsränta (1556/1995). Vanligen kommer försummelsen av deklARATIONSSKYLDIGHETEN till myndighetens kännedom i samband med en skattegranskning eller verkställandet av beskattningen. Informationen kan också fås av en utomstående, till exempel av en annan stat genom utbyte av information.

Den skattskyldige kan även själv söka ändring i sin beskattning genom att framställa ett rättelseyrkande till skatterättelsenämnden. Den skattskyldige kan även framställa ett rättelseyrkande till sin egen nackdel. Jämfört med det totala antalet rättelseyrkanden som framställts har dock antalet rättelseyrkanden där den skattskyldige själv kräver exempelvis en höjning av sina beskattade inkomster varit litet.

Om den skattskyldige har gjort ett rättelseyrkande till sin egen nackdel har man i beskattningspraxisen vanligen inte påfört någon skatteförhöjning för försummelse av deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Bakgrunden till denna praxis är den allmänna rättsprincip som tillämpats vid sökande av ändring, enligt vilken ett beslut endast kan ges i det ärende som ändringsansökan gäller. Vid yrkanden till egen nackdel har det skattebelopp som ska betalas dessutom vanligen varit litet, eller så har omständigheterna varit sådana att Skatteförvaltningen inte har ansett det vara befogat att pröva om ärendet ska polisanmälas. I beskattningspraxisen har man för skatt som påförts utifrån ett rättelseyrkande uppburit ränta på kvarskatt enligt lagen om beskattningsförfarande.

Enligt strafflagen (39/1889) är skattebedrägeri straffbart endast då det är uppsåtligt. I de fall där man inte har prövat om ett ärende ska polisanmälas kan det till exempel ha varit fråga om att det ärende som rättelseyrkandet gällt, och som handlat om huruvida en inkomst är skattepliktig eller en utgift avdragsgill eller om en periodisering av dessa, har varit så oklart att felet i skattedeklarationen inte kan anses ha varit uppsåtligt. En annan möjlighet är att den skattskyldige har rättat till ett fel eller en brist i deklARATIONEN kort efter det att den skattskyldige fått beskattningsbeslutet, vilket kan stödja uppfattningen att felet inte har varit uppsåtligt utan snarast har berott på vårdslöshet. Enligt Skatteförvaltningen har man hittills i ytterst få fall prövat om ett ärende ska polisanmälas när den skattskyldige själv har krävt beskattning av inkomst som inte har deklarerats.

Eftersom man i Finland inte har lagstiftat om verksam ånger i anslutning till beskattningen, har man i nuläget inte kunnat garantera att den skattskyldige skyddas mot straffrättsliga påföljder. Därför har rättelseyrkanden till egen nackdel främst gällt rättelse av faktiska fel, och inte anmälan av inkomster som systematiskt har hemlighållits.

Tack vare det internationella trycket på skatteparadis har vissa stater börjat ge tillgång till sina bankhemligheter. Till exempel har Schweiz från och med 2018 förbundit sig till automatiskt informationsutbyte enligt en global standard som utvecklats av OECD. Den snabba internationella utvecklingen mot automatiskt informationsutbyte har lett till att privatpersoner med tillgångar i utlandet har blivit intresserade av att föra tillbaka sina tillgångar till Finland och av att anmäla sina inkomster här. Som en följd av denna utveckling har Skatteförvaltningen på senare tid handlagt rättelseyrkanden som till sitt innehåll kan anses utgöra exempel på sådana fall som den föreslagna lagstiftningen om verksam ånger uttryckligen är avsedd för. Skatteförvaltningen handlägger anhängiga rättelseyrkanden enligt gällande lag och beslutar om brottsprövning enligt det normala förfarandet.

## Arvs- och gåvobeskattnig

Arvsbeskattnigen grundar sig på ett bouppteckningsinstrument, om vilket det föreskrivs i ärvdabalken (40/1965). Ett bouppteckningsinstrument är en redogörelse för dödsboets situation, dvs. en förteckning över den avlidnes tillgångar och skulder. Ett exemplar av bouppteckningsinstrumentet ska lämnas till skattebyrån på den avlidnes hemort inom en månad efter det att bouppteckning förrättats. Bouppteckningen ska förrättas inom tre månader från dödsfallet. Den som bäst känner till den avlidnes ekonomiska situation ansvarar för att ordna med bouppteckningen. Detta är vanligen den avlidnes make eller barn. Skatteförvaltningen verkställer arvsbeskattnigen utifrån bouppteckningsinstrumentet i enlighet med vad som föreskrivs i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940). Ändring i beslutet om arvsskatt söks hos skatterättsenämnden.

I bouppteckningsinstrumentet ska den som anmäler dödsboet korrekt uppge den avlidnes alla tillgångar och skulder som anmälaren har kännedom om vid bouppteckningen. Om nya tillgångar eller skulder i dödsboet framkommer efter bouppteckningen ska en handling innefattande tillägg eller rättelse upprättas. Denna handling ska tillställas Skatteförvaltningen inom en månad efter att den upprättats. Skatteförvaltningen kan verkställa beskattnigen på nytt utifrån en tilläggs- eller rättelsehandling inom 10 år efter att arvsskattskyldigheten har inträtt. Arvsskattskyldigheten inträder på arvlåtarens dödsdag. När beskattnigen verkställs på nytt utifrån nya tillgångar som framkommit i dödsboet påförs ingen skatteförhöjning i anslutning till det nya verkställandet av beskattnigen.

Arvsbeskattnigen kan också rättas på myndighetsinitiativ till den skattskyldiges nackdel. Om det inte har påförts någon skatt därför att den skattskyldige eller någon annan anmälningsskyldig har lämnat ett bristfälligt, vilseledande eller oriktigt bouppteckningsinstrument eller en bristfällig, vilseledande eller oriktig skattedeklaration eller annan uppgift eller handling ska skatteförhöjning dessutom påföras när skatterättelsen görs. I nuläget påförs vid arvs- och gåvobeskattnig ingen skatteförhöjning i anslutning till skatterättelsen. Det räknas inte heller ut någon ränta på skatten före förfallodagen för den skatt som påförs utgående från rättelsen.

Vid verksam ånger i anslutning till arvsbeskattnigen är det fråga om en situation där dödsboedelägarna medvetet har låtit bli att meddela vissa tillgångar i bouppteckningsinstrumentet. I beskattningspraxisen har det inte framkommit några egentliga fall av verksam ånger. Beskattnigen har verkställts på nytt utifrån handlingar innefattande tillägg enligt 38 § i lagen om skatt på arv och gåva. I dessa fall har det inte heller påförts några skatteförhöjningar eller dröjsmålspåföljder.

Vid verksam ånger i anslutning till gåvobeskattnigen är det fråga om en situation där den skattskyldige medvetet har låtit bli att lämna in en gåvoskattedeklaration inom utsatt tid. Vid gåvobeskattnig ska gåvomottagaren lämna in en gåvoskattedeklaration till Skatteförvaltningen inom tre månader från det att skattskyldigheten inträdde. Skyldigheten att betala gåvoskatt inträder i regel när gåvomottagaren har kommit i besittning av gåvan. När en minderårig får en skattepliktig gåva av sina föräldrar anses skattskyldigheten inträda när donationen har gjorts. Om gåvoskattedeklarationen lämnas in efter föreskriven tidsgräns kan den skattskyldige påföras skatteförhöjning. I beskattningspraxisen har det i anslutning till gåvobeskattnigen påförts skatteförhöjningar om deklarationen har lämnats in med betydande försening. Inte heller vid gåvobeskattnigen påförs dröjsmålspåföljder på grund av för sent inlämnad gåvoskattedeklaration. Vid rättelse av gåvobeskattnigen på myndighetsinitiativ tillämpas motsvarande bestämmelser som vid rättelse av arvsbeskattnigen.

## Skattebrott

Med skattebrott avses skattebedrägeri och dess olika gärningsformer samt skatteförseelse. Enligt lagen om beskattningsförfarande föreskrivs om straff för lagstridigt undandragande av skatt och för försök därtill i bestämmelserna om skattebedrägeri i strafflagen. Motsvarande bestämmelse finns även i lagen om skatt på arv och gåva.

Bestämmelser om skattebedrägeri finns i 29 kap. 1–3 § i strafflagen. För skattebedrägeri kan den dömas som genom att för beskattningen ge myndigheterna en oriktig uppgift om någon omständighet som påverkar bestämmandet av skatt, genom att i en anmälan som lämnas för beskattningen hemlighålla en sådan omständighet som påverkar bestämmandet av skatt, i syfte att undandra skatt genom att underlåta att fullgöra sådana skyldigheter som föreskrivs för beskattningen och som har betydelse för bestämmandet av skatt eller i övrigt bedrägligt får till stånd eller försöker få till stånd att ingen eller alltför låg skatt bestäms eller att skatt återbetalas utan grund.

Enligt bestämmelsen likställs försök till skattebedrägeri med ett genomfört bedrägeri. Straffet för skattebedrägeri är böter eller fängelse i högst två år.

Enligt strafflagen är det fråga om skattebedrägeri när den skattskyldige får till stånd eller försöker få till stånd att ingen eller alltför låg skatt bestäms eller att skatt återbetalas utan grund. Ett försök till skattebedrägeri anses ha ägt rum när skattedeklarationen har lämnats in eller när den senast borde ha lämnats in till Skatteförvaltningen. Ett skattebedrägeri anses i sin tur ha ägt rum exempelvis vid inkomstbeskattningen när den ordinarie beskattningen för skatteåret har slutförts. Skattebedrägeri anses ha ägt rum även om den skattskyldige i ett senare skede rättar till försummelsen av deklARATIONSSKYLDIGHETEN genom att yrka på rättelse till sin egen nackdel. Åtalsrätten i fråga om skattebedrägeri preskriberas efter fem år.

Enligt 29 kap. 2 § i strafflagen uppfyller en handling rekvisiten för grovt skattebedrägeri om vid skattebedrägeriet eftersträvas avsevärd ekonomisk vinning eller brottet begås särskilt planmässigt, och skattebedrägeriet bedömt som en helhet är grovt. Vid grovt skattebedrägeri ska gärningsmannen dömas till fängelse i minst fyra månader och högst fyra år. Åtalstiden för grovt skattebedrägeri är tio år.

Om skattebedrägeriet, med hänsyn till den eftersträvide ekonomiska vinningens storlek eller andra omständigheter vid brottet, bedömt som en helhet är ringa är det fråga om lindrigt skattebedrägeri. I detta fall ska gärningsmannen dömas till böter för lindrigt skattebedrägeri.

I 20 kap. 11 § i ärvdabalken kriminaliseras den som uppsåtligen undanhåller något vid bouppteckningen. Enligt paragrafen ska den som vid bouppteckning uppsåtligen undandöljer eller falskeligen uppgiver något dömas till böter eller fängelse i högst sex månader. Om omständigheterna är synnerligen försvårande, ska straffet vara fängelse i högst två år.

## Prövning av polisanmälan vid Skatteförvaltningen

Skatteförvaltningen är skyldig att anmäla skattebrott eller andra brott som hänför sig till beskattningen till förundersökningsmyndigheten för undersökning. Enligt lagen om Skatteförvaltningen (503/2010) har Skatteförvaltningen rätt att föra talan i brottmål även för andra skattetagare än staten. Enligt Skatteförvaltningens arbetsordning ska Skatteuppbördsenheten anmäla ärenden som gäller skattebrott eller något annat brott som hänför sig till beskattning eller ärenden som gäller bokföringsbrott till förundersökningsmyndigheten samt föra talan i brottmål och i ärenden som gäller skadestånd på grund av brott. Enligt Skatteuppbördsenhetens arbetsordning utgörs de tjänstemän som har rätt att föra talan av ombuden. Skatteuppbördsen-

## RP 32/2015 rd

heten får impulser till brottsprövning huvudsakligen vid skattegranskningar samt av skattebyråerna i samband med skattekontrollen.

Skatteförvaltningen kan göra en polisanmälan när tröskeln för att inleda en förundersökning har överskridits, det vill säga när det finns misstanke om att ett brott har begåtts. Enligt etablerad praxis förutsätter detta åtminstone att en utredning om de mest väsentliga rekvisitfaktorerna - uppsåt inbegripet - visar att tröskeln för förundersökning har överskridits. Skatteförvaltningen bedömer från fall till fall om en polisanmälan ska göras. I skattelagstiftningen finns det inga bestämmelser om huruvida Skatteförvaltningen då den prövar om en polisanmälan ska göras ska beakta att en skattskyldig som försummat sin deklarationsplikt anmäler sina inkomster på eget initiativ i ett senare skede.

Enligt statistik från Skatteuppborðsenheten vid Skatteförvaltningen gjorde Skatteförvaltningen 520 polisanmälningar 2014. Polisanmälningarna omfattade sammanlagt 931

Skattebedrägeri	47
Grovt skattebedrägeri	183
Skattebedrägeri, förskottsuppbörd	8
Grovt skattebedrägeri, förskottsuppbörd	96
Skattebedrägeri, mervärdesskatt	27
Grovt skattebedrägeri, mervärdesskatt	166
Skatteförseelse, arbetsgivarprestationer	8
Skatteförseelse, mervärdesskatt	14
Skatteförseelse, övrigt	0
Oredlighet som gäldenär	34
Grovt gäldenärsbedrägeri	105
Gäldenärsbedrägeri	1
Grovt gäldenärsbedrägeri	6
Gäldenärssvek	0
Gäldenärsförseelse	0
Gynnande av borgenär	1
Bokföringsbrott	222
Bokföringsbrott av oaktsamhet	1
Förfalskning	7
Bedrägeri	0
Övrigt brott	5

Merparten av Skatteförvaltningens polisanmälningar gäller skattebedrägerier. År 2014 var det i cirka 80 procent av de anmälningar om skattebedrägeri som Skatteförvaltningen registrerade fråga om grovt skattebedrägeri. De grova skattebedrägeriernas andel av de brott som anmäls har kontinuerligt vuxit under 2000-talet. Efter skattebedrägerierna har Skatteförvaltningen registrerat flest bokföringsbrott och brott som gäller oredlighet som gäldenär. I de fall där Skatteförvaltningen har registrerat brott som gäller oredlighet som gäldenär har det varit fråga om att Skatteförvaltningen i straffprocessen framställt krav i egenskap av målsägande. Själva polisanmälan har i dessa fall vanligen gjorts av ett konkursbos förvaltare. Skatteförseelsernas och övriga förseelsers andel av alla brott som Skatteförvaltningen anmäler har klart sjunkit under 2000-talet.

I ärenden som gäller andra brott kan Skatteförvaltningen på eget initiativ lämna ut uppgifter till andra myndigheter i enlighet med vad som föreskrivs i lagen om offentlighet och sekretess i fråga om beskattningsuppgifter (1346/1999), nedan beskattningsuppgiftslagen. Skatteförvaltningen lämnar oftast ut uppgifter om fall där man upptäckt missbruk av socialskyddsförmåner, försummelse av avgifter i anslutning till pensions- eller olycksfallsskyddet samt tvivelaktiga affärstransaktioner.

Skatteförvaltningen kan med stöd av beskattningsuppgiftslagen meddela centralen för utredning av penningtvätt när det i samband med skattekontrollen har upptäckts tvivelaktiga affärstransaktioner eller när det kan misstänkas att medel används till finansiering av terrorism eller straffbart försök till detta. Syftet med bestämmelsen är att säkerställa att en anmälan görs i situationer där det finns misstanke om sådan penningtvätt som avses i strafflagen. En anmälan görs om det i samband med verkställandet av beskattningen framkommer omständigheter som ger skäl att betvivla att medel eller annan egendom som används vid en affärstransaktion har ett lagligt ursprung eller om affärstransaktionen verkar tvivelaktig på något annat sätt. Tvivelaktiga affärstransaktioner kan exempelvis vara genomfakturering eller andra betalningar som gjorts på oklara grunder, affärstransaktioner som inte hör till affärsverksamheten eller som i övrigt är avvikande samt stora konsult- eller kommissionsavgifter som betalas till utlandet, framför allt till skatteparadis. Misstanke kan också väckas om medel flyttas mellan olika konton eller penninginstitut utan att det finns något klart ekonomiskt skäl till detta eller om medel fördelas på många olika konton i små depositioner. År 2014 gjorde Skatteförvaltningen sju anmälningar till centralen för utredning av penningtvätt.

#### Internationellt informationsutbyte

Vikten av att utbyta skatteinformation ökar i takt med att skattekonkurrensen utvecklas och skattekringgäendet tar nya former. I sin rapport "Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice" från 2010 konstaterar OECD att det blir allt svårare att dölja inkomster och tillgångar i och med att insynen och informationsutbytet på global nivå ökar. Tills vidare sker informationsutbytet huvudsakligen på begäran, men man är snabbt på väg mot ett automatiskt informationsutbyte på internationell nivå.

Finland deltar aktivt i projekt för att utveckla informationsutbytet. Finland hör till de första länder som ska börja tillämpa en global standard för automatiskt informationsutbyte som utvecklats av OECD och godkänts av G20-länderna. Liksom ett flertal andra länder har Finland ingått ett så kallat FACTA-avtal (FördrS 25/2015) med Förenta staterna, som innebär att myndigheterna automatiskt rapporterar uppgifter från finansinstituten till den andra statens myndigheter. Dessutom utgör direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning (2011/16/EU) med de ändringar som godkändes i december 2014 en väsentlig del av den helhet som det automatiska informationsutbytet utgör.

Utvecklingen av det automatiska informationsutbytet påverkar även de möjligheter som lagstiftningen om verksam ånger erbjuder. Det automatiska informationsutbytet kan anses minska behovet av lagstiftning om verksam ånger. Det automatiska informationsutbytet ökar risken för att bli upptäckt, vilket i sin tur sporrar den skattskyldige att uppfylla sin deklareringskyldighet. Utvecklingen av informationsutbytet bidrar till att en skattskyldig som har försummat sin deklareringskyldighet upptäcks, vilket skulle innebära att det inte finns behov av möjligheten till verksam ånger.

I detta skede där det automatiska informationsutbytet fortfarande håller på att utvidgas är lagstiftningen om verksam ånger ändå attraktiv eftersom informationsutbytet ännu inte håller en tillräckligt hög nivå. Även om det automatiska informationsutbytet redan inom några år kan komma att avslöja tillgångar som gömmts utomlands är det med tanke på inflödet av skattein-



täcker och den administrativa effektiviteten önskvärt att så fort som möjligt få information om inkomster som inte har deklarerats.

Utvecklingen av det automatiska informationsutbytet och lagstiftningen om verksam ånger kan också ses som redskap som kompletterar varandra. Även om det automatiska informationsutbytet fungerar effektivt är det inte fullständigt. Det är därför möjligt att Finland inte får kännedom om en del av de utländska tillgångarna och inkomsterna. I och med att risken för att bli upptäckt ökar sporrar lagstiftningen om verksam ånger den skattskyldige att deklarerera sina inkomster i Finland i stället för att vidta nya arrangemang för att gömma undan sina tillgångar.

## 2.2 Den internationella utvecklingen och lagstiftningen i Finland

Lagstiftning om verksam ånger i anslutning till beskattningen har redan funnits i ett flertal länder i många år. Modellerna för lagstiftning om verksam ånger varierar till form, varaktighet och innehåll, och den valda lagstiftningsmodellen påverkas alltid mer allmänt av särdragen i det ifrågavarande landets beskattnings- och rättssystem. I vissa länder har systemet för verksam ånger gjorts till en del av den permanenta lagstiftningen, medan bestämmelserna i andra länder har varit tidsbundna och haft karaktären av ett program. I Storbritannien har man till exempel sedan 2007 genomfört ett flertal tidsbundna program för verksam ånger. Exempel på länder med permanent lagstiftning är Sverige och Norge, där skattelagstiftningen innehåller bestämmelser som gäller tills vidare och som handlar om den skattskyldiges möjlighet att på eget initiativ rätta beskattningen och därigenom undvika sanktioner, antingen helt eller delvis. Lagstiftningsmodellerna skiljer sig också från varandra i fråga om vilken typ av undandragande av skatt som man vill komma åt. I många länder har ett tidsbundet program för verksam ånger uttryckligen riktats mot tillgångar som placerats i skatteparadis. I Danmark har exempelvis det tidsbundna programmet för verksam ånger endast gällt utländska inkomster och tillgångar i länder med vilka Danmark inte haft något gällande avtal om informationsutbyte.

### Sverige

Möjligheten till verksam ånger har redan funnits i tiotals år i den svenska skattelagstiftningen. De nuvarande bestämmelserna om verksam ånger ingår i skatteförfarandelagen (2011:1244) och i skattebrottslagen (1971:69). Enligt skatteförfarandelagen påförs ingen skatteförhöjning om den skattskyldige på eget initiativ har rättat till tidigare lämnade felaktiga eller bristfälliga uppgifter. I skattebrottslagen finns separata bestämmelser om att den skattskyldige inte kan dömas för skattebedrägeri om denna på eget initiativ har vidtagit åtgärder med stöd av vilka skatt kan påföras till rätt belopp.

Tillämpningen av lagstiftningen om verksam ånger förutsätter att anmälan har gjorts på eget initiativ innan skattemyndigheten har hunnit vidta åtgärder mot den skattskyldige eller den skattskyldige fått kännedom om sådana åtgärder. Offentlig information från Skatteverket om kommande kontroll- eller granskningsåtgärder som riktas mot exempelvis placeringar i skatteparadis utgör inget hinder för verksam ånger.

Såväl fysiska som juridiska personer kan begära rättelse på eget initiativ. Förfarandet gäller i stor utsträckning alla skatteslag. Rättelse kan begäras retroaktivt för de fem senaste skatteåren, vilket motsvarar tidsfristen på fem år för efterbeskattning. Om det är fråga om en så stor inkomst att det skulle leda till åtal för grovt skattebedrägeri är tidsfristen för rättelse tio år. Detta beror på att preskriptionstiden för grovt skattebedrägeri är tio år. I Sverige är gränsen för grovt skattebedrägeri cirka 445 000 svenska kronor (cirka 48 000 euro) i undandragen skatt.

Den skattskyldige ska lämna ett skriftligt rättelseyrkande till skattemyndigheten. Till anmälan ska bifogas alla uppgifter som är av betydelse för handläggningen av ärendet. När beskatt-

## RP 32/2015 rd

ningen rättas utifrån en anmälan som den skattskyldige lämnat in på eget initiativ påförs denna ingen skatteförhöjning och det väcks inget åtal för skattebedrägeri. Utöver skattebeloppet ska den skattskyldige betala normal dröjsmålsränta.

Åren 2010–2014 rättade sammanlagt 7 953 skattskyldiga sin beskattning på eget initiativ. Systemet för verksam ånger har under denna tid ökat skatteintäkterna med sammanlagt cirka 1,9 miljarder kronor (cirka 199 miljoner euro). I merparten av rättelseyrkandena har källstaten för inkomsterna varit Schweiz eller Luxemburg.

### Danmark

I Danmark tillämpades ett temporärt program för verksam ånger som gällde utländska inkomster och tillgångar från juli 2012 till juni 2013. Programmet byggde på frivillig anmälan på eget initiativ, och anmälan skulle göras innan skattemyndigheten eller någon annan myndighet hade vidtagit åtgärder mot den skattskyldige.

Såväl fysiska som juridiska personer kunde delta i programmet för verksam ånger. Programmet tillämpningsområde omfattade tillgångar och inkomster i länder med vilka Danmark inte hade något gällande skatteavtal om informationsutbyte den 1 januari 2008. Anmälan skulle göras skriftligen till skatteförvaltningen och innehålla alla de uppgifter och utredningar som behövdes för att ärendet skulle kunna avgöras. Tillgångarnas ursprung måste vara lagligt. Vidare krävdes att beloppet på den skatt som undandragits var minst 100 000 danska kronor (cirka 13 400 euro).

För de inkomster som anmäldes under programmets gång påfördes särskilda böter till ett belopp som motsvarade högst 60 procent av skattebeloppet. Normal dröjsmålsränta togs ut på skattebeloppet. Skatter och påföljdsavgifter skulle betalas separat inom en fastställd betalningstid. Om villkoren för programmet för verksam ånger uppfylldes undkom den skattskyldige straffrättsligt ansvar, och det väcktes inget åtal om skattebedrägeri.

Endast 138 personer deltog i programmet för verksam ånger under dess giltighetstid, vilket var mindre än väntat. Man antar att programmets verkningfullhet påverkades av tillämpningsrådets begränsade målgrupp och de relativt stränga påföljderna.

### Norge

I Norge finns permanent lagstiftning om rättelse av beskattningen på eget initiativ. Rättelsen kan göras för de tio senaste skatteåren och ska ske på eget initiativ. Vid bedömningen av om rättelsen skett på eget initiativ är det väsentligt att den skattskyldige när rättelseyrkandet lämnades in inte hade kännedom om granskningsåtgärder som skattemyndigheten vidtagit eller planerade att vidta eller om uppgifter som en utomstående lämnat till skattemyndigheten. Rättelsen anses inte heller ha skett på eget initiativ om det är allmänt känt att skattemyndigheten exempelvis inleder skattegranskningar inom en särskild bransch.

Såväl fysiska som juridiska personer kan göra en rättelse på eget initiativ. Förfarandet gäller i stor utsträckning olika skatteslag, även om till exempel mervärdesskatt inte omfattas.

Av anmälan ska framgå alla uppgifter som behövs för handläggningen av ärendet. Undantag från detta kan göras om dessa uppgifter inte kan ges av orsaker som inte beror på den skattskyldige eller om anskaffningen av uppgifterna skulle innebära oskäligen kostnader eller oskäligt besvär.

## RP 32/2015 rd

Utöver det skattebelopp som undandragits ska den skattskyldige även betala normala räntepåföljder. Inkomsterna kan beskattas för de senaste tio åren. Det finns särskilda bestämmelser för om en skatteförhöjning ska påföras eller inte i samband med anmälan på eget initiativ. I praktiken påförs ingen skatteförhöjning i situationer där det är fråga om verksam ånger. Straffrättsliga påföljder tillämpas inte heller i praktiken, och om dessa finns det detaljerade administrativa anvisningar bland annat i fråga om tillgångarnas laglighet.

År 2013 anmälde 229 skattskyldiga inkomster och tillgångar som saknats vid beskattningen till de norska skattemyndigheterna. År 2013 anmälde tillgångar som omfattades av förmögenhetsskatt till ett belopp på sammanlagt 8 miljarder kronor, tillgångar som omfattades av arvsskatt till ett belopp på 6,5 miljarder kronor och övriga inkomster till ett belopp på 273 miljoner kronor. Sedan 2007 har totalt cirka 1 100 personer utnyttjat möjligheten att tillämpa verksam ånger. Med stöd av anmälningarna har det gjorts tillägg till inkomster och tillgångar till ett belopp på sammanlagt cirka 37 miljarder kronor (cirka 4 miljarder euro).

### Storbritannien

I Storbritannien består systemet för verksam ånger av ett antal program av olika längd som är riktade till olika målgrupper. För närvarande pågår fyra program som gäller inhemska inkomster och som bland annat rör anmälan av hyresinkomster. Dessutom pågår fyra program som gäller utländska tillgångar och placeringar (Isle of Man Disclosure Facility, Guernsey Disclosure Facility, Jersey Disclosure Facility och Liechtenstein Disclosure Facility).

I villkoren för ett program fastställs vilka inkomster eller tillgångar som omfattas av programmet. Vidare fastställs målgruppen för programmet, det vill säga möjligheten för olika typer av skattskyldiga att delta i programmet. Förfarandet innebär att den skattskyldige gör en preliminär anmälan till skattemyndigheten, varefter den skattskyldige får information och anvisningar av skattemyndigheten om hur den egentliga anmälan ska göras.

Den frivilliga anmälan ska göras i enlighet med villkoren för respektive program innan skattemyndigheten har vidtagit åtgärder mot den skattskyldige. Anmälan ska vara fullständig och innehålla de uppgifter som behövs för att nå ett avgörande i ärendet. Verksam ånger omfattar inte medel som härstammar från exempelvis grov organiserad brottslighet.

Om den skattskyldige har lämnat fullständiga uppgifter i enlighet med villkoren för programmet vidtas i princip inte några straffrättsliga sanktioner. Den skattskyldige måste betala de skatter och räntor samt den administrativa sanktion som med stöd av anmälan påförs för varje skatteår. Sanktionerna grundar sig vanligen på en procentandel av det skattebelopp som inte har betalats. Vid utländska placeringar har sanktionsbeloppet varit 10–40 procent.

De tidsbundna programmen har rapporterats inbringa cirka 610 miljoner pund (cirka 850 miljoner euro) i skatteintäkter sedan början av 2007.

### Irland

I Irland finns permanenta bestämmelser om när det är möjligt att frivilligt anmäla inkomster som saknats vid beskattningen. Förfarandet beror på om den skattskyldige har gjort anmälan utan att känna till att en myndighet vidtagit åtgärder mot denna, eller om anmälan har gjorts först efter det att den skattskyldige har informerats om att granskningsåtgärder eller andra beskattningsåtgärder kommer att vidtas.

Såväl fysiska som juridiska personer kan lämna in en anmälan. Anmälan kan gälla olika skattelag på ett uttömmande sätt. Den skattskyldige ska i anmälan efter bästa förstånd ange alla

## RP 32/2015 rd

relevanta uppgifter och se till att de är korrekta. Anmälans omfattning varierar i fråga om skattslag och skatteår beroende på om felet har berott på uppsåt eller vårdslöshet.

Anmälningarna ska lämnas in skriftligt till skattemyndigheten. Innan den skattskyldige gör en anmälan ska denna meddela skattemyndigheten om sin avsikt, varefter skattemyndigheten fastställer tidsperioden för när anmälan ska göras och tidsfristerna för den. Det skattebelopp som anmäls inklusive räntor ska ha betalats eller så ska man ha avtalat om annan bindande finansiering vid den tidpunkt när anmälan lämnas in. Sanktionsbeloppet behöver inte betalas eller beräknas i anmälningsskedet. Den skattskyldige ska på alla sätt handla öppet och vara samarbetsvillig under hela processen.

När skattemyndigheten har mottagit anmälan ingår denna ett avtal om sanktionsbeloppet med den skattskyldige. Sanktionen räknas som en procentandel av det undandragna skattebeloppet. Sanktionsbeloppet påverkas av om anmälan har gjorts före eller efter det att skattemyndigheten har meddelat att den har för avsikt att vidta gransknings- och beskattningsåtgärder mot den skattskyldige. Dessutom har det betydelse om det är fråga om uppsåt eller vårdslöshet och om den skattskyldige har gjort flera anmälningar. Om anmälan godkänns vidtas inga straffrättsliga åtgärder och uppgifter om den skattskyldige publiceras inte heller i det offentliga register som myndigheten för.

### Italien

Italien inledde i februari 2015 ett nytt tidsbundet program för verksam ånger (Collaborazione volontaria). En frivillig anmälan enligt programmet ska göras senast i september 2015, och anmälan kan gälla de år för vilka beskattningen fortfarande kan rättas. Syftet med programmet är att kunna börja beskatta inhemska och utländska tillgångar som tidigare saknats vid beskattningen redan innan det automatiska informationsutbytet mellan Italien och skatteparadis utvidgas.

En frivillig anmälan som lämnas in av en fysisk person eller ett samfund kan i stor utsträckning gälla inkomstskatt, mervärdesskatt samt utländska och inhemska tillgångar som inte har deklarerats. Anmälan ska göras innan några beskattningsåtgärder riktas mot den skattskyldige. Den skattskyldige ska tillhandahålla de uppgifter om inkomster och tillgångar som behövs för att skattebeloppet ska kunna fastställas.

Den skattskyldige ska betala den skatt som påförs på grundval av den frivilliga anmälan samt räntepåföljder. En sänkt administrativ sanktion påförs. I fråga om utländska tillgångar kan sanktionsbeloppet sänkas med hälften. En minimisanktion påförs emellertid alltid. Till följd av den frivilliga anmälan undgår den skattskyldige vissa skattebrottsåtal rörande försummelse av skattedeklaration och undandragande av skatt, men åtalsskyddet är inte heltäckande.

I Italien har under femton års tid genomförts tre tidsbundna program för verksam ånger, varav det senaste upphörde 2010. Programmen har till sitt innehåll skilt sig från det program som inleddes 2015.

### Förenta staterna

I Förenta staterna pågår för närvarande ett program för verksam ånger som gäller utländska placeringar (Offshore Voluntary Disclosure Program, OVDP). Programmet gäller tills vidare, men skattemyndigheten har förbehållit sig rätten att ändra villkoren eller avsluta programmet när som helst. Programmet utgör ett par till skattemyndighetens brottsutredningsprogram (Voluntary Disclosure Practise, VDP), inom vilket man beaktar frivilliga anmälningar som uppfyller villkoren då man beslutar om ett ärende ska föras till åtalsprövning. Vid sidan av

## RP 32/2015 rd

programmet för verksam ånger inleddes i juli 2014 två nya program (Streamlined Foreign Offshore och Streamlined Domestic Offshore) som erbjuder den skattskyldige ett förenklat förfarande för att rätta till felaktiga uppgifter, men inte något skydd mot straffrättsliga påföljder om det är fråga om uppsåt. I det fallet uppmanas den skattskyldige att delta i programmet för verksam ånger.

Såväl fysiska personer som samfund kan delta i programmet för verksam ånger. En anmälan kan göras förutsatt att skattemyndigheten inte har riktat åtgärder mot den skattskyldige innan anmälan görs. Anmälan kan gälla inkomstskatt. Utöver utländska inkomster kan den skattskyldige även anmäla inhemska inkomster. Om det enbart är fråga om inhemska inkomster finns det vissa skillnader i anmälningsförfarandet. Programmet gör det möjligt att lämna in uppgifter för de åtta senaste skatteåren, medan den normala tiden för efterbeskattning är tre år. Det finns detaljerade bestämmelser om beräkningen av tidsperioden och om undantagssituationer.

Efter att den skattskyldige har kontaktat skattemyndigheten ger denna preliminär information om deltagande i programmet. Detta är dock ingen garanti för att den skattskyldige slutgiltigt ska godkännas för programmet, och det är ingen obligatorisk fas i programmet. Den skattskyldige ska lämna in anmälan skriftligt till skattemyndigheten. Efter att den skattskyldige informerats om att denna preliminärt godkänts för programmet, ska den skattskyldige utöver ansökan även lämna in de skattedeclarationer som saknas för de skatteår som omfattas av programmet samt övriga uppgifter som behövs för att ett avgörande ska kunna nås. Den skattskyldige ska även lämna en förbindelse genom vilken denna godkänner att uppgifterna för de skatteår som programmet omfattar granskas. Den skattskyldige ska betala skattebeloppet och normala dröjsmålsräntor samt sanktioner. Dessutom ska den skattskyldige ha ett nära samarbete med skattemyndigheten och vid behov tillhandahålla uppgifter om exempelvis aktörer som erbjuder offshore-tjänster och andra uppgifter som begärs. I regel gör inte skattemyndigheten någon separat fullskalig granskning av de anmälningar som godkänts för programmet, men den kan göra det om den så önskar.

Det finns mycket detaljerade bestämmelser om hur sanktionerna ska räknas ut. I fråga om utländska tillgångar grundar sig sanktionen på en viss procentandel (vanligen 27,5 procent) av det sammanlagda högsta värdet på de anmälda tillgångarna under den tid som anmälan omfattar (offshore penalty). Dessutom ska den skattskyldige betala sanktioner som påförs på grund av försummelse av deklara-tions- och betalningsskyldigheten samt en sanktion på 20 procent i anslutning till offshore-placeringar. Den skattskyldige behöver ändå inte betala större sanktioner än i normalfallet. En godkänd anmälan leder vanligen inte till straffrättsliga åtgärder. En förutsättning för detta är att det inte är fråga om medel som skaffats genom brottslig verksamhet.

Mellan åren 2009 och 2014 har över 45 000 skattskyldiga deltagit i programmet för verksam ånger, och beloppet på de skatter, räntor och sanktioner som påförts via programmet har beräknats uppgå till 6,5 miljarder dollar (cirka 6 miljarder euro).

### Kanada

I Kanada finns ett system för frivillig anmälan (Voluntary Disclosure Program, VDP), där de skattskyldiga kan göra en anmälan för att rätta till en bristfällig skattedeclaration eller anmäla uppgifter som tidigare har undanhållits helt. Den skattskyldige kan göra en anonym ansökan, utifrån vilken skattemyndigheten för en diskussion med den skattskyldige och ger närmare information om själva processen och om påföljderna i samband med den samt om de eventuella risker som ett beslut om att låta bli att korrigera uppgifterna innebär. Skattemyndigheten kan

dock fatta ett bindande beslut först efter att myndigheten fått kännedom om den skattskyldiges identitet och all relevant information har behandlats.

Alla som är skattskyldiga kan lämna in en anmälan. Ansökan ska lämnas in frivilligt innan några granskningsåtgärder, förfrågningar eller andra åtgärder som är relevanta med tanke på ärendets karaktär har vidtagits mot den skattskyldige eller den skattskyldige fått kännedom om sådana åtgärder. Den skattskyldige ska i samband med ansökan tillstålla skattemyndigheten alla relevanta uppgifter. Ansökan ska gälla en situation i vilken den skattskyldige normalt skulle påföras sanktioner. Dessutom ska den skatt som det är fråga om vara minst ett år förse- nad. I praktiken ska felaktiga och bristfälliga uppgifter korrigeras inom preskriptionstiden, det vill säga de tio senaste åren.

Om anmälan uppfyller de föreskrivna villkoren och godkänns påförs ingen administrativ sanktion. Dessutom kan den skattskyldige beviljas partiell befrielse från räntepåföljder. Det riktas inte heller några straffrättsliga påföljder mot den skattskyldige. Om det i ärendet fram- kommer nya uppgifter som den skattskyldige inte har anmält kan åtal dock väckas på grund av dessa uppgifter.

År 2011–2012 gjorde fler än 13 600 skattskyldiga en frivillig anmälan, och anmälde inkomster som saknades till ett belopp på över 863 miljoner dollar (cirka 600 miljoner euro). Beloppet på de skatter som skulle betalas beräknades uppgå till över 310 miljoner dollar (cirka 210 miljoner euro).

### **3 Målsättning och de viktigaste förslagen**

#### **3.1 Verksam ånger i anslutning till beskattningen**

I propositionen föreslås det att man i Finland inför lagstiftning om verksam ånger i anslutning till beskattningen. Det internationella automatiska informationsutbytet kommer att effektiveras ytterligare under de närmaste åren, vilket innebär att risken ökar för att tillgångar som gömms utomlands ska upptäckas. På grund av denna utvecklingstrend bedöms lagstiftning om verksam ånger i detta skede vara en effektiv metod för att öka skatteintäkterna till så små administrativa kostnader som möjligt. När risken för upptäckt ökar sporrar lagstiftningen skattskyldiga att deklarerera sina inkomster i Finland i stället för att vidta nya arrangemang för att gömma undan tillgångarna. Även OECD har i sin rapport om verksam ånger konstaterat att utvecklingen i fråga om internationellt informationsutbyte erbjuder en bra möjlighet att dra nytta av lagstiftning om verksam ånger. Anmälningar på eget initiativ bidrar också till att kunduppgifter och placeringsarrangemang omfattas av Skatteförvaltningens riskbaserade kontroll även under kommande år.

Regleringen genomförs genom att en ny lag stiftas om rättelse av beskattningen utifrån uppgifter som lämnats på eget initiativ år 2016. Det är fråga om ett tidsbundet förfarande där den skattskyldige undgår straffrättsliga påföljder för skattebedrägeri om denna på eget initiativ till Skatteförvaltningen anmäler inkomster eller tillgångar som saknats vid den egna beskattningen. De inkomster som anmäls beskattas på normalt sätt enligt de bestämmelser som gällde under respektive år. Dessutom tillkommer kvarskatteränta som dröjsmålspåföljd och skatteförhöjning som administrativ sanktion.

I finansministeriets utredning om verksam ånger (FM148:00/2014) granskades även andra alternativ för att genomföra lagstiftning om verksam ånger. I rapporten hänvisades till den lagstiftning om verksam ånger som tillämpas i Sverige och Norge, där man helt har frångått såväl skatteförhöjning som straffrättsliga påföljder. Möjligheten att helt undgå sanktionspåföljder

## RP 32/2015 rd

vid skattebedrägeri kan göra lagstiftningen om verksam ånger mer lockande ur den skattskyldiges synvinkel.

I Finland kan skatteförhöjning påföras till exempel om den skattskyldige under den tid som verkställandet av beskattningen pågår på Skatteförvaltningens begäran redogör för inkomster som saknas i deklARATIONEN. Det kan till exempel vara fråga om hyresinkomster som den skattskyldige har glömt att uppge i deklARATIONEN. I situationer där verksam ånger kan tillämpas är det fråga om fall där rekvisiten för skattebedrägeri eller till och med grovt skattebedrägeri uppfylls. Om den skattskyldige i dessa situationer skulle undgå skatteförhöjning skulle det uppstå situationer där skatteförhöjning skulle kunna påföras när den skattskyldige i samband med den ordinarie beskattningen redogör för saknade inkomster på Skatteförvaltningens begäran, medan skatteförhöjning inte skulle kunna påföras i fall där inkomster har hemlighållits i flera år. Det är därför motiverat att i situationer med verksam ånger som administrativ sanktion påföra skatteförhöjning på grund av försummelse av deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Genom att påföra skatteförhöjning förhindrar man också att lagstiftningen om verksam ånger påverkar den allmänna skattemoralen negativt.

Huvudmålet för lagstiftningen är att få privatpersoner att anmäla utländska tillgångar och de inkomster som dessa genererar så att dessa börjar omfattas av den finländska beskattningen, och detta till så små administrativa kostnader som möjligt. Därför begränsas lagstiftningen till att omfatta fysiska personers och inhemska dödsboms inkomster som ska beskattas enligt inkomstskattelagen (1535/1992). Lagstiftningen omfattar således inte exempelvis inkomster som ska beskattas enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) eller enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967).

Lagstiftningen omfattar inte heller beskattningen av samfund eller det straffansvar som uppkommer när en person agerar på ett samfunds vägnar. Det vore problematiskt att utvidga lagen till att omfatta samfund eftersom ett samfund som har gjort sig skyldigt till skattebedrägeri ofta också har begått andra brott, till exempel bokföringsbrott. Syftet med lagstiftningen är att erbjuda straffrättsligt skydd endast vid skattebedrägeri som grundar sig på att en fysisk person eller ett dödsbo vid den egna beskattningen tidigare har försummat sin deklARATIONSSKYLDIGHET i fråga om de inkomster eller tillgångar som nu anmäls. Samfundets delägare ansvarar inte heller personligen för den skatt som påförs samfundet, förutom om ett eventuellt straffrättsligt skadeståndsansvar föreligger. Dessutom kan det finnas andra ansvariga personer i samfundet vars straffrättsliga ställning också skulle bedömas.

Det faktum att samfund inte omfattas av lagstiftningen leder vad gäller arrangemang mellan samfundet och delägaren exempelvis till att en delägare i situationer med förtäckt dividend vid den egna beskattningen kan tillämpa verksam ånger på försummelsen av deklARATIONSSKYLDIGHETEN samtidigt som denna ändå riskerar straffrättsliga påföljder på grund av den försummelse som skett i anslutning till samfundets beskattning, om delägaren har en sådan ställning i bolaget som innebär straffrättsligt ansvar. I dessa situationer är benägenheten att utnyttja möjligheten till verksam ånger sannolikt liten i praktiken. Situationer med förtäckt dividend där en delägare kan bli straffrättsligt ansvarig på bolagets vägnar kan i praktiken endast uppstå i inhemska bolag. Inhemska bolag är även i dag föremål för normal skattekontroll och skattegranskningar görs till exempel regelbundet. Lagstiftningen om verksam ånger är uttryckligen avsedd för situationer där en skattekontroll är mycket komplicerad med hänsyn till de medel som för närvarande står till buds.

Eftersom utländska tillgångar kan ha överförts från en person till en annan antingen som arv eller gåva gäller lagstiftningen om verksam ånger även arvs- och gåvobeskattningen. En person kan således även anmäla inkomster från tillgångar som denna fått i arv eller gåva utan risk

## RP 32/2015 rd

för att åtalas för skattebrott när det gäller dessa skatteslag. Även arvs- och gåvobeskattningen rättas utifrån de uppgifter som saknats och skatteförhöjning påförs som administrativ påföljd.

Rättelse av beskattningen utifrån saknade uppgifter begärs genom ett skriftligt yrkande som lämnas till Skatteförvaltningen, i vilket den skattskyldige på eget initiativ anmäler inkomster som tidigare inte omfattats av beskattningen samt avdrag i anslutning till dessa inkomster. Den skattskyldige ska lämna riktiga och tillräckliga uppgifter för att skatt ska kunna påföras till rätt belopp. Det skulle kunna finnas särskilda blanketter för de rättelseyrkanden som avses i denna lag, vilket skulle underlätta handläggningen för såväl Skatteförvaltningen som den skattskyldige. Arvsbeskattningen rättas utifrån en handling innefattande tillägg, som ska uppfylla formkraven i ärvdabalken och gåvobeskattningen rättas utifrån en gåvoskattedeclaration med de saknade uppgifterna.

Beskattningen rättas i enlighet med bestämmelserna om ändring av beskattningen på myndighetsinitiativ i lagen om beskattningsförfarande och lagen om skatt på arv och gåva. Beskattningen kan därmed ändras antingen till den skattskyldiges nackdel eller till dennas fördel. När beskattningen rättas enligt samma förfarande som vid rättelse på myndighetsinitiativ är Skatteförvaltningen inte bunden av exempelvis det inkomstbelopp som ska läggas till enligt den skattskyldiges yrkande. Skatteförvaltningen kan därmed i samband med rättelsen av beskattningen avvika från den skattskyldiges yrkande, till exempel om det i anslutning till rättelsen framkommer att den beskattningsbara inkomst som ska läggas till bör vara 60 000 euro, och inte 50 000 euro som den skattskyldige själv har uppgett. Eftersom den skattskyldige på eget initiativ ska anmäla uppgifterna på ett sådant sätt att skatt kan påföras till rätt belopp, kan ett avvikande närmast komma i fråga när ett avdrag som den skattskyldige yrkar på inte godkänns eller när det skattepliktiga inkomstbeloppet har tolkats fel i rättelseyrkandet. Avvikelse av detta slag i samband med rättelse påverkar inte den skattskyldiges rätt till straffrättsligt skydd om de övriga förutsättningarna för verksam ånger uppfylls.

Lagstiftningen om verksam ånger gäller alla yrkanden som framställs av fysiska personer och dödsbon, i vilka anmäls inkomster som ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller tillgångar som ska beskattas enligt lagen om skatt på arv och gåva och som inte tidigare har omfattats av beskattningen. Detta innebär att alla yrkanden som framställs under den föreslagna lagens giltighetstid och som omfattas av lagens tillämpningsområde handläggs enligt samma förfarande. Detta garanterar en jämlik behandling, och den skattskyldige behöver inte separat yrka på att lagen ska tillämpas.

Enligt bestämmelserna om preskription av åtalsrätten i strafflagen preskriberas åtalsrätten efter fem år vid skattebedrägeri och efter tio år vid grovt skattebedrägeri. Dessutom kan preskriptionstiden för åtalsrätten på ansökan förlängas en gång med ett år. Med stöd av lagen om beskattningsförfarande ska ett rättelseyrkande lämnas in inom fem år från ingången av året efter det då beskattningen av den skattskyldige slutförts. Framför allt skattskyldiga med utländska placeringsarrangemang kan i många fall förmodas ha hemlighållit tillgångar och intäkter under en längre tidsperiod än fem år. Om beskattningen rättas endast för fem år riskerar den skattskyldige att åtalas för grovt skattebedrägeri i fråga om mer långvariga arrangemang, eftersom denna genom att anmäla sina inkomster för de senaste fem åren samtidigt avslöjar att försummelser har skett även under tidigare år. Detta kan antas minska antalet skattskyldiga som utnyttjar möjligheten att tillämpa verksam ånger. Därför föreslås det att lagstiftningen om verksam ånger gör det möjligt att söka ändring i beskattningen för en längre tid än de fem år som normalt tillämpas vid sökande av ändring, så att den skattskyldige inte riskerar att en straffprocess rörande grovt skattebedrägeri inleds. I praktiken kan den skattskyldige yrka på rättelse av beskattningen för de senaste elva åren.



### 3.2 Tillgångarnas ursprung

Riksdagens finansutskott krävde i sitt betänkande (FiUB 15/2013 rd) att verksam ånger inte får gälla situationer där medel har skaffats genom brottslig verksamhet. Vid den personliga beskattningen fastställs huruvida en inkomst är skattepliktig och därmed även deklarations-skyldighetens omfattning och innehåll enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen och lagen om beskattningsförfarande. Enligt det omfattande inkomstbegreppet i inkomstskattelagen är den skattskyldiges alla inkomster och förmåner i pengars värde skattepliktiga, om inte något annat uttryckligen föreskrivs i lagen eller det är fråga om en förmån som enligt den etablerade rätts- eller beskattningspraxisen helt står utanför inkomstbegreppet. Inom rättspraxisen har man ansett att inkomst från verksamhet som inte kan utövas lagligt inte omfattas av det skattemässiga inkomstbegreppet. Därför har man av hävd ansett att exempelvis tillgångar som förvärvats genom stöld inte är beskattningsbar inkomst. Inte heller har ekonomisk vinning från koppleriverksamhet, som har förverkats till staten, ansetts utgöra beskattningsbar inkomst (HD 2005:17). Inom rättspraxisen har man även ansett att inkomster från i sig laglig verksamhet är skattepliktiga och därmed även omfattas av deklarationsskyldigheten, även om utövandet av verksamheten i det aktuella fallet har lagstridiga och till och med brottsliga drag. Detta innebar till exempel att en person som hade drivit resebyråer utan behörigt tillstånd utöver detta brott även hade gjort sig skyldig till skattebedrägeri eftersom personen i fråga inte hade uppgett inkomsterna från reseförsäljningen i sina skattedeclarationer (HD 1983 II 66).

Lagen tillämpas inte på inkomster eller tillgångar som i samband med rättelsen av beskattningen konstateras härstamma från brottslig verksamhet. Skatteförvaltningen har inte befogenhet att bedriva förundersökningar och därmed inte heller möjlighet att utreda lagligheten i tillgångarnas ursprung i samband med verkställandet av beskattningen. Därför föreslås det att den skattskyldige i samband med yrkandet ska lägga fram en utredning om tillgångarnas lagliga ursprung och om att de omfattas av lagens tillämpningsområde. I oklara fall kan Skatteförvaltningen med stöd av beskattningsuppgiftslagen göra en anmälan till centralen för utredning av penningtvätt. En anmälan om penningtvätt är ingen polisanmälan och den kräver inte en bedömning av huruvida ett brott har begåtts. Tröskeln för att lämna in en anmälan är således låg. På grundval av anmälan genomför centralen för utredning av penningtvätt en undersökning för att reda ut om det finns skäl att misstänka att de tillgångar som är föremål för anmälan har brottsligt ursprung eller om de eventuellt är kopplade till finansiering av terrorism. Först i samband med att tivelaktig affärsverksamhet utreds och vid en eventuell förundersökning kan man närmare reda ut vilka straffrättsliga rekvisit handlingen uppfyller. Förundersökningen görs av centralen för utredning av penningtvätt eller någon annan förundersökningsmyndighet. I oklara fall rättar Skatteförvaltningen beskattningen på normalt sätt med stöd av denna lag, trots anmälan om penningtvätt. Om det senare framkommer att det är fråga om inkomster eller tillgångar som har erhållits genom brottslig verksamhet, och som därmed inte omfattas av det skattemässiga inkomstbegreppet och döms förverkade till staten, kan den skattskyldige med hjälp av ett normalt rättelseyrkande yrka på att dennas beskattning ska rättas i enlighet med vad som föreskrivs i lagen om beskattningsförfarande.

### 3.3 Avstående från straffrättsligt förfarande

För att verksam ånger ska sporra den skattskyldige att på eget initiativ anmäla inkomster och tillgångar som denna gömt utomlands, bör lagstiftningen göra det möjligt för den skattskyldige att undgå straffrättsliga påföljder och offentlig handläggning av brott.

Det föreslås att den skattskyldige ska undgå straffrättsliga påföljder genom att det vid skattebedrägeri enligt strafflagen och försummelse av bouppteckning enligt ärvdabalken, som grundar sig på att en fysisk person eller ett dödsbo vid den egna beskattningen tidigare har försummat deklarationsskyldigheten i fråga om de anmälda uppgifterna, inte görs någon polis-

anmälan eller förundersökning och inte förs något åtal, samt att domstolen inte undersöker ärendet för de fysiska personers del vars beskattning har rättats med stöd av denna lag eller fysiska personer som ansvarar för den skatt som påförs med anledning av rättelsen.

Undgående av straffrättsliga påföljder gäller endast skattebrott om vilka det föreskrivs i 29 kap. 1–3 § i strafflagen, det vill säga brott vars rekvisit har uppfyllts då den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet i samband med beskattningen. Dessutom undgår den anmälningsskyldige sådana straffrättsliga påföljder till följd av felaktiga uppgifter i bouppteckningsinstrumentet som det föreskrivs om i ärvdabalken. Lagstiftningen om verksam ånger i anslutning till beskattningen ger därmed inte skydd mot andra eventuella straffrättsliga handlingar som omfattar de inkomster och tillgångar som anmäls. Sådana handlingar kan vara exempelvis oredlighet som gäldenär, mutbrott eller penningtvättsbrott.

### 3.4 Administrativa påföljder

I propositionen föreslås det att det som administrativ sanktion i samband med rättelse påförs skatteförhöjning såväl vid inkomstbeskattningen som vid arvs- och gåvobeskattningen. Det föreslås att lagen ska innehålla schematiska och tydliga bestämmelser om skatteförhöjning. Vid inkomstbeskattningen ska som skatteförhöjning påföras en progressiv procentandel av det inkomstbelopp som lagts till. Vidare föreslås det att skatteförhöjningen vid inkomstbeskattningen ska utgöra 3 procent av det tillagda inkomstbeloppet, dock minst 300 euro. För den del av den tillagda inkomsten som överskrider 60 000 euro uppgår skatteförhöjningen till 5 procent och för den del som överskrider 100 000 euro till 7 procent. Skatteförhöjningen är av samma omfattning som de skatteförhöjningar som enligt Skatteförvaltningens harmoniseringsanvisningar ska påföras den skattskyldige i situationer där det avslöjas att denna har försummat sin deklarationsskyldighet och Skattestyrelsen har rättat beskattningen till den skattskyldiges nackdel. Enligt gällande beskattningspraxis har skatteförhöjningar i praktiken inte påförts i situationer där den skattskyldige själv har yrkat på rättelse genom att lämna uppgifter om ytterligare inkomster.

Enligt lagen om skatt på arv och gåva kan skatten höjas till högst det dubbla beloppet om den skattskyldige medvetet eller av grov vårdslöshet har lämnat felaktiga uppgifter. Skatteförvaltningens harmoniseringsanvisningar anger inte att skatteförhöjning ska påföras i fråga om arvs- och gåvobeskattning. Enligt Skattestyrelsens anvisningar om arbetsmetoder kan arvs- och gåvobeskattningen höjas med 10–40 procent, om den skattskyldige medvetet eller av grov vårdslöshet har lämnat in ett bouppteckningsinstrument som innehåller i väsentlig grad felaktiga uppgifter, som t.ex. uppgett ett avsevärt lägre belopp än tillgångarna omfattar. Enligt gällande beskattningspraxis har någon skatteförhöjning inte påförts inom arvsbeskattningen, om de skattskyldiga har lämnat in en kompletterande bouppteckning där de saknade uppgifterna framgår. Det finns inte heller någon beskattningspraxis i de fall då rättelsen görs på myndighetsinitiativ. Eftersom bestämmelsen om skatteförhöjning i lagen om skatt på arv och gåva är mycket gammal och någon egentlig beskattningspraxis i fråga om påförande av förhöjning, föreslås det att arvs- och gåvoskatten höjs med en fast procentandel på 15 procent. Enligt lagen om skatt på arv och gåva ska skatteförhöjningen påföras endast den skattökning som en oriktighet har gällt, om den gällt endast en viss del av ett arv, ett testamente eller en gåva.

Man kan förvänta sig att de schematiska och tydliga bestämmelser om skatteförhöjning som föreslås gör att förfarandet förblir lockande och därmed motsvarar lagens mål. Vid bedömningen av nivån på skatteförhöjningen bör man även beakta att beskattningen i situationer med verksam ånger undantagsvis kan rättas för de senaste 11 åren och att skatteförhöjningen påförs separat för varje år. Dessutom bör man beakta att den skattskyldige själv anmäler inkomster som tidigare saknats, varvid det inte är fråga om rättelse till den skattskyldiges nackdel på myndighetsinitiativ. Dessutom påförs vid inkomstbeskattningen samma dröjsmålsuppföljder

som de som i dag tillämpas när beskattningen rättas med stöd av ett rättelseyrkande som den skattskyldige lämnat in på eget initiativ.

Om det är fråga om ringa försummelse av deklarationsskyldigheten behöver skatteförhöjning inte påföras. I detta fall ska den skattskyldige betala skattebeloppet och dröjsmålpåföljder. Syftet med bestämmelsen är att säkerställa att lagstiftningen om verksam ånger inte innebär en skärpning av nuläget vid rättelse av ringa fel utifrån den skattskyldiges rättelseyrkan. Skatteförhöjning ska inte heller i fortsättningen påföras i situationer som gäller arvsbeskattning där det framkommer dittills okända tillgångar i dödsboet.

Som dröjsmålpåföljd vid inkomstbeskattningen påförs kvars-katteränta enligt lagen om beskattningsförfarande. Kvars-katteräntan är den i räntelagen (633/1982) avsedda referensräntan för den halvårsperiod som föregår kalenderåret i fråga minskad med två procentenheter, dock minst 0,5 procent. Kvars-katteräntan räknas på den skatt som följer av ändringen av beskattningen från den 1 februari året efter skatteåret till den förfalldag som sätts ut för skatten. Till den del kvars-katten överstiger 10 000 euro är kvars-katteräntan dock referensräntan ökad med två procentenheter till utgången av den andra månaden efter slutförandet av beskattningen. För tiden därefter är räntan referensräntan minskad med två procentenheter, dock minst 0,5 procent. Den uträknade kvars-katteräntan minskas med 20 euro, dock högst räntebeloppet. Räntebeloppet och beräkningssättet motsvarar nuläget vid rättelse till egen nackdel. Eftersom det inte är fråga om rättelse på myndighetsinitiativ påförs ingen skatteförhöjning enligt lagen om skattetillägg och förseningsränta. Vid arvs- och gåvobeskattning påförs, i enlighet med nuläget, inga dröjsmålpåföljder.

### **3.5 Temporär lagstiftning**

Det föreslås att lagstiftningen om verksam ånger ska gälla temporärt i ett år. Den skattskyldige kan anmäla inkomster som saknats vid beskattningen från den 1 januari 2016 till den 31 december 2016. Lagen tillämpas på sådana yrkanden om rättelse av beskattningen som avses i denna lag och som anhängiggjorts under lagens giltighetstid.

Om den skattskyldige efter lagens giltighetstid och efter att beskattningen verkställts på eget initiativ lämnar in en anmälan om exempelvis utländska inkomster kan detta på nytt leda till straffpåföljder. Lagstiftningens temporära karaktär bedöms bidra till att anmälningen av inkomster intensifieras samt minska benägenheten att utreda möjligheterna till nya skattearrangemang.

## **4 Propositionens konsekvenser**

### **4.1 Konsekvenser för den skattskyldiges ställning**

En skattskyldig som under lagens giltighetstid anmäler inkomster och tillgångar som hemlighållits vid beskattningen undgår straffrättsligt straff även om handlingen uppfyller rekvisiten för skattebrott. Den skattskyldige undviker därmed också att straffprocessen blir offentlig. Påföljden är skatteförhöjning som påförs som administrativ sanktion.

Genom förslaget förlängs tiden för rättelse av beskattningen från nuvarande fem år till 11 år i fråga om de rättelseyrkanden som omfattas av lagens tillämpningsområde. Förslaget förlänger inte tiden för rättelse av beskattningen på myndighetsinitiativ.

#### 4.2 Administrativa konsekvenser

Tack vare lagstiftningen om verksam ånger börjar fysiska personer som anmäler saknade inkomster samt deras tillgångar och källan till tillgångarna omfattas av skattekontrollen och blir därmed en del av den riskbaserade skattekontrollen. För Skatteförvaltningen är det administrativt sett mer effektivt att få tillgång till uppgifter via en anmälan som den skattskyldige själv gör än om Skatteförvaltningen blir tvungen att göra en skattegranskning eller utnyttja internationellt informationsutbyte för att få tillgång till uppgifterna. Införandet av det nya förfarandet ökar dock det administrativa arbetet inom Skatteförvaltningen i någon mån, till exempel när det gäller utbildning och handledning. Yrkandena handläggs enligt redan existerande förfaranden, varför den föreslagna lagstiftningen inte förväntas medföra några omfattande merkostnader eller ändringar inom personalresurserna för Skatteförvaltningens del.

De nuvarande skattebrottsundersökningarna inleds huvudsakligen på grund av att brottsmisstänke väckts i samband med skattegranskningar av samfundskunder, varför lagstiftningen om verksam ånger som gäller fysiska personer inte förväntas få någon väsentlig inverkan på antalet skattebrottsärenden som handläggs.

Lagstiftningen om verksam ånger kan dock i någon mån förväntas minska den arbetsmängd som läggs ner på handläggningen av skattebrott inom Skatteförvaltningen, polisen, åklagarväsendet och rättsinstanserna. Eftersom det är fråga om temporär lagstiftning blir konsekvenserna för personalen inte bestående.

#### 4.3 Ekonomiska konsekvenser

Erfarenheter på internationell nivå har visat att programmen för verksam ånger har genererat avsevärda skatteintäkter i de berörda länderna. Administrationen i anslutning till programmen för verksam ånger har varit liten, varför de har utgjort en effektiv metod för att inbringa skatteintäkter. Det har också varit av stor betydelse att de tillgångar som anmälts till skatteförvaltningarna har kommit till myndigheternas kännedom och därmed beskattats även under kommande år. De skatteintäkter som programmen har gett har dock varierat beroende på villkoren i programmet och på grunderna för den ifrågavarande statens beskattnings- och rättssystem. Till exempel har systemet för verksam ånger i Sverige ökat skatteintäkterna med sammanlagt cirka 199 miljoner euro under 2010–2014.

Privatpersoner med omfattande utländska placeringsarrangemang kan förväntas vara villiga att betala de administrativa sanktioner som följer av att deklARATIONSSKYLDIGHETEN försumrats om de därigenom undgår ett straffrättsligt straff och ett offentligt straffrättsligt förfarande. Den föreslagna lagstiftningen kan därmed antas öka skatteintäkterna i någon mån, men något material som ger detaljerade uppgifter om vilka konsekvenser lagstiftningen får för skatteintäkterna finns inte att tillgå. Med stöd av erfarenheter från andra länder kan man dock förutsätta att ett program för verksam ånger även i Finland ger skatteintäkter till ett belopp på cirka 10 miljoner euro.

Tabellen nedan visar påföljdernas konsekvenser vid rättelse på eget initiativ i ett exempelfall där den skattskyldige under 10 års tid årligen har haft ränteinkomster till ett belopp på 10 000 euro. I exemplet antas förfallodagen för skatterna vara den 31 december 2016.

## RP 32/2015 rd

Skatteår	Inkomst som ska läggas till	Skatt euro	Skatteförhöjning euro	Kvarskatte-ränta euro	Skatter+ skatteförhöjning+ ränta euro	Återstående inkomst euro
2005	10 000	2 800	300	257,67	3 357,67	6 642,33
2006	10 000	2 800	300	226,17	3 326,17	6 673,83
2007	10 000	2 800	300	156,17	3 256,17	6 743,83
2008	10 000	2 800	300	90,83	3 190,83	6 809,17
2009	10 000	2 800	300	76,83	3 176,83	6 823,17
2010	10 000	2 800	300	48,83	3 148,83	6 851,17
2011	10 000	2 800	300	48,83	3 148,83	6 851,17
2012	10 000	3 000	300	38,75	3 338,75	6 661,25
2013	10 000	3 000	300	23,75	3 323,75	6 676,25
2014	10 000	3 000	300	8,75	3 308,75	6 691,25
totalt	100 000	28 600	3 000	977	32 577	67 423

  

Skattens och påföljdernas ande av kapitalet	Skatt	Skatteförhöjning	Kvarskatte-ränta	Skatter+ skatteförhöjning+ ränta	Återstående inkomst
	28,6 %	3 %	0,98 %	32,58 %	67,42 %

### 5 Beredningen av propositionen

I sitt betänkande om förslag till lag om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut samt till vissa lagar som har samband med den gav Riksdagens finansutskott ett utlåtande (RSv 114/2013 rd; FiUB 15/2013 rd; RP 191/2012 rd) där det förutsatte att finansministeriet i samverkan med justitieministeriet utreder möjligheten att införa en särskild, i beskattningsärenden tillämplig bestämmelse om verksam ånger. Utskottet ansåg att man även i Finland bör utreda förutsättningarna för att införa det system för verksam ånger som har tillämpats internationellt. Enligt utskottets utlåtande har trycket på placeringar i skatteparadis ökat, varför detta kunde vara en lämplig tidpunkt för ett temporärt system för verksam ånger. Utskottet förutsatte att man i samband med utredningen bedömer om man i fall där verksam ånger tillämpas som kompensation kan avstå från straffrättsliga åtgärder, även när rekvisiten för grovt skattebedrägeri uppfylls.

Utgående från riksdagens kläm gjorde finansministeriet i samverkan med justitieministeriet en utredning om införande av en bestämmelse om verksam ånger i anslutning till beskattningsärenden (FM148:00/2014), som lämnades till riksdagen i december 2014. I utredningen redogjorde man för nuläget beträffande skatteförhöjningar och straffrättsliga påföljder och bedömde behovet av lagstiftning om verksam ånger utifrån en internationell jämförelse. Bifogat till utredningen fanns en redogörelse för lagstiftningen om verksam ånger i nio länder. På grundval av utredningen bedömde man att lagstiftning om verksam ånger kan införas temporärt. Det bästa lagstiftningsalternativet ansågs vara lagstiftning om verksam ånger där den skattskyldige undgår straffrättsliga påföljder, men där skatteförhöjning fungerar som straff för försummelse av deklARATIONSSKYLDIGHETEN.

Regeringens proposition har beretts av finansministeriet i samverkan med justitieministeriet. Finansministeriet begärde remissyttranden om ärendet av följande aktörer: justitieministeriet,

inrikesministeriet, Polisstyrelsen, Skatteförvaltningen, riksåklagarämbetet, högsta domstolen, högsta förvaltningsdomstolen, Akava rf, Finlands Näringsliv EK rf, Centralhandelskammaren, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands Advokatförbund rf, Finlands Kommunförbund rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Tjänstemannacentralorganisationen STTK rf och Skattebetalarnas Centralförbund rf.

De remissyttranden som lämnades in understödde i princip införandet av lagstiftning om verksam ånger. I yttrandena tog man bland annat upp frågor som gällde den föreslagna lagstiftningens tillämpningsområde och omfattningen på det straffrättsliga skyddet samt eventuella problem med tanke på jämlikhetsprincipen.

Motiveringarna i propositionen har preciserats på grundval av remissyttrandena, bland annat vad gäller arrangemang mellan ett bolag och dess delägare. I 1 § som gäller lagens tillämpningsområde nämns nu uttryckligen att lagen inte tillämpas på inkomster eller tillgångar som i samband med rättelsen av beskattningen konstateras härstamma från brottslig verksamhet.

I remissyttrandena framfördes olika ståndpunkter beträffande de föreslagna bestämmelserna om skatteförhöjning. Skatteprocenter för skatteförhöjningen ändrades att motsvara Skattestyrelsens harmoniseringsanvisningar.

I remissyttrandena framhölls även att lagstiftningen om verksam ånger bör ge skydd mot straffrättsligt förfarande först efter att de skatter, dröjsmålpåföljder och administrativa sanktioner som påförs med stöd av rättelsen har betalats. Den föreslagna lagstiftningen bygger dock på att beskattningen rättas utifrån uppgifter som lämnats på eget initiativ samtidigt som skatteförhöjning påförs som en administrativ sanktion. Efter att skatteförhöjning påförts kan samma ärende inte längre omfattas av ett straffrättsligt förfarande på grund av det allmänna förbudet mot dubbelbestraffning (*ne bis in idem*). Eftersom lagen omfattar fysiska personer och dödsbon är det fysiska personer som ansvarar för de skatter som påförs utifrån rättelsen. Om betalningen av skatterna försummas vidtas normala åtgärder för indrivning av skatt. Efter förfalldagen påförs även förseningsränta för den skatt som inte har betalats enligt lagen om skattetillägg och förseningsränta.

Under beredningen förekom också en alternativ modell för bestämmelser om undvikande av straffrättsliga påföljder. Modellen omfattade bestämmelser om förbud mot att överlåta uppgifter som lämnats på eget initiativ och innebar att uppgifter inte får överlåtas om överlåtandet skulle kunna medföra att den som lämnat uppgifterna riskerar åtal. Vidare föreskrevs det att uppgifterna inte får användas som bevis i brottmål.

Man beslutade dock att inte lägga fram detta förslag eftersom man konstaterade att det skulle vara problematiskt att genomföra i praktiken. Vid beredningen av lagen har utgångspunkten varit att skydd endast ska ges mot skattebedrägeri. Bestämmelser om förbud mot att överlåta uppgifter som lämnats på eget initiativ om överlåtelsen skulle medföra att den som lämnat uppgifterna riskerar åtal för ett brott, vilket som helst, skulle leda till att skyddet omfattar även andra brott än skattebedrägeri.

De uppgifter som lämnas med stöd av denna lag är huvudsakligen beskattningsuppgifter som den skattskyldige redan borde ha uppgett i samband med den ordinarie beskattningen. Det har därför inte ansetts ändamålsenligt att i fråga om dessa beskattningsuppgifters användning, överlåtelse och offentlighet införa bestämmelser som avviker från de bestämmelser som gäller andra beskattningsuppgifter.

Med Skatteförvaltningens nuvarande informationssystem är det inte möjligt att hemlighålla uppgifter som lämnats på eget initiativ på ett sådant sätt att de inte i någon situation överläm-

## **RP 32/2015 rd**

nas till myndigheter eller andra som är berättigade till information. Målet är att inbringa skatteintäkter till små kostnader med hjälp av ett förfarande som kräver liten administration, varför det inte kan anses ändamålsenligt att bygga upp nya informationssystem för att hemlighålla uppgifterna.

### **6 Samband med andra propositioner**

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2016 och avses bli behandlad i samband med den.

## DETALJMOTIVERING

### 1 Lagförslag

**1 §. Tillämpningsområde.** Lagen ska tillämpas i situationer där en fysisk person eller ett inhemskt dödsbo yrkar på rättelse av sin beskattning genom att på eget initiativ anmäla inkomster som saknats vid beskattningen, vilka ska beskattas enligt inkomstskattelagen. Lagen ska tillämpas på arvs- och gåvobeskattningen när en fysisk person eller ett inhemskt dödsbo på eget initiativ anmäler tillgångar som tidigare saknats vid arvs- eller gåvobeskattningen. Lagen ska även tillämpas på fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Finland. Lagen omfattar inte beskattningen av samfund.

Lagen ska endast tillämpas på rättelse som görs utifrån uppgifter som anmälts på eget initiativ. Anmälan på eget initiativ innebär att den skattskyldige har lämnat in ett sådant yrkande om rättelse av beskattningen som avses i lagen innan den skattskyldige fått kännedom om att Skatteförvaltningen vidtagit åtgärder för bestämmande av skatt. Skatteförvaltningen anses ha inlett åtgärder för bestämmande av skatt exempelvis när Skatteförvaltningen har skickat ett brev om hörande till den skattskyldige eller på annat sätt bevisligen har kontaktat den skattskyldige för att reda ut ett ärende som gäller inkomster eller tillgångar som inte har deklarerats och som omfattas av denna lags tillämpningsområde. Det är inte heller fråga om anmälan på eget initiativ när förundersökningsmyndigheten har inlett en förundersökning om skattebrott som gäller odeklarerade inkomster och den skattskyldige haft kännedom om att förundersökningen har inletts. Skatteförvaltningen får redan i nuläget information om inledda förundersökningar i enlighet med 7 § i lagen om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut (781/2013). Det är inte heller fråga om rättelse på eget initiativ när den skattskyldige har fått kännedom om en skattegranskning eller förundersökning som indirekt gäller den skattskyldige. Det kan till exempel vara fråga om en situation där målet för skattegranskningen är ett samfund från vilket den skattskyldiges inkomster härstammar. Den skattskyldige kan således inte tillämpa verksam ånger på exempelvis svarta löner om det bolag som betalat lönen är mål för en skattegranskning och den skattskyldige känner till detta.

Med inkomster som saknas avses enligt det omfattande inkomstbegreppet i inkomstskattelagen alla inkomster i pengar eller pengars värde, om det inte särskilt föreskrivs att de är skattefria. Inkomster som saknas kan därmed vara exempelvis löner, räntor, dividender, överlåtelsepriser vid överlåtelse av egendom samt övriga skattepliktiga förvärvs- och kapitalinkomster. Inkomsterna kan vara utländska eller inhemska. Den skattskyldige kan även uppge avdragsgilla utgifter för förvärvande och bibehållande av de saknade inkomsterna. På motsvarande sätt kan den skattskyldige från det överlåtelsepris som fåtts vid försäljning dra av faktiska eller förmodade anskaffningsutgifter samt övriga avdragsgilla utgifter. Lagen ska inte tillämpas i situationer där den skattskyldige endast anmäler ett avdrag som denna inte yrkat på i skattedeklarationen eller om den skattskyldige yrkar på rättelse av beskattningen i ett ärende som redan avgjorts. Lagen ska inte heller tillämpas i situationer där den skattskyldige rättar ett ogrundat avdragsyrkande som denna tidigare anmält. Yrkanden av detta slag handläggs som normala rättelseyrkanden i enlighet med vad som föreskrivs i lagen om beskattningsförfarande.

Vid arvsbeskattningen ska lagen tillämpas i situationer där det enligt ärvdabalken ska upprättas en handling innefattande tillägg på grund av att tillgångar tidigare saknats i bouppteckningsinstrumentet. Vid gåvobeskattningen är det fråga om situationer där gåvomottagaren tidigare har försummat sin skyldighet att lämna in en gåvoskattedeklaration.



I 2 mom. i paragrafen föreskrivs att 5 § i lagen, som förhindrar att ett straffrättsligt förfarande inleds på grundval av uppgifter som lämnats med stöd av denna lag, även ska gälla tillgångar som omfattas av förmögenhetsskattelagen (1537/1992) som var i kraft 2004 och 2005. Detta innebär att det inte heller inleds någon straffprocess när den skattskyldige tidigare har låtit bli att anmäla uppgifter i anslutning till förmögenhetsbeskattningen. Av administrativa skäl tillämpas bestämmelserna om rättelse av beskattningen emellertid inte på förmögenhetsbeskattningen, varför förmögenhetsskatten inte rättas utifrån nya uppgifter.

I mom. 3 föreskrivs att lagen inte tillämpas på inkomster och tillgångar som i samband med rättelsen av beskattningen konstateras härstamma från brottslig verksamhet. Eftersom Skatteförvaltningen inte har befogenhet att bedriva förundersökningar har den skattskyldige utredningsskyldighet när det gäller tillgångarnas lagliga ursprung. Ett preskriberat brott i anslutning till inkomsterna eller tillgångarna hindrar inte att lagen tillämpas, om de inkomster eller tillgångar som anmäls i övrigt omfattas av lagens tillämpningsområde och av deklarationsskyldigheten i samband med beskattningen. Vinster som erhållits genom ett skattedrägeri som fullbordats genom att deklarationsskyldigheten i anslutning till inkomster och tillgångar som anmäls tidigare har försummats anses inte i detta sammanhang härstamma från brottslig verksamhet. Ett tidigare skattebedrägeri i anslutning till uppgifter eller tillgångar som anmäls förhindrar således inte till någon del att lagen tillämpas, om tillgångarna i övrigt härstammar från laglig verksamhet.

Om lagen inte kan tillämpas på inkomster eller tillgångar som anmäls genom ett rättelseyrkande handläggs yrkandet som ett rättelseyrkande enligt lagen om beskattningsförfarande, och något skydd mot straffrättsliga påföljder gäller i så fall inte.

**2 §. Yrkande på rättelse av beskattningen.** Rättelse enligt denna lag ska begäras genom ett skriftligt yrkande som tillställs Skatteförvaltningen, i vilket en fysisk person eller ett inhemskt dödsbo anmäler inkomster och tillgångar som inte har deklarerats tidigare. Yrkandet ska innehålla riktiga och tillräckliga uppgifter för att skatt ska kunna påföras till rätt belopp. I praktiken innebär detta att den skattskyldige ska uppfylla sin deklarationsskyldighet i enlighet med vad som föreskrivs i 7 § i lagen om beskattningsförfarande. Om anmälan är bristfällig kan Skatteförvaltningen kräva att den skattskyldige lämnar kompletterande utredningar i enlighet med 11 § i lagen om beskattningsförfarande. Den skattskyldige ska på uppmaning exempelvis uppvisa verifikat som är knutna till ärendet. När ärendet utreds kan även andra utredningsmetoder om vilka det föreskrivs i lagen om beskattningsförfarande tillämpas. Detta innebär att även skattegranskning kan komma i fråga. Om den skattskyldiges yrkande även efter det att ärendet har utretts är så bristfälligt att beskattningen inte kan rättas med stöd av det, skyddas den skattskyldige inte mot åtal för brott.

Med stöd av 1 § tillämpas lagen inte på inkomster eller tillgångar som i samband med rättelsen av beskattningen konstateras härstamma från brottslig verksamhet. Skatteförvaltningen har inte befogenhet att bedriva förundersökningar, och därmed i praktiken inte möjlighet att utreda lagligheten i tillgångarnas ursprung i samband med verkställandet av beskattningen. Därför ska den skattskyldige i samband med yrkandet lägga fram en utredning som visar att inkomsterna och tillgångarna inte härstammar från brottslig verksamhet. Av utredningen ska förutom inkomsternas ursprung även framgå ursprunget för de tillgångar från vilka inkomsterna härstammar. Om det till exempel är fråga om ränteinkomster från ett utländskt bankkonto ska det av utredningen framgå varifrån medlen på kontot härstammar. En tillräcklig utredning kan till exempel vara en utredning om att medlen härstammar från tidigare löneinkomster, avkastning på placeringsverksamhet eller laglig företagsverksamhet eller att de har fåtts som arv eller gåva. I oklara fall kan Skatteförvaltningen göra en anmälan till centralen för utredning av penningtvätt med stöd av 18 § 1 mom. 6 punkten i beskattningsuppgiftslagen.

Lagen ska tillämpas på alla yrkanden som avses i 1 §, vilket till exempel innebär att även om den skattskyldige anmäler inkomster eller tillgångar som saknas genom ett normalt rättelseyrkande till skatterättelsenämnden så handläggs yrkandet ändå enligt det förfarande som föreskrivs i denna lag.

Alla skattskyldiga kan i princip tillämpa verksam ånger endast i fråga om de inkomster och tillgångar de inte uppgett i beskattningen för egen del. Vid inkomstbeskattningen är ett odelat dödsbo en särskild skattskyldig, för vars skatter dödsboets delägare dock ansvarar. Därmed har också alla delägare självständig rätt att söka ändring i beskattningen av dödsboet, vilket innebär att en av delägarna självständigt kan lägga fram ett yrkande rörande inkomstbeskattning enligt denna lag.

I 2 mom. i paragrafen föreskrivs att yrkande på rättelse av arvsbeskattningen ska göras med hjälp av en handling innefattande tillägg som uppfyller formkraven i ärvdabalken. Med stöd av handlingen innefattande tillägg kan skatteförvaltningen, i enlighet med nuvarande praxis, rätta arvsbeskattningen för alla delägare, varvid även det skydd mot straffrättsligt förfarande om vilket det föreskrivs i 5 § gäller alla delägare. Av bouppteckningsinstrumentet eller dess bilagor ska framgå de uppgifter som avses ovan i 1 mom. Om något bouppteckningsinstrument inte behöver upprättas efter arvlåtaren, yrkas rättelse genom en skattedeclaration.

Enligt 3 mom. i paragrafen ska ett yrkande som gäller gåvobeskattningen göras med hjälp av en sådan gåvoskattedeclaration som avses i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940), med vilken man anmäler uppgifter om en gåva som inte har deklarerats tidigare. Skattedeclarationen ska innehålla de uppgifter som avses i 1 mom.

**3 §. Rättelse av beskattningen.** När det gäller inkomstbeskattningen ska Skatteförvaltningen rätta beskattningen med beaktande av bestämmelserna om ändring av beskattningen på myndighetsinitiativ i lagen om beskattningsförfarande. Detta innebär att Skatteförvaltningen rättar beskattningen på normalt sätt enligt de bestämmelser som gäller under respektive år. Eftersom det är fråga om anmälan av inkomster eller tillgångar som saknats vid beskattningen rättas beskattningen i princip till den skattskyldiges nackdel. Beskattningen kan även rättas till den skattskyldiges fördel om den skattskyldige till exempel har större utgifter eller överlåtelseförluster till följd av inkomstens förvärvande. När beskattningen rättas enligt bestämmelserna om rättelse på myndighetsinitiativ är Skatteförvaltningen inte bunden av den skattskyldiges yrkande. Beskattningen kan därmed rättas utifrån de uppgifter som anmälts även på ett sätt som avviker från den skattskyldiges yrkande. Detta innebär att Skatteförvaltningen kan avvika från yrkandet exempelvis i fråga om beloppet på den inkomst som ska läggas till eller beloppet på det avdrag som yrkas. Eftersom den skattskyldige på eget initiativ med hjälp av ett rättelseyrkande ska lämna riktiga och tillräckliga uppgifter på ett sådant sätt att skatt kan påföras till rätt belopp, kan ett avvikande i praktiken närmast komma i fråga när ett avdrag inte godkänns eller när det skattepliktiga inkomstbelopp som har anmälts på eget initiativ har tolkats fel i rättelseyrkandet.

Den föreslagna lagen ska endast tillämpas på inkomster och tillgångar som anmälts på eget initiativ. Om det i samband med rättelsen framkommer att den skattskyldige inte har anmält alla sina inkomster och tillgångar på eget initiativ ska lagen inte tillämpas på de oanmälda inkomsterna och tillgångarna. Skatteförvaltningen kan i fråga om de inkomster som inte har anmälts inleda en rättelse på myndighetsinitiativ till den skattskyldiges nackdel enligt lagen om beskattningsförfarande samt pröva om ärendet ska polisanmälas.

För att den skattskyldige inte ska riskera åtal ens för grovt skattebedrägeri kan den skattskyldige yrka på att dennas inkomstskatt undantagsvis ska rättas för skatteåren 2004—2015. Om beskattningen för 2015 ännu inte har slutförts handläggs yrkanden som gäller detta år som

normala komplement till skattedeklarationen i anslutning till den ordinarie beskattningen. Genom bestämmelsen förlängs inte tiden för rättelse på myndighetsinitiativ. Om en person yrkar på att dennas inkomstbeskattning ska rättas till exempel för åren 2010—2014 och Skatteförvaltningen upptäcker att inkomster även har hemlighållits under tidigare år kan beskattningen inte längre rättas på myndighetsinitiativ. Skyddet mot straffrättsligt förfarande gäller dock endast de inkomster som anmälts på eget initiativ.

Eftersom bestämmelserna om rättelse på myndighetsinitiativ i lagen om beskattningsförfarande tillämpas på rättelsen av beskattningen, kan beskattningen även verkställas enligt uppskattning. Beskattning enligt uppskattning kan närmast komma i fråga om den skattskyldige på eget initiativ strävar efter att lämna riktiga och tillräckliga uppgifter för att skatt ska kunna påföras till rätt belopp, men denna till exempel inte längre har möjlighet att ge en detaljerad utredning om inkomsternas belopp under tidigare år. Om beskattningen inte ens kan rättas enligt uppskattning tillämpas inte lagen, och Skatteförvaltningen kan pröva om ärendet ska polisanmälas.

Enligt 2 mom. i paragrafen rättas arvs- och gåvobeskattningen med beaktande av bestämmelserna om ändring av beskattningen på myndighetsinitiativ i lagen om skatt på arv och gåva. Arvsbeskattningen kan rättas utifrån en handling innefattande tillägg som uppfyller formkraven i ärvdabalken, och rättelsen omfattar alla delägare i dödsboet. Även vid arvs- och gåvobeskattningen beaktas preskriptionstiden för grovt skattebedrägeri samt möjligheten att förlänga preskriptionstiden för åtalsrätten med ett år. Arvs- och gåvobeskattningen kan därför rättas inom 11 år från dagen för verkställandet av beskattningen. Om ingen arvs- eller gåvobeskattning har verkställts kan beskattningen rättas inom 11 år från det att den ursprungliga deklarationen för de tillgångar som inte har anmälts borde ha lämnats till Skatteförvaltningen. Det kan till exempel hända att arvsbeskattningen överhuvudtaget inte har verkställts när en person har fått ett utländskt arv. Vid gåvobeskattningen är det i praktiken fråga om situationer där det inte tidigare har lämnats in någon gåvoskattedeklaration.

I 3 mom. föreskrivs om den ränta som ska räknas på skatt som ska betalas. Vid inkomstbeskattningen påförs på skatten sådan kvarskatteränta som avses i lagen om beskattningsförfarande. Om den skattskyldige får skatteåterbäring räknas återbäringsränta på återbäringen. Detta motsvarar den ränta som även i nuläget vid inkomstbeskattningen påförs den skatt som lagts till utifrån ett rättelseyrkande samt den ränta som påförs när beskattningen rättas till den skattskyldiges nackdel enligt 56 § 2 och 3 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Röntan räknas i enlighet med bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande. Vid arvs- och gåvobeskattningen påförs, liksom i nuläget, inga dröjsmålsåtgärder. Vid rättelser i enlighet med denna lag påförs inte heller någon skatteförhöjning, eftersom det inte är fråga om rättelse på myndighetsinitiativ.

**4 §. Skatteförhöjning.** I paragrafen finns bestämmelser om påförande av skatteförhöjning i samband med rättelse av beskattningen enligt denna lag. Enligt 1 mom. utgörs skatteförhöjningen vid inkomstbeskattningen av en procentandel av det inkomstbelopp som lagts till. Med det inkomstbelopp som lagts till avses den beskattningsbara nettoinkomst som lagts till. Skatteförhöjningen är 3 procent av det inkomstbelopp som lagts till, dock minst 300 euro.

Om den tillagda inkomsten överskrider 60 000 euro uppgår skatteförhöjningen till 5 procent för den del som överskrider 60 000 euro och om den tillagda inkomsten överskrider 100 000 euro uppgår skatteförhöjningen till 7 procent för den överskjutande delen.

Exempel:

Till den skattskyldiges inkomster som ska beskattas för 2012 läggs 80 000 euro. För den del som överstiger 60 000 euro är skatteförhöjningen 3 procent och för den del som överstiger 60 000, alltså 20 000, är skatten 5 procent, alltså 1 000 euro. Skatteförhöjningen blir då 2 800 euro.

Arvs- och gåvoskatten höjs med 15 procent.

Exempel:

Den skattskyldige deklarerar 2013 för 300 000 euro som denne fått i gåva av sina föräldrar. Den skattskyldige har inte fått några andra gåvor som ska beaktas i gåvobeskattningen. Den skatteskala som ska tillämpas för den gåva som erhållits 2013 är 39 810 euro enligt skatteklass I. Skatteförhöjningen är 15 procent av 39 810 euro, alltså 5 971,50 euro.

I 2 mom. finns bestämmelser om att skatteförhöjning inte behöver påföras om det anses att den tidigare försummelsen av deklarationsskyldigheten är ringa. I nuläget har rättelseyrkanden med vilka den skattskyldige själv anmäler inkomster som tidigare inte har deklarerats handlagts enligt det normala förfarandet för rättelseyrkanden. Enligt beskattningspraxisen har man i dessa situationer vanligen låtit bli att påföra skatteförhöjning för försummelse av deklarationsskyldigheten. Det har kommit in rätt få sådana rättelseyrkanden till egen nackdel som nämns ovan, och i dessa har det huvudsakligen varit fråga om rättelse av ett faktiskt fel och inte om verksam ånger rörande inkomster som hemlighållits systematiskt. Avsikten är inte att ändra beskattningspraxisen när det gäller denna typ av fall, varför skatteförhöjning inte heller i fortsättningen behöver påföras vid ringa försummelse. Skatteförhöjning påförs inte heller i situationer där det efter bouppteckningen framkommit nya tillgångar i dödsboet som dödsbodelägarna inte har haft kännedom om.

Enligt 3 mom. tillämpas vid påförande av skatteförhöjning i övrigt bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande och lagen om skatt på arv och gåva. Enligt lagen om skatt på arv och gåva kan t.ex. skatteförhöjning påföras bara för den skattökning en oriktighet har gällt, om den gällt endast en viss del av ett arv, ett testamente eller en gåva.

**5 §. Förhindrande av straffrättsligt förfarande.** I paragrafen föreskrivs att ett straffrättsligt förfarande inte kan inledas mot den skattskyldige till följd av att denna tidigare försummat sin deklarationsskyldighet i fråga om uppgifter som anmälts på eget initiativ med stöd av denna lag. Enligt paragrafen görs det inte någon polisanmälan eller förundersökning, förs det inte något åtal och undersöker domstol inte ärendet vid sådant brottmål som avses i 29 kap. 1—3 § i strafflagen och 20 kap. 11 § i ärvdabalken i de fall där ovannämnda brottmål grundar sig på att den skattskyldige tidigare försummat deklarationsskyldigheten i fråga om uppgifter som anmälts med stöd av denna lag. Skyddet mot straffprocess gäller sådana fysiska personer vars beskattning rättas med stöd av denna lag eller fysiska personer som ansvarar för den skatt som påförs med anledning av rättelsen i enlighet med vad som föreskrivs i 52 § lagen om beskattningsförfarande. Skyddet gäller därmed även exempelvis alla delägare i ett odelat dödsbo som beskattas som en särskild skattpliktig. Eftersom alla delägars arvsbeskattning kan rättas utifrån handlingen innefattande tillägg gäller skyddet alla delägare även vid arvsbeskattningen. Skyddet omfattar inte personer som skulle ansvara för skatten endast om ett straffrättsligt skadeståndsansvar föreligger. Skyddet gäller inte heller andra som deltagit i skattebedrägeriet.

Förhindrande av straffrättsligt förfarande är av central betydelse med tanke på lagens mål. Skyddet mot straffrättsligt förfarande gäller dock enbart samma straffrättsliga ärende som den tidigare försummelsen av deklarationsskyldigheten beträffande de uppgifter som anmälts på

eget initiativ. Eftersom rättelsen av beskattningen grundar sig på de uppgifter som den skattskyldige anmält på eget initiativ avses med samma ärende endast tidigare försummelse av deklARATIONSSKYLDIGHETEN beträffande de uppgifter som den skattskyldige anmäler på eget initiativ med stöd av denna lag. Den nationella lagstiftningen om *ne bis in idem*-principen vid beskattning utgör därmed inget hinder för handläggning av ett brottmål, om detta grundar sig på försummelse av deklARATIONSSKYLDIGHETEN i samband med beskattningen av andra uppgifter än de som har anmälts på eget initiativ med stöd av denna lag. Om en person till exempel anmäler ränteinkomster från medel på ett schweiziskt bankkonto och det i ett senare skede via det internationella informationsutbytet framkommer att personen i fråga har hemlighållit inkomster även i en annan stat, gäller det straffrättsliga skyddet inte inkomsterna i den andra staten. Om en person endast anmäler en del av en viss inkomstpost gäller skyddet inte de inkomster som inte har anmälts. Om en person till exempel anmäler inkomster endast för fem år men Skatteförvaltningen upptäcker att det även finns inkomster som inte har anmälts under tidigare år, är Skatteförvaltningen skyldig att göra en polisanmälan rörande de tidigare skatteåren, om tröskeln för polisanmälan överskrids och åtalsrätten inte har preskriberats.

Till exempel har man i den rättspraxis som gäller *ne bis in idem*-principen ansett att ett skattebedrägeri som skett i samband med ett aktiebolags beskattning och ett skattebedrägeri som skett i samband med en delägars egen beskattning ur straffrättslig synvinkel är två separata ärenden. Detta innebär att skyddet mot straffrättsligt förfarande som gäller delägare i ett aktiebolag inte gäller skattebedrägeri som skett inom bolaget.

Uppgifter som erhållits med stöd av denna lag behandlas som normala beskattningsuppgifter, varför bestämmelserna i beskattningsuppgiftslagen tillämpas på deras offentlighet, användning och överlåtande. Skatteförvaltningen kan därmed använda uppgifterna till exempel i samband med skattekontrollen under kommande år och skattekontrollen av andra skattskyldiga eller göra en anmälan om penningtvätt med stöd av de uppgifter som lämnats. Skatteförvaltningen kan också överlåta uppgifterna till åklagar- och förundersökningsmyndigheterna för förundersökning, väckande av åtal och domstolsbehandling rörande sådana brott som nämns i 28 § i lagen om Skatteförvaltningen i situationer där bestämmelserna i denna lag inte förhindrar handläggning av brottmålet i fråga. Detta kan till exempel vara fallet när det är fråga om ett brottmål som avser en annan skattskyldig eller när den skattskyldige har begått andra brott än sådana som nämns i denna lag.

**6 §. Förhållande till annan lagstiftning.** I paragrafen föreskrivs att det på rättelse av inkomstbeskattningen enligt denna lag i övrigt ska tillämpas de bestämmelser om rättelse av beskattningen som ingår i lagen om beskattningsförfarande. Förfarandet motsvarar därmed rättelse på myndighetsinitiativ, och Skatteförvaltningen rättar beskattningen med beaktande av bestämmelserna i denna lag och bestämmelserna om rättelse på myndighetsinitiativ i lagen om beskattningsförfarande. Skatteförvaltningen kan därmed till exempel begära kompletterande utredningar i anslutning till rättelsen, och den skattskyldige är skyldig att lämna kompletterande uppgifter och utredningar. Även vid rättelse av arvs- och gåvobeskattningen motsvarar förfarandet rättelse på myndighetsinitiativ.

När det gäller den skatt som påförs med anledning av rättelsen är det fråga om inkomstskatt, arvsskatt eller gåvoskatt. På uppbörd och indrivning av skatt tillämpas därför bestämmelserna om inkomstskatt eller arvs- och gåvoskatt. Den skatt som påförs vid rättelse preskriberas enligt 20 § i lagen om verkställighet av skatter och avgifter (706/2007) i princip fem år efter ingången av året efter det år då den påfördes. Eftersom lagen omfattar fysiska personer och dödsbon är det fysiska personer som ansvarar för de skatter som påförs utifrån rättelsen. Om skatten inte har betalats på förfallodagen kan Skatteförvaltningen vidta normala åtgärder för indrivning av skatt. Efter förfallodagen påförs för den skatt som inte har betalats även förseningsränta enligt lagen om skattetillägg och förseningsränta.

Ändring i beslut som getts med stöd av denna lag söks på samma sätt som när ändring söks i beslut som getts i samband med rättelse av beskattningen på myndighetsinitiativ. Ändring i beslut ska således först sökas genom ett rättelseyrkande till skatterättelsenämnden. Ändring i skatterättelsenämndens beslut söks genom besvär hos förvaltningsdomstolen. Ändring i förvaltningsdomstolens beslut kan sökas hos högsta förvaltningsdomstolen, förutsatt att högsta förvaltningsdomstolen beviljar besvärstillstånd.

**7 §. Ikraftträdande.** Det är fråga om ett tidsbundet förfarande som gäller i ett år. Lagen träder i kraft i början av 2016 och gäller till slutet av samma år. Lagen tillämpas på yrkanden som gäller rättelse av beskattningen och som anhängiggörs under lagens giltighetstid.

## **2 Ikraftträdande**

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2016 och gälla till den 31 december 2016.

## **3 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning**

Bestämmelserna om verksam ånger kan med avseende på grundlagen anses ha betydelse i fråga om den jämlikhetsprincip om vilken det föreskrivs i 2 kap. 6 § i grundlagen. Bestämmelserna om verksam ånger har kritiserats för att vara orättvisa för de skattskyldiga som uppfyllt sin deklarationsskyldighet i enlighet med lagen. Den temporära lagstiftningen om verksam ånger kan dessutom till exempel anses försätta personer som anmäler tidigare hemlighållna inkomster under olika år i olika ställning. Skattskyldiga som under lagens giltighetstid anmäler uppgifter som tidigare saknats vid beskattningen undgår straffrättsliga påföljder, medan däremot skattskyldiga som på samma sätt anmäler inkomster före eller efter lagens giltighetstid riskerar att åtalas för skattebedrägeri. Den föreslagna lagstiftningen kan därmed anses vara problematisk när det gäller den jämlikhetsprincip om vilken det föreskrivs i grundlagen.

Lagstiftning om verksam ånger har redan tillämpats i flera länder under många år, antingen som permanent eller temporär lagstiftning.

Det huvudsakliga syftet med den föreslagna lagen är att samla in skatteintäkter med hjälp av ett förfarande som kräver liten administration. Målet är att till små administrativa kostnader få skattskyldiga att anmäla utländska tillgångar och de inkomster som dessa ger så att dessa börjar omfattas av den finländska beskattningen. Den föreslagna lagstiftningen kan också anses öka jämlikheten i samband med beskattningen, eftersom skattskyldiga som tidigare låtit bli att deklarerera sina inkomster ur ett skattemässigt perspektiv skulle försättas i samma ställning vad gäller tidigare år som de skattskyldiga som har deklarerat sina inkomster på ett korrekt sätt. Tack vare anmälningarna på eget initiativ skulle kunduppgifter och placeringsarrangemang även under kommande år omfattas av Skatteförvaltningens riskbaserade kontroll, vilket bidrar till en jämlik behandling vid beskattningen.

Det är fråga om en temporär lag. Avsikten med lagstiftningens temporära karaktär är att intensifiera anmälningen av inkomster och minska benägenheten att utreda möjligheten till nya skattearrangemang. Alla fysiska personer har under ett år möjlighet att anmäla inkomster och tillgångar som de tidigare hemlighållit och som omfattas av lagens tillämpningsområde, och därmed undvika straffrättsliga påföljder. Under lagens giltighetstid behandlas de skattskyldiga jämlikt, eftersom ett samstämmigt förfarande tillämpas på likadana rättelseyrkanden. Inte ens under lagens giltighetstid undgår den skattskyldige alla sanktioner, utan som administrativ sanktion påförs skatteförhöjning på grund av tidigare försummad deklarationsskyldighet.

Den föreslagna lagstiftningen kan anses försätta personer som anmäler tidigare hemlighållna inkomster under olika år i olika ställning när det gäller de straffrättsliga påföljderna, men å

## RP 32/2015 rd

andra sidan har alla fysiska personer möjlighet att anmäla tidigare hemlighållna inkomster och tillgångar under lagens giltighetstid. I fråga om beskattningen kan den föreslagna lagstiftningen anses medföra en mer jämlik behandling av de skattskyldiga.

Lagen tillämpas på yrkanden om rättelse av beskattningen som anhängiggörs under lagens giltighetstid. Enligt 8 § i grundlagen får för brott inte dömas till strängare straff än vad som var föreskrivet i lag när gärningen begicks. Den lindrigare lagens princip som straffrättslig princip ingår i 3 kap. 2 § i strafflagen. I propositionen föreslås inga ändringar i strafflagen, utan det är huvudsakligen fråga om lagstiftning som rör förfarandet. Enligt regeringens uppfattning är propositionen därför inte problematisk vad gäller den lindrigare lagens princip, utan beslut om rättelseyrkanden som anhängiggjorts innan lagen trädde i kraft kan fattas enligt gällande bestämmelser.

Med stöd av vad som anförts ovan anser regeringen att lagen kan behandlas i vanlig lagstiftningsordning. Frågan är emellertid principiellt betydelsefull, varför regeringen föreslår att grundlagsutskottets utlåtande begärs om lagförslaget.

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

## Lag

### om rättelse av beskattningen utifrån uppgifter som lämnats på eget initiativ år 2016

I enlighet med riksdagens beslut föreskrivs:

#### 1 §

##### *Tillämpningsområde*

Denna lag tillämpas på rättelse som gäller beskattningen av fysiska personer eller inhemska dödsbon när den skattskyldige på eget initiativ anmäler inkomster som saknats vid beskattningen och som ska beskattas enligt inkomstskattelagen (1535/1992). Lagen tillämpas också på arvs- och gåvobeskattningen när en fysisk person eller ett inhemskt dödsbo på eget initiativ anmäler tillgångar som tidigare saknats vid arvs- eller gåvobeskattningen.

Dessutom tillämpas 5 § på tillgångar som omfattas av bestämmelserna i förmögenhetsskattelagen (1537/1992) som var i kraft 2004 och 2005.

Lagen tillämpas inte på inkomster eller tillgångar som i samband med rättelsen av beskattningen konstateras härstamma från brottslig verksamhet.

#### 2 §

##### *Yrkande på rättelse av beskattningen*

En fysisk person eller ett inhemskt dödsbo kan yrka på rättelse av inkomstbeskattningen genom ett skriftligt yrkande som tillställs Skatteförvaltningen. Till yrkandet ska bifogas riktiga och tillräckliga uppgifter för att skatt ska kunna påföras till rätt belopp. Till yrkandet ska även bifogas en utredning som visar att tillgångarna inte härstammar från brottslig verksamhet.

Yrkande på rättelse av arvsbeskattningen görs med hjälp av en sådan handling innefattande tillägg som avses i 20 kap. 10 § i ärvdabalken (40/1965) eller en skattedeklaration som avses i 26 § 2 mom. i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940). Av handlingen eller deklarationen ska framgå eller till handlingen eller deklarationen bifogas de uppgifter som anges i 1 mom.

Yrkande på rättelse av gåvobeskattningen görs med hjälp av en sådan gåvoskattedeklaration som avses i lagen om skatt på arv och gåva. Deklarationen ska innehålla eller till deklarationen ska bifogas de uppgifter som avses i 1 mom.

#### 3 §



*Rättelse av beskattningen*

Inkomstbeskattningen rättas i enlighet med bestämmelserna om ändring av beskattningen på myndighetsinitiativ i 55 och 56 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Oberoende av vad som föreskrivs i 56 § i nämnda lag kan den skattskyldige yrka på att dennas skatt ska rättas för åren 2004—2015. Om beskattningen ännu inte har slutförts handläggs yrkandet i samband med verkställandet av beskattningen.

Om inte något annat föreskrivs nedan i detta moment tillämpas på rättelse av arvs- och gåvobeskattningen bestämmelserna i 40 § i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940). Den skattskyldige kan dock yrka på att arvs- och gåvobeskattningen ska rättas inom 11 år från dagen för verkställandet av beskattningen. Om ingen arvs- eller gåvobeskattning har verkställts kan den skattskyldige yrka på att beskattningen ska rättas inom 11 år från det att deklarationen för de tillgångar som inte har anmälts borde ha lämnats till Skatteförvaltningen.

På skatt som ska betalas eller återbäras i samband med inkomstbeskattningen räknas kvarskatteränta eller återbäringsränta enligt 43 § i lagen om beskattningsförfarande. Räntan räknas i enlighet med vad som anges i 77 § i lagen om beskattningsförfarande.

4 §

*Skatteförhöjning*

Till den del som det beskattningsbara belopp som lagts till inkomsterna är högst 60 000 euro påförs den skattskyldige vid inkomstbeskattningen en skatteförhöjning på 3 procent av det beskattningsbara inkomstbelopp som lagts till, dock minst 300 euro. Om det tillagda beskattningsbara inkomstbeloppet överskrider 60 000 euro uppgår skatteförhöjningen till 5 procent för den del av beloppet som överskrider 60 000 euro och till 7 procent för den del som överskrider 100 000 euro. Arvs- och gåvoskatten höjs med 15 procent.

Skatteförhöjning behöver inte påföras om försummelsen av deklarationsskyldigheten har varit ringa.

I övrigt tillämpas på påförande av skatteförhöjning bestämmelserna i 32 § i lagen om beskattningsförfarande och 36 § i lagen om skatt på arv och gåva.

5 §

*Förhindrande av straffrättsligt förfarande*

Vid brottmål som avses i 29 kap. 1—3 § i strafflagen (39/1889) och 20 kap. 11 § i ärvdabalken, och som grundar sig på att den skattskyldige tidigare försummat sin deklarationsskyldighet i fråga om uppgifter som anmälts med stöd av denna lag, görs inte någon brottsanmälan eller förundersökning och förs inte något åtal. Inte heller undersöker domstolen ärendet i fråga om en fysisk person vars beskattning har rättats med stöd av denna lag eller en fysisk person som, i enlighet med vad som föreskrivs i 52 § i lagen om beskattningsförfarande, ansvarar för den skatt som påförs med anledning av rättelsen.

6 §

*Förhållande till annan lagstiftning*

På rättelse av inkomstbeskattningen enligt denna lag och sökande av ändring i beslut som meddelas med anledning av rättelsen tillämpas i övrigt vad som föreskrivs i lagen om beskattningsförfarande.

**RP 32/2015 rd**

På rättelse av arvs- och gåvobeskattningen och sökande av ändring i beslut som meddelas med anledning av rättelsen tillämpas i övrigt vad som föreskrivs i lagen om skatt på arv och gåva.

7 §

*Ikraftträdande*

Denna lag träder i kraft den 20 och gäller till och med den 31 december 2016.

Denna lag tillämpas på rättelseyrkanden som gäller beskattningen och som anhängiggörs 2016.

---

Helsingfors den 28 september 2015

**Statsministerns ställföreträdare, utrikesminister**

**Timo Soini**

Finansminister Alexander Stubb