

OM ÄNDRINGAR I BESKATTNINGSFÖRFARANDET

Skattestyrelsens anvisning Dnr 236/38/2007

Bemyndigande

2 § 2 mom. i lagen om skatteförvaltningen (1557/95)

Giltighetstid

Tills vidare

Datum

19.4.2007

Mottagare

Skatteverket

Bestämmelser om beskattningsförfarande i inkomstbeskattningen ändrades genom lagar som utfärdats i december 2005. I personbeskattningen övergick man till den förhandsifyllda skattedeklarationen. Därtill ändrades bestämmelser om verkställande av beskattningen, skatterättelse till den skattskyldiges nackdel och beskattningens räntepåföljder. Dessa ändringar gäller till största delen både personbeskattningen och företagsbeskattningen. I anvisningen meddelas närmare anvisningar om tillämpning av de ändrade bestämmelserna.

Generaldirektör

Jukka Tammi

Överinspektör

Matti Merisalo

1 Nya bestämmelser	3
2 Den skattskyldiges deklarationsskyldighet	4
2.1. Deklarationsskyldighetens omfattning	4
2.2. Skattedeklaration hos fysiska personer och dödsbon	4
2.2.1. Förhandsifylld skattedeklaration	4
2.2.2. Innehållet i en förhandsifylld skattedeklaration	5
2.2.3. Kontroll och korrigering av den förhandsifyllda skattedeklarationen	6
2.2.4. Återsändning av den förhandsifyllda skattedeklarationen	7
2.2.5. Skyldighet att lämna in skattedeklaration	8
2.2.6. Skattedeklaration för näringsverksamhet, jordbruk och skogsbruk	9
2.3. Samfund, sammanslutningar och samfällda förmåner	9
2.4. Elektronisk kommunikation och elektronisk underskrift	10
2.5. Deklaration av förmögenhetsuppgifter från skatteåret 2006	10
2.6. Verifikationer	15
2.7. Anteckningar	16
3. Verkställande av beskattningen	19
4. Kvarskatteränta och förskottskomplettering	20
5. Rättelse av beskattningen	22
5.1. Allmänt	22
5.2. Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel	23
5.3. Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel	23
5.4. Ettårsfristen för rättelse av beskattningen	24
5.5. Tvåårsfristen för rättelse av beskattningen	27
5.6. Femårsfristen för rättelse av beskattningen	29
5.7. De nya bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande och förtroendeskydd	33
5.8. Rättelse av beskattningen i fråga om dödsbon	37
5.9. Tidsfristen för ett rättelsebeslut	37
5.10. Avstående från rättelse av beskattningen	38
5.11. Överföring av inkomst som läggs till på grund av rättelse av beskattningen	38
5.12. Följdändring	38
5.13. Längre tid för skattetagarnas ändringssökande	39
5.14. Räntepåföljder vid ändring av beskattningen	40
5.15. Ikraftträdande av bestämmelserna om ändringsbeskattning	41
5.16. Skatteförhöjning	42

1 Nya bestämmelser

Ändringarna i beskattningsförfarandet som behandlas i denna anvisning grundar sig på lagarna 1079-1087/2005, som utfärdats 22.12.2005. Genom dessa lagar har ändrats förfarandemässiga bestämmelser i lagen om beskattningsförfarande (BFL) och sju andra skattelagar. Lagändringarna grundar sig på Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till ändring av vissa bestämmelser i anknytning till beskattningsförfarandet 91/2005 rd (RP 91/2005). De nya bestämmelserna tillämpas delvis från skatteåret 2005 och delvis från skatteåret 2006.

Förmögenhetsbeskattningen slopades vid början av skatteåret 2006. Av den anledningen har bestämmelserna i BFL om skyldigheten att lämna uppgifter justerats på nytt genom lag 1145/2005 av 22.12.2005. De nya bestämmelserna tillämpas första gången vid beskattningen för år 2006.

Också de bestämmelser på lägre nivå som reglerar beskattningsförfarande har ändrats. Skattestyrelsens beslut om skattedeklaration (56/2005) och Skattestyrelsens beslut om anteckningsskyldighet och anteckningar (1807/2005) har upphävts. De ovan nämnda besluten och Finansministeriets beslut om deklarationsskyldighet (1760/1995) har ersatts med Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar (5/2006, det nya beslutet 1379/2006). I Skattestyrelsens beslut finns bestämmelser om inlämnandet för och inlämningstiden av skattedeklaration, om uppgifter och utredningar som lämnas i en skattedeklaration samt om anteckningar och verifikationer.

2 Den skattskyldiges deklarationsskyldighet

2.1. Deklarationsskyldighetens omfattning

Den grundläggande bestämmelsen om den skattskyldiges deklarationsskyldighet finns i BFL 7 § 1 mom. Enligt bestämmelsen ska den skattskyldige 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. Bestämmelsen gäller alla typer av skattskyldiga. Den skattskyldige har således i inkomst- och förmögenhetsbeskattningen en omfattande deklarationsskyldighet, såsom tidigare. Ändringarna som hänför sig till slopandet av förmögenhetsbeskattningen behandlas särskilt i punkt 2.5.

Detaljerade bestämmelser om den skattskyldiges deklarationsskyldighet och dess omfattning finns i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar. Observera särskilt att beslutet inte innehåller bestämmelser som motsvarar bestämmelser i 8 – 10 § i Skattestyrelsens beslut om skattedeklaration (56/2005) som upphävts. Enligt det upphävda beslutet har den skattskyldige inte behövt uppge i sin skattedeklaration sådana inkomster, avdrag och förmögenhet som anges i beslutet.

2.2. Skattedeklaration hos fysiska personer och dödsbon

2.2.1. Förhandsifylld skattedeklaration

Sedan skatteåret 2005 skickar skattemyndigheten till fysiska personer och dödsbon, som kan antas ha haft skattepliktig inkomst eller tillgångar under skatteåret *en förhandsifylld skattedeklaration* som baserar sig på de uppgifter som finns hos skattemyndigheten (BFL 7 § 2 mom.). Fysiska personer och dödsbon får förhandsifyllda skattedekclarationer oberoende av till vilken kund- eller beredningsgrupp kunden hör.

Förhandsifyllda skattedeklarationer framställs och skickas inte automatiskt till personer som är yngre än 15 år, eftersom de inte kan antas ha haft skattepliktiga inkomster eller tillgångar. Sådana personer får emellertid en förhandsifylld skattedeklaration om skattemyndigheten har fått in uppgifter om inkomst eller förmögenhet de mottagit.

Bestämmelserna om förhandsifylld skattedeklaration i BFL gäller endast fysiska personer och dödsbon. Också hos andra grupper av skattskyldiga kan skattemyndigheten fylla i färdigt vissa uppgifter, såsom individualiseringsuppgifter om den skattskyldige. När det gäller bestämmelserna i BFL betraktas dessa emellertid inte som en förhandsifylld skattedeklaration. Observera att blanketten förhandsifylld skattedeklaration som en fysisk person och ett dödsbo mottagit betraktas som sådan förhandsifylld skattedeklaration som avses i BFL, även om inkomst- eller förmögenhetsuppgifter inte har fyllts i. Detta påverkar inlämningstiden för skattedeklaration.

2.2.2. Innehållet i en förhandsifylld skattedeklaration

Den förhandsifyllda skattedeklarationen är närmast avsedd för att lämna in inkomst-, avdrags- och förmögenhetsuppgifter som hänför sig till den personliga förvärvskällan. Den skattskyldige ska såsom tidigare lämna uppgifter om sin näringsverksamhet eller sitt jordbruk på särskilda deklaraionsblanketter.

I den förhandsifyllda skattedeklarationen finns deklaraionsdel, specifikationsdel, beskattningsbeslut och beskattningsintyg/gioblankett. I deklaraionsdelen fyller skattemyndigheten de sammanlagda beloppen av inkomster, avdrag, tillgångar och skulder skilt för varje punkt (punkter är löner och naturaförmåner, pensioner, förmåner osv.) I specifikationsdelen finns en närmare utredning av uppgifterna i deklaraionsdelen, såsom beloppen förskott som de olika arbetsgivarna innehållit på lönerna samt vissa andra uppgifter.

Beskattningsbeslutet, beskattningsintyget samt gioblanketterna som följer som bilaga till den förhandsifyllda deklaraionen grundar sig på beskattningsberäkningen som gjorts på basis av de förhandsifyllda uppgifterna. Dessa uppgifter motsvarar inte alltid det slutliga beskattningsbeslutet, eftersom uppgifterna kan ändras innan beskattningen har slutförts. Det är till exempel möjligt att i de förhandsifyllda inkomsterna inte ingår hyresinkomster eller överlåtelsevinster, varför det uträknade beloppet av förskottsåterbäring är för stort eller kvarskattebeloppet är för litet. På motsvarande sätt kan skattebeloppet i beskattningsbeslutet vara för stort, eftersom avdragsuppgifter fattas. Om uppgifterna ändras, skickar skattemyndigheten till den skattskyldige nya beskattningsbeslut, beskattningsintyg och gioblanketter. I den förhandsifyllda skattedeklaration som skickas till skattskyldiga som hör till bokföringsskyldigas beredningsgrupper utskrivs emellertid inget beskattningsbeslut och -intyg på basis av förhandsifyllda uppgifter eftersom näringsverksamhetens uppgifter finns inte med i beskattningsberäkningen och detta gör att uppgifterna är i regel bristfälliga hos dessa skattskyldiga.

Skatteförvaltningen skriver ut i den förhandsifyllda skattedeklaration de uppgifter som finns hos skattemyndigheten om den skattskyldiges inkomster, förmögenhet och avdrag samt övriga uppgifter som påverkar beskattningen. Inkomstuppgifter är t.ex. sådana löner, pensioner, dividender, skattepliktiga socialförmåner som betalats till den skattskyldige under skatteåret samt förskottsinnehållningarna på dessa. Tillgångar som förhandsifylls är t.ex. värdeandelar, placeringsfondsandelar, bostadsaktier och fastigheter som den skattskyldige äger vid skatteårets utgång. Av avdrag från inkomsterna förhandsifylls bl.a. medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer, obligatoriska arbetslöshets- och pensionsförsäkringspremier och räntor på lån som den skattskyldige betalat under skatteåret. Som avdrag från tillgångarna fylls i uppgifter om skulderna vid skatteårets utgång. Andra uppgifter som påverkar beskattningen är t.ex. antalet barn den skattskyldige har att försörja; uppgiften påverkar maximibeloppet av underskottsgottgörelse enligt 131 § i inkomstskattelagen.

Uppgifter som förhandsifylls kommer till skatteförvaltningen från utomstående uppgiftsskyldiga och från skatteförvaltningens egna register. Enligt 3 kapitlet i BFL är utomstående uppgiftsskyldiga t.ex. inhemska arbetsgivare, pensionsanstalter, Folkpensionsanstalten, kreditinstitut och finansiella institut, värdepappersförmedlare, bolag som delar ut dividend samt värdepapperscentralen. I register som upprätthålls av skatteförvaltningen finns uppgifter om fastigheter och bostadsaktier. I den förhandsifyllda skattedeklaration kan man också skriva ut sådana inkomst-, avdrags- eller förmögenhetsuppgifter som har införts i skatteförvaltningens databaser under skatteåret eller efter dess utgång men innan någon förhandsifylld skattedeklaration har skrivits ut. Sådana uppgifter kan vara t.ex. vinst från överlåtelse av egendom som skatteförvaltningen utrett och räknat ut på förhand eller hushållsavdrag som den skattskyldige deklarerat via betaltjänsten för mindre arbetsgivare

(palkka.fi).

En del av de förhandsifyllda uppgifterna avslöjar direkt beloppet av skattepliktig inkomst eller avdrag. Sådana är t.ex. beloppet av lön som den skattskyldige har mottagit eller beloppet av ränta han betalat. Därtill utskrivs till specifikationsdelen sådana uppgifter som inte direkt uppvisar inkomst- eller avdragsbeloppet. Sådana är t.ex. kontrolluppgifter som kommit in från värdepappersförmedlare om den skattskyldiges aktieförsäljningstransaktioner. Uppgifterna är avsedda som hjälp så att den skattskyldige lättare kan sköta sin deklarationsskyldighet. Den skattskyldige är själv skyldig att räkna ut och deklarerar beloppet av skattepliktig överlåtelsevinst eller avdragbar överlåtelseförlust.

2.2.3. Kontroll och korrigerings av den förhandsifyllda skattedeklarationen

Den skattskyldige ska granska uppgifterna i den förhandsifyllda skattedeklarationen. Om uppgifterna är bristfälliga eller felaktiga, ska den skattskyldige rätta och komplettera uppgifterna samt återsända skattedeklarationen till skatteförvaltningen. Om uppgifterna är riktiga och den skattskyldige inte har några andra skattepliktiga inkomster, avdrag, tillgångar, skulder eller några andra uppgifter eller yrkanden som påverkar beskattningen, återsänds inte skattedeklarationen, om skattemyndigheten inte kräver det särskilt (BFL 7 § 3 mom.).

Den skattskyldige är således skyldig att kontrollera att de uppgifter som skatteförvaltningen fyllt i är riktiga och fullständiga, fylla i uppgifter som saknas i skattedeklarationen, korrigera felaktiga uppgifter i den samt återsända den korrigerade skattedeklarationen till skatteförvaltningen. Den skattskyldige ska t.ex. lägga till en lön som fattas i skattedeklarationen eller korrigera en felaktig uppgift i deklarationen om lånets användningsändamål.

Exempel 1: Den skattskyldige har köpt börsaktier med ett banklån han tagit år 2003. Lånet hänför sig till förvärv av skattepliktig inkomst och räntorna på lånet kan dras av som räntor på lån för inkomstens förvärvande. Den skattskyldige har sålt aktierna före år 2006. Han har inte betalat sitt lån, utan han använt pengarna från aktierna till en båt för sin familjs bruk. I den förhandsifyllda skattedeklarationen för 2006 har räntorna på lånet ifyllts som räntor på skuld för inkomstens förvärvande såsom under tidigare år. Eftersom lånet inte längre under skatteåret 2006 är skuld för inkomstens förvärvande, ska den skattskyldige korrigera den felaktiga avdragsuppgiften och stryka räntorna bland avdragbara räntor.

Skyldigheten att granska och korrigera gäller alla de inkomster, tillgångar och avdrag som omfattas av deklarationsskyldigheten. Skyldigheten gäller också sådana inkomster, avdrag och tillgångar som före skatteåret 2005 med stöd av Skattestyrelsens beslut om skattedeklaration (56/2005) inte omfattades av deklarationsskyldigheten. Den skattskyldige ska således kontrollera att t.ex. pensionsinkomsterna fyllts i till rätt belopp och vid behov korrigera alla bristfälliga eller felaktiga uppgifter.

Utöver sina inkomster, avdrag och tillgångar ska den skattskyldige meddela skattemyndigheten *övriga uppgifter som påverkar beskattningen* (BFL 7 § 1 mom.). Övriga uppgifter som påverkar beskattningen är t.ex. beloppet av skattefri dividend som med stöd av 33 a – 33 c § har behövts i beskattningsberäkningen för skatteåret 2005 för att tillämpa

beskattningens övre gräns (s.k. takregel) i 136 § i inkomstskattelagen (RP 91/2005 rd s. 34). Den skattskyldige ska deklarerar den skattefria dividenden även om den i hans fall inte konkret påverkar skattebeloppet. Den skattskyldige ska således lägga till i den förhandsifyllda skattedeklarationen sådan skattefri dividend som inte finns med. På motsvarande sätt ska den skattskyldige för att kunna utreda förutsättningarna för skattefri överlåtelsevinst i sin skattedeklaration uppge vinst från egendomsöverlåtelse under skatteåret, även om vinsten enligt 48 § 6 mom. i inkomstskattelagen är skattefri till följd av att överlåtelsepriserna på egendom som överlåtits under skatteåret sammanlagt understiger 1 000 euro. Beträffande egendom som hör till värdeandelssystemet är uppgifterna om sådana överlåtelser nödvändiga också för att man kan kontrollera att den riktiga överlåtelseordningen (se inkomstskattelagen 47 § 4 mom.) av samma slags egendom har efterföljts.

Den skattskyldiges plikt att kontrollera och korrigera uppgifterna är inte beroende på varifrån den förhandsifyllda uppgiften kommer. Den skattskyldige ska t.ex. kontrollera att beloppet av beskattningsbar överlåtelsevinst som skatteförvaltningen utrett på förhand eller beloppet av hushållsavdrag som den skattskyldige själv har lämnat uppges rätt i skattedeklarationen.

Den skattskyldige ska göra korrigeringar, tillägg och övriga ändringar i den förhandsifyllda deklarationens deklaraionsdel som återsänds till skatteförvaltningen. Utöver de uppgifter som lämnas i deklaraionsdelen ska den skattskyldige lägga fram sådana utredningar som behövs om uppgifterna i skattedeklarationen på skatteförvaltningens bilageblanketter, om sådana finns att tillgå. T.ex. vinster från överlåtelse av egendom ska fyllas i på bilageblankett 9 eller 9A och hushållsavdragsuppgifter på bilageblankett 14. Bilageblanketterna ska bifogas till den skattedeklaration som återsänds till skatteförvaltningen. Observera särskilt att bilageblanketter inte är sådana verifikationer som enligt 10 § i den nya BFL inte bifogas till skattedeklarationen.

2.2.4. Återsändning av den förhandsifyllda skattedeklarationen

Om uppgifterna om skattepliktiga inkomster, avdrag, tillgångar eller skulder eller några andra uppgifter som påverkar beskattningen i den förhandsifyllda skattedeklarationen är riktiga, behöver den skattskyldige inte återsända skattedeklarationen (BFL 7 § 3 mom.).

I den förhandsifyllda skattedeklarationen finns i första hand uppgifter om sådana inkomster, avdrag och tillgångar som hör till den skattskyldiges personliga förvärvskälla. Om uppgifterna i den förhandsifyllda skattedeklarationen är riktiga och fullständiga, behöver den skattskyldige inte återsända den förhandsifyllda skattedeklarationen även om han har skattepliktiga inkomster, avdrag eller tillgångar från annan verksamhet (näringsverksamhet eller jordbruk).

Om den skattskyldige återsänder den förhandsifyllda skattedeklarationen, även om han inte är skyldig att göra det, tar skatteförvaltningen emot deklarationen samt behandlar och arkiverar den på normalt sätt.

Den juridiska betydelsen av att inte återsända den förhandsifyllda skattedeklarationen framgår av BFL 7 § 4 mom. Om den skattskyldige inte återsänder den förhandsifyllda skattedeklarationen, anses han ha lämnat in en skattedeklaration som överensstämmer med den förhandsifyllda skattedeklarationen. Den skattskyldige anses då själv ha deklarerat de skattepliktiga inkomsterna, tillgångarna, avdragen och de övriga uppgifterna som påverkar

beskattningen såsom de har förhandsifyllts. Om den skattskyldige har haft andra inkomster, tillgångar och uppgifter som påverkar beskattningen än de som har förhandsifyllts men han trots det inte kompletterar och återsänder deklarationen, har han lämnat in en bristfällig skattedeklaration och försummat sin deklarationsskyldighet. På grund av detta kan den skattskyldige åläggas att betala skatteförhöjning (BFL 32 §). Om den skattskyldige har blivit obeskattad i den ordinarie beskattningen till den del han försummat sin deklarationsskyldighet – t.ex. för överlåtelsevinst som fattas i den förhandsifyllda skattedeklarationen – kan beskattningen senare rättas till den skattskyldiges nackdel (BFL 56 § 4 mom.). Data-innehållet i den förhandsifyllda skattedeklarationen kan senare konstateras genom duplikat som förvaras i skatteförvaltningens utskriftsarkiv.

Den korrigerade förhandsifyllda skattedeklarationen ska återsändas till skatteförvaltningen vid den tidpunkt som Skattestyrelsen har bestämt (BFL 8 §). Skattestyrelsens bestämmelser om den sista inlämningsdagen för skattedeklaration finns i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar. Inlämningstiderna för förhandsifyllda skattedeklarationen har graderats. Skatteförvaltningen anger i den förhandsifyllda skattedeklaration som skickas till den skattskyldige den dag då han senast ska lämna in den korrigerade förhandsifyllda skattedeklarationen till skatteförvaltningen. Det som står angivet om den sista inlämningsdagen i den skattedeklarationsblankett som den skattskyldige har fått avgör i sista hand när deklarationen ska lämnas in. Makarna ska enligt 10 § i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar lämna in den korrigerade förhandsifyllda skattedeklarationen inom samma utsatta tid. Om inlämningstiderna för makar enligt Skattestyrelsens ovan nämnda beslut går ut vid olika tidpunkter, ska makarna lämna in den korrigerade förhandsifyllda skattedeklarationen inom den tidsfrist som går ut först, förutsatt att någon annan tidpunkt inte anges i skattedeklarationsblanketten. Avgörande är således även i sådana situationer den inlämningsdag som den skattskyldige har i sin egen skattedeklarationsblankett.

Exempel 2: Make A idkar rörelse och han är skyldig enligt 8 § 1 mom. i Skattestyrelsens beslut (1379/2006) att lämna in sin korrigerade förhandsifyllda skattedeklaration för år 2006 senast den 3 april 2007. Maka B är löntagare och hon vore skyldig enligt 6 § 1 mom. att lämna in sin korrigerade förhandsifyllda skattedeklaration för år 2006 senast den 8 maj 2007 eller den 15 maj 2007. Maka B har emellertid varit skyldig att lämna in sin korrigerade förhandsifyllda skattedeklaration redan den 3 april 2007 och samma dag står i allmänhet angiven också som inlämningsdag för B:s förhandsifyllda skattedeklaration. Om det av någon anledning står någon annan inlämningsdag på B:s skattedeklarationsblankett, kan B emellertid lämna in sin skattedeklaration senast den dag som anges på blanketten.

2.2.5. Skyldighet att lämna in skattedeklaration

En fysisk person eller ett dödsbo som inte har fått en förhandsifylld skattedeklaration men som under skatteåret har haft skattepliktig inkomst eller förmögenhet eller som har andra uppgifter som påverkar beskattningen, ska för beskattningen utan uppmaning lämna in en skattedeklaration (BFL 7 § 5 mom.). Bestämmelsen gäller alla situationer där den skattskyldige av någon anledning inte har fått någon förhandsifylld skattedeklaration. Det kan vara fråga om att adressuppgifterna har varit felaktiga och den förhandsifyllda skattedeklarationen därför inte nått den skattskyldige, eller att skatteförvaltningen inte alls har framställt en förhandsifylld skattedeklaration och skickat den till den skattskyldige. Den skattskyldige ska i sådana fall lämna in skattedeklaration på eget initiativ.

Skattestyrelsens bestämmelser om deklarationstiden finns i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar. T.ex. om skattedeklaration för år 2006 gäller 6 § 2 mom. i Skattestyrelsens beslut (1379/2006), enligt vilket skattedeklarationen ska lämnas in senast 15 maj 2007, eller om den skattskyldige bedriver näringsverksamhet, senast den 3 april 2007 (SkatteSb 6 § 3 mom. och 8 § 1 mom.). På begäran kan skattebyrån hämta ett duplikat av den förhandsifyllda skattedeklarationen i utskriftsarkivet och skriva ut den, om en förhandsifylld skattedeklaration har framställts.

Dessutom är var och en skyldig att lämna in en skattedeklaration om skattemyndigheten särskilt avkräver en sådan (BFL 7 § 5 mom.). Såsom tidigare kan skattemyndigheten således i enskilda fall yrka skattedeklaration, även om den skattskyldige i övrigt inte är skyldig att återsända sin förhandsifyllda skattedeklaration eller lämna in skattedeklaration.

2.2.6. Skattedeklaration för näringsverksamhet, jordbruk och skogsbruk

Bestämmelserna i BFL om förhandsifylld skattedeklaration gäller inte skattedekclarationer för jordbruk och näringsverksamhet. En fysisk person och ett dödsbo ska alltid på eget initiativ lämna in skattedeklaration för jordbruk och näringsverksamhet (BFL 7 § 3 mom.). Skattedeklaration för näringsverksamhet och jordbruk ska lämnas in också i det fall att den skattskyldige inte under skatteåret haft inkomster eller förmögenhet från näringsverksamhet eller jordbruk. Detta betyder i praktiken att en sådan skattskyldig som har antecknats i skatteförvaltningens kundregister som aktiv rörelseidkare, yrkesutövare eller jordbruksidkare men som inte haft någon verksamhet under skatteåret måste lämna in skattedeklaration som skatteförvaltningen skickat till honom och förklara att han inte haft någon verksamhet.

Fysiska personer och dödsbon som bedriver skogsbruk ska alltid lämna in också skattedeklaration för skogsbruk. Avvikande från näringsverksamhet och jordbruk behöver skogsbruksskattedeklaration emellertid inte lämnas in om den skattskyldige under skatteåret inte alls har haft skogsbruksinkomst, -avdrag eller andra sådana uppgifter som påverkar beskattningen (BSL 7 § 3 mom.).

Deklarationstiden för näringsverksamhet, jordbruk och skogsbruk anges i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar.

2.3. Samfund, sammanslutningar och samfällda förmåner

Samfund, sammanslutningar och samfällda förmåner ska såsom tidigare för beskattningen utan uppmaning lämna in en skattedeklaration om de under skatteåret haft skattepliktig inkomst eller förmögenhet eller om de har andra uppgifter som påverkar beskattningen (BFL 7 § 5 mom.). Bestämmelserna om förhandsifylld skattedeklaration i BFL gäller endast fysiska personer och dödsbon. Andra skattskyldiga ska själv anteckna i skattedeklaration sina skattepliktiga inkomster, tillgångar och andra uppgifter som påverkar beskattningen (BFL 10 §). Bestämmelser om inlämningstiden för skattedeklaration finns i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar.

2.4. Elektronisk kommunikation och elektronisk underskrift

På ärenden som behandlas enligt lagen om beskattningsförfarande tillämpas enligt BFL 93 a § lagen om elektronisk kommunikation i myndigheternas verksamhet (13/2003). Sådana deklarationer och andra handlingar som kan lämnas in till skattemyndigheten elektroniskt och som enligt bestämmelserna ska undertecknas ska certifieras på sådant sätt som avses i 18 § i lagen om elektroniska signaturer (14/2003) eller på något annat godtagbart sätt. En motsvarande bestämmelse finns i 6 a § i lagen om förskottsuppbörd.

Elektronisk kommunikation omfattar t.ex. ändring av innehållningsprocenten via tjänsten Skattekort på nätet. Det är inte möjligt att kommunicera med skatteförvaltningen i alla möjliga ärenden. Elektronisk kommunikation kan anlitas endast i sådana ärenden där skatteförvaltningen tillhandahåller en elektronisk tjänst. T.ex. samfund och samman-slutningar kan lämna in sina inkomstskattedeklarationer elektroniskt, medan fysiska personers eller dödsboms förhandsifyllda skattedeklarationer inte för tillfället kan lämnas in (eller återsändas) elektroniskt. Aktuell information om skatteförvaltningens elektroniska tjänster finns på webbplatsen www.skatt.fi/eTjanster.

Bestämmelser om underskrift och certifiering av en elektronisk handling finns i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar. Skattedeklarationen eller någon annan handling som lämnas in elektroniskt uppfyller kravet på underskrift om den har certifierats med Tyvi-koder eller övriga koder som används i en förmedlingstjänst av deklarationer som Skattestyrelsen meddelat eller genom ett annat av Skattestyrelsen särskilt bestyrkt certifieringssätt (SkatteSb 5 § 2 mom.). Certifieringssätten i de olika tjänsterna kan variera. Beroende på tjänsten kan godtagbara certifieringssätt vara t.ex. kundens personliga nätbankkoder eller certifiering med ett chipsförsett personkort.

2.5. Deklaration av förmögenhetssuppgifter från skatteåret 2006

Förmögenhetsskatt påförs inte längre för år 2006. Skatteförvaltningen samlar emellertid in förmögenhetssuppgifter från de skattskyldiga och utomstående uppgiftslämnare t.ex. för fastighetsbeskattningen, för fördelning av dividend och företagsinkomst i förvärvs- respektive kapitalinkomstandelar och för skattekontroll. Eftersom förmögenhetsbeskattningen har slopats har deklarationsskyldighetens innehåll och omfattning i fråga om förmögenheten ändrats från det tidigare.

Enligt BFL 7 § 1 mom. (1145/2005) som tillämpas från skatteåret 2006 ska den skattskyldige för beskattningen meddela skattemyndigheten sina skattepliktiga inkomster, de avdrag som skall göras från dessa, uppgifter om sina tillgångar och skulder samt övriga uppgifter som påverkar beskattningen. BFL 10 § 2 och 3 mom. (1145/2005) begränsar deklarationsskyldigheten hos fysiska personer och dödsbon till endast de tillgångar och skulder som har uppräknats i dessa bestämmelser. Deklarationsskyldigheten gäller dessa tillgångar och skulder såsom de är vid **skatteårets utgång**.

Enligt BFL 10 § 2 mom. ska fysiska personer och dödsbon i sin skattedeklaration lämna uppgifter och utredningar om **endast** om följande tillgångar i sin ägo:

- 1) fastigheter samt i 2 § 2 mom. 1 och 2 punkten i fastighetsskattelagen (654/1992) avsedda tillgångar;
- 2) aktier i bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag samt i andra aktiebolag och andelar i andra samfund;

- 3) andra värdepapper och värdeandelar, dock inte masskuldebrev som avses i lagen om källskatt på ränteinkomst (1341/1990);
- 4) andelar i öppna bolag, kommanditbolag och andra sammanslutningar;
- 5) besittnings- och nyttjanderätt till förmögenhet;
- 6) tillgångar som hör till affärs- och yrkesverksamhet samt gårdsbruk.

Enligt BFL 10 § 3 mom. ska fysiska personer och dödsbon i sin skattedeklaration lämna uppgifter endast om följande skulder:

- 1) lån som beviljats av kreditinstitut och finansiella institut samt av andra instanser som avses i 16 § 5 mom.
- 2) andra lån vars ränta är avdragbar i beskattningen.

Skattestyrelsen kan utfärda närmare föreskrifter om deklarering av tillgångar och skulder som avses i 2 och 3 mom. (BFL 10 § 4 mom.). Därtill kan Skattestyrelsen begränsa skyldigheten att deklarera tillgångar och skulder (BFL 10 § 4 mom. och 13 § 3 mom.). Närmare bestämmelser finns i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar (1379/2006), där skyldigheten att deklarera tillgångar också har begränsats till vissa delar jämfört med det som annars skulle gälla med stöd av BFL 10 § 2 mom.

Enligt 17 § i Skattestyrelsens beslut ska fysiska personer och dödsbon deklarera endast

1) fastigheter som de äger samt i 2 § 2 mom. 1 och 2 punkten i fastighetsskattelagen (654/1992) avsedda tillgångar. Om uppgifterna om fastigheten eller om de i 2 § 2 mom. 1 och 2 punkten i fastighetsskattelagen (654/1992) avsedda tillgångarna har förändrats under skatteåret på grund av förvärv av fastighet, byggande, ändring i markanvändning, ombyggnad, betydande reparationsåtgärder eller på grund av annan dylik orsak, ska en särskild utredning av ändringarna (fastighetsutredning) ges i skattedeklarationen, om en utredning om ändringarna inte getts redan tidigare;

2) aktier i bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag;

3) aktier och andelar i andra än i 2 punkten avsedda aktiebolag eller i andra samfund, andelar i placeringsfonder och i fondföretag, andra värdepapper och värdeandelar, dock inte i lagen om källskatt på ränteinkomst (1341/1990) avsedda masskuldebrevslån, sådana motsvarande masskuldebrevslån som har bjudits ut till allmänheten för teckning och som har emitterats inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av ett offentligt samfund eller en bokföringsskyldig räntebetalare inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och inte heller sedvanliga andelar i konsumtionsandelslag som idkar försäljning av sedvanliga konsumtionsvaror eller konsumtionstjänster på det sätt som avses i 1 kap. 2 § 1 mom. i lagen om andelslag (1488/2001) och sedvanliga andelar i andelsbanker;

4) andelar i öppna bolag, kommanditbolag och andra sammanslutningar;

5) vid överlåtelse av egendom förbehållen eller erhållen eller som gåva, arv eller genom testamente erhållen besittnings- och nyttjanderätt till i 1 – 3 punkten avsedda tillgångar;

6) till affärs- och yrkesverksamhet samt gårdsbruk hörande tillgångar på det sätt som bestäms i 24 och 25 §.

Observera att enligt BFL 10 § 2 mom. och 17 § i Skattestyrelsens beslut behöver fysiska personer eller dödsbon inte i sin inkomstskattedeklaration deklarera sina fordringar hos t.ex.

andra privatpersoner, förutsatt att fordran inte hör till närings- eller jordbrukstillgångarna. Eventuella ränteinkomster ska naturligtvis också deklarerars.

Jämfört med BFL 10 § 2 mom. har deklarationsskyldigheten genom Skattestyrelsens beslut *begränsats* så att den skattskyldige inte behöver deklarera sådana i lagen om källskatt på ränteinkomst (1341/1990) avsedda masskuldebrevslån motsvarande masskuldebrevslån som har bjudits ut till allmänheten för teckning och som har emitterats inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av ett offentligt samfund eller en bokföringsskyldig räntebetalare inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Man behöver inte heller deklarera sedvanliga andelar i konsumtionsandelslag som idkar försäljning av sedvanliga konsumtionsvaror eller konsumtionstjänster på det sätt som avses i 1 kap. 2 § 1 mom. i lagen om andelslag (1488/2001) och sedvanliga andelar i andelsbanker. En sådan andel i ett konsumtionsandelslag är t.ex. den egentliga andel som utgör grunden för medlemskapet i Helsingfors Andelshandel Elanto.

Med besittnings- och nyttjanderätt avses den rätt som någon annan än den som äger egendomen har att använda egendomen och/eller utnyttja dess avkastning. Skyldigheten att deklarera besittnings- och nyttjanderätt har genom Skattestyrelsens beslut begränsats till de rättigheter som gäller tillgångarna i 17 § 1 mom. 1-3 punkten. Deklarationsskyldigheten gäller i huvuddrag besittnings- och nyttjanderätter som hänför sig till fastigheter, bostads- och fastighetsaktier och värdepapper. Därtill omfattar deklarationsskyldigheten nyttjande- och besittningsrätten till dessa tillgångar endast i sådana fall där nyttjande- eller besittningsrätten har förbehållits eller erhållits vid överlåtelse av egendom eller där rätten har erhållits som gåva eller genom arv eller testamente. Exempel på överlåtelse av tillgångar är köp, byte och gåva.

Exempel:

Exempel 3. Säljaren har i samband med fastighetsköpet förbehållit sig livstids eller tidsbegränsad rätt att bo kvar på fastigheten. Säljaren ska deklarera som tillgångar sin nyttjande- och besittningsrätt till fastigheten. Köparen ska deklarera fastigheten som tillgångar i sin ägo.

Exempel 4. A har donerat aktier i bolag X till C men bestämt att B har rätt till den dividend som betalas på basis av aktierna. C ska deklarera aktierna i aktiebolaget X som tillgångar i sin ägo. B ska deklarera som tillgångar sin nyttjande- och besittningsrätt (till avkastningen av aktierna).

Exempel 5. Den efterlevande maken har använt sin rätt som avses i 3 kap. 1 a § 2 mom. i ärvdabalken att behålla oskiftat i sin besittning en bostad som hör till kvarlåtenskapen. Den efterlevande maken ska deklarera besittningsrätten till bostaden som tillgångar. Det oskiftade dödsboet ska deklarera bostaden som tillgångar i sin ägo.

Exempel 6. B hyr ut en lägenhet till A, som använder bostaden som sin stadigvarande bostad eller fritidsbostad. A deklarerar inte besittningsrätten till lägenheten, eftersom det är fråga om en sådan besittning av lägenheten som baserar sig på ett hyreskontrakt och inte en sådan nyttjande- eller besittningsrätt som förbehållits eller erhållits vid överlåtelse av egendom eller där rätten har erhållits som gåva eller genom arv eller testamente.

Huvudregeln enligt 17 § 2 mom. i Skattestyrelsens beslut är att man om tillgångarna i 17 § 1 mom. 1–5 punkten endast deklarerar tillgångsslag, antal samt de uppgifter som behövs

för att individualisera tillgångarna. Avvikande från det tidigare är utgångspunkten att fysiska personer och dödsbon inte behöver ange uppgifter om tillgångarnas värde i skattedeklarationen. Efter att förmögenhetsbeskattningen slopades finns det inte något allmänt behov av att i samband med beskattningens verkställande samla in och behandla uppgifter om värden.

Bestämmelsen innebär att t.ex. om bostadsaktier anges bostadsaktiebolagets namn, lägenhetsnummer och ägarandel. Om värdeandelar anges bolagets namn och antalet aktier och om andelar i placeringsfonder namnet på placeringsfond och antalet andelar. Besittnings- och nyttjanderättsinnehavaren ska lämna motsvarande uppgifter om sin rätt till tillgångarna som ägaren och dessutom ange slaget av den rätt han innehar. Om man t.ex. har donerat 1 000 st. aktier i Nokia Abp på sådant sätt att person A har rätten till avkastningen av aktierna och B har äganderätten, ska A uppge i sin skattedeklaration namnet på bolaget (Nokia Abp), antalet aktier eller värdeandelar (1 000 st.) och typ av rätt (mottagare av avkastning). B ska däremot uppge i sin skattedeklaration namnet på bolaget, antalet aktier och typ av rätt (ägare).

Avvikande från huvudregeln ska man uppge i skattedeklarationen också värdet på fordringar. Detta gäller naturligtvis endast sådana fordringar som omfattas av deklara-tions-skyldigheten, dvs. *andra* än sådana fordringar som omfattas av källbeskattningen av räntekomst och motsvarande masskuldebrev och fordringar som i form av värdepapper eller värdeandelar emitterats inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som värde uppges fordringens nominella värde.

Även om man inte i skattedeklarationen uppger värdet på tillgångar utom i de ovan nämnda undantagsfallen, ska fysiska personer och dödsbon på skattemyndighetens begäran i enskilda fall lämna in uppgifter om tillgångarnas värde och ge andra utredningar (BFL 11 §). Utredning kan begäras t.ex. om anskaffningspriset på egendom.

Utöver typ-, antals- och individualiseringsuppgifter ska man om *en fastighet* i skattedeklarationen *särskilt deklarerat* de ändringar i fastighetsuppgifterna som skett under skatteåret. Med ändringar avses i detta sammanhang ändringar på grund av förvärv av fastighet, byggande, ändring i markanvändning, ombyggnad, betydande reparationsåtgärder eller på grund av annan dylik orsak. Utredningar om ändringarna ges på fastighetsblankett 3 eller 3A. Någon särskild utredning behöver dock inte ges i skattedeklarationen om man redan tidigare meddelat ändringarna till skatteförvaltningen.

Om skulder ska fysiska personer och inhemska dödsbon deklarerat de lån som avses i BFL 10 § 3 mom. Deklarationsskyldigheten gäller lån som beviljats av kreditinstitut och finansiella institut, staten, kommuner, försäkrings- och pensionsanstalter, intressekontor och arbetsgivare. Den skattskyldiges deklarationsskyldighet gäller till denna del samma lån om vilka de ovan nämnda långivarna är skyldiga att lämna uppgifter till skatteförvaltningen som utomstående uppgiftslämnare med stöd av BFL 16 § 5 mom. Dessutom ska den skattskyldige deklarerat övriga sådana lån vars ränta får dras av i beskattningen. Om lånet anges användningssyfte, det obetalda beloppet vid skatteårets utgång och lånets eventuella nummer. Observera att den skattskyldige enligt BFL 7 § 1 mom. ska lämna även andra sådana uppgifter som påverkar beskattningen. En annan sådan uppgift som ska lämnas är t.ex. ett sådant lån som avses i 33 b § 4 mom. i inkomstskattelagen som delägare tagit från bolaget och som vid fördelning av dividenden i kapital- och förvärvsinkomst dras av från värdet på bolagets aktier, även om lånet inte är sådant som med stöd av BFL 10 § 3 mom. ska deklarerat.

Skatteförvaltningen får in uppgifter om tillgångar och skulder från utomstående uppgifts-

skyldiga också i fortsättningen och upprätthåller vissa register som innehåller förmögenhetsuppgifter. Skatteförvaltningen skriver ut de uppgifter som kommit in från utomstående och som finns i skatteförvaltningens register i den förhandsifyllda skattedeklaration som skickas till fysiska personer och dödsbon.

På samma sätt som uppgifterna i den förhandsifyllda skattedeklarationen i övrigt är den skattskyldige skyldig att rätta de felaktiga förhandsifyllda uppgifterna, lägga till tillgångar och skulder som han är skyldig att deklarerat samt att återsända skattedeklarationen till skatteförvaltningen (BFL 7 § 3 och 5 mom.). Den skattskyldige ska således återsända den förhandsifyllda skattedeklarationen redan om han har något att lägga till eller att korrigera i tillgångs- och skulduppgifterna. Om den skattskyldige inte har fått någon förhandsifylld skattedeklaration, ska han på eget initiativ lämna in en skattedeklaration redan då om han har haft sådana tillgångar och skulder som omfattas av deklarationsskyldigheten.

Också den skyldighet att lämna tillgångsuppgifter som gäller andra än fysiska personer och dödsbon ändras till vissa delar. Samfund och sammanslutningar ska deklarerat sina tillgångar och skulder (BFL 7 § 6 mom. och 10 § 1 mom.). Om samfund som delvis eller helt befriats från inkomstskatt enligt 20 – 22 § i inkomstskattelagen eller om allmännyttiga samfund, bostadsaktiebolag, ömsesidiga fastighetsaktiebolag och bostadsandelslag bestäms särskilt att de inte behöver lämna in skattedeklaration endast för sina tillgångar och skulder, förutsatt att det inte är fråga om sådana uppgifter som påverkar fastighetsbeskattningen och som ändrats under skatteåret (BFL 7 § 6 mom.). Detaljerade bestämmelser om sådana förmögenhetsuppgifter som ska lämnas i en skattedeklaration finns i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar.

Enligt 15 § i fastighetsskattelagen bestäms beskattningsvärdet på en fastighet på basis av fastighetens uppgifter vid utgången av kalenderåret före det år då fastighetsskatten påförs. Huvudregeln är att också fastighetstillgångarna anges i skattedeklarationen såsom de är vid utgången av den skattskyldiges skatteår. Om skattedeklarationen lämnas för ett kalenderår, motsvarar uppgifterna i skattedeklarationen sådana uppgifter vid kalenderårets utgång som förutsatts i 15 § i fastighetsskattelagen. Om fastigheten tillhör ett samfund eller en sammanslutning vars räkenskapsperiod och skatteår avviker från ett kalenderår, motsvarar uppgifterna vid skatteårets utgång inte nödvändigtvis sådana uppgifter vid kalenderårets utgång som avses i 15 § i fastighetsskattelagen. Om fastighetsuppgifterna har ändrats mellan räkenskapsperiodens utgång och kalenderårets utgång t.ex. på grund av byggande eller betydande reparationsåtgärder, kan beskattningsvärdet på fastigheten inte beräknas till rätt belopp enligt läget vid räkenskapsperiodens utgång.

För att fastighetsbeskattningen kan verkställas enligt de rätta uppgifterna, anges i 16 § mom. i Skattestyrelsens beslut (1379/2006) med tanke på sådana situationer där skatteåret avviker från kalenderåret att om fastighetsuppgifterna har förändrats under skatteåret, ska en särskild utredning av de ändringar som under det följande skatteåret före kalenderårets utgång skett i fastighetsuppgifterna ges före utgången av januari som följer efter kalenderåret. Om samfundets räkenskapsperiod är t.ex. 1.10.2005 - 30.9.2006 och fastigheten som det äger har genomgått en ombyggnad i november-december 2006, ska samfundet lämna till skatteverket en särskild utredning av ombyggnaden och lämna in utredningen senast 31.1.2007. När samfundet lämnar in sin skattedeklaration för 2007, (räkenskapsperiod 1.10.2006-30.9.2007), ska samfundet ge en utredning av de ändringar i fastighetsuppgifterna som skett under skatteåret 2007. Samfundet behöver dock inte ge någon utredning av ombyggnaden i november-december 2006, om den redan tidigare lämnats till skattemyndigheten. Särskilda utredningar har krävts för första gången den 31 januari 2007 och de gäller sådana ändringar som skett före utgången av kalenderåret 2006.

2.6. Verifikationer

Hittills har andra skattskyldiga än de bokföringsskyldiga varit skyldiga att bifoga till sin skattedeklaration ett kvitto eller någon annan verifikation för att bevisa att han är berättigad till avdrag. Enligt den nya BFL 10 § bifogar man från skatteåret 2005 inte några verifikationer till skattedeklarationen.

Med verifikation avses kvitto eller annan handling som bekräftar att en betalning eller annan prestation har gjorts samt tidpunkten eller grunden för prestationen. Verifikationer är t.ex. fakturor, gireringskvitton, kassakvitton, lönebesked, köpehandlingar och övriga avtal. Den skattskyldige får i allmänhet verifikationen från en annan person eller t.ex. från ett företag som sålt varan eller tjänsten eller från ett penninginstitut som förmedlat betalningen. Bilageblanketter till skattedeklarationen och sådana fritt formulerade utredningar som den skattskyldige avfattat för beskattningen är inte sådana verifikationer som avses i BFL 10 §. Bilageblanketterna ska bifogas till skattedeklarationen.

BFL 10 § gäller alla grupper av skattskyldiga, också icke-bokföringsskyldiga. Utgångspunkten i personbeskattningen är i fortsättningen att de uppgifter och utredningar som lämnas i skattedeklarationen och bilageblanketterna om grunderna för och beloppen av inkomster och avdrag är riktiga och tillräckliga och de behöver inte bekräftas genom verifikationer. Skatteförvaltningen ber den skattskyldige att lägga fram verifikationer när det i enskilda fall är nödvändigt att få verifikationerna till påseende för att kunna bekräfta riktigheten av uppgifterna. Enligt BFL 11 § ska den skattskyldige på uppmaning av Skattestyrelsen, skatteverket eller besvärinstansen förete verifikationer. Skattemyndigheten kan be kunden att lägga fram verifikationer vid verkställande av beskattningen men också efter att den ordinarie beskattningen har slutförts när man söker ändring i beskattningen eller skattemyndigheten behandlar en fråga som gäller rättelse av beskattningen. Besvärinstanser är skatteverk, skatterättelsenämnder, förvaltningsdomstolar och Högsta förvaltningsdomstolen. Om den skattskyldige inte trots skattemyndighetens begäran företer verifikationen, kan han påföras en skatteförhöjning med stöd av BFL 11 § och 32 §. Om man inte företer en verifikation kan det leda till att t.ex. ett avdrag som den skattskyldige yrkat avslås eller ett avdrag som redan beviljats honom upphävs, förutsatt att det inte på något annat sätt har visat sig sannolikt att den skattskyldige är berättigad till avdraget.

Om den skattskyldige trots BFL 10 § bifogar ett kvitto eller någon annan verifikation till sin skattedeklaration, tar skatteförvaltningen emot verifikationen och behandlar och arkiverar den som vanligt.

Skattestyrelsen kan av orsaker som hänför sig till skattekontrollen bestämma att den skattskyldige avvikande från huvudregeln ska bifoga verifikationerna till sin skattedeklaration (BFL 10 §). Då är det inte fråga om en sådan föreskrift som gäller ett enskilt beskattningsärende, utan en sådan bestämmelse i Skattestyrelsens beslut enligt vilken de skattskyldiga åläggs att bifoga verifikationer t.ex. för att bevisa sin rätt till ett visst avdrag. Skattestyrelsen har tills vidare inte meddelat sådana bestämmelser.

Den skattskyldige ska själv förvara verifikationer som hänför sig till uppgifter som uppgetts i skattedeklarationen fem år från ingången av året efter det då beskattningen slutförts (BFL 11 a §). Skyldigheten att förvara verifikationer gäller emellertid inte verifikationer på samma uppgifter som skattemyndigheten fyllt i den förhandsifyllda skattedeklarationen. Verifikationer på sådana uppgifter behöver inte förvaras om uppgifterna är rätt och exakt motsvarar de uppgifter som den skattskyldige har i sina verifikationer. Om den förhandsifyllda upp-

giften är felaktig, ska den skattskyldige lämna den rätta uppgiften i sin skattedeklaration och förvara verifikationen med den rätta uppgiften.

Exempel 7. Enligt förhandsifyllda uppgifter har arbetsgivaren A betalat ut lön till den skattskyldige till ett belopp på 10 000 euro och förskottsinnehållningen på lönen är 3 000 euro. Uppgifterna om löne- och innehållningsbeloppen är fel. Lönebeloppet har i verkligheten varit 1 000 euro och innehållningsbeloppet 300 euro. Den skattskyldige ska rätta de felaktiga beloppen om lön och förskottsinnehållning och återsända den korrigerade förhandsifyllda skattedeklarationen. Den skattskyldige ska förvara lönebeskedet eller någon annan verifikation som han mottagit från arbetsgivaren och som bevisar de rätta löne- och innehållningsbeloppen.

Förvaringsskyldigheten gäller inte heller sådana verifikationer som den skattskyldige tillställt skattemyndigheten (BFL 11 a §). Detsamma gäller både sådana verifikationer som den skattskyldige lämnar in på eget initiativ som på sådana som den skattskyldige lämnar på skattemyndighetens uppmaning.

Skattestyrelsen kan av orsaker som hänför sig till skattekontrollen bestämma att den skattskyldige ska förvara verifikationerna också på sådana uppgifter som skattemyndigheten har antecknat i den förhandsifyllda skattedeklarationen. Å andra sidan kan Skattestyrelsen också begränsa den lagenliga skyldigheten att förvara verifikationer när förvaringsskyldigheten är uppenbart onödig (BFL 11 a §). Skattestyrelsen har tills vidare inte meddelat sådana bestämmelser som utvidgar eller begränsar förvaringsskyldigheten enligt BFL 11 a §.

BFL innehåller inte några bestämmelser om hur den skattskyldige ska förvara verifikationerna. Med beaktande av syftet med förvaring av verifikationer ska verifikationerna förvaras i sådan vanlig läsbar skriftlig form att de kan läggas fram då skattemyndigheten eller besvärinstansen inom den tid som anges i BFL 11 a § begär att den skattskyldige lägger fram verifikationen. Utgångspunkten är att den skattskyldige ska förvara verifikationen i original. Om verifikationen är av sådant material att anteckningarna i den bleknar och blir oläsliga, finns det skäl att förvara en sådan fotokopia av den ursprungliga verifikationen som blir oförändrad. En elektronisk verifikation kan också förvaras i elektroniskt format. Vid behov måste man kunna få den på papper. Skattestyrelsen anser att den skattskyldige också annars kan fullgöra sin förvaringsplikt genom att skanna verifikationerna i pappersformat och förvara dem i elektroniskt format, förutsatt att de vid behov kan fås på papper.

Verifikationerna ska förvaras för att den skattskyldige vid behov kan bekräfta att de uppgifter han lämnat i sin skattedeklaration är rätt, t.ex. rätten att få ett avdrag. Att man inte kan lägga fram verifikationen t.ex. på grund av att den har försvunnit leder inte automatiskt till att avdraget inte kan beviljas eller att ett redan beviljat avdrag upphävs. Också någon annan pålitlig utredning av rätten till avdrag kan godkännas i beskattningen. Som tillräcklig utredning kan i vissa fall också betraktas en sådan av den skattskyldige presterat fritt formulerad utredning som visar att de utgifter som utgör grunden för avdrag med sannolikhet har uppstått och att beloppet på basis av utredningen kan uppskattas.

De nya bestämmelserna om verifikationer och förvaring av dem tillämpas från och med skatteåret 2005.

2.7. Anteckningar

Bestämmelserna om skyldighet att föra anteckningar i BFL har ändrats till vissa delar. Sam-

tidigt har Skattestyrelsens beslut om anteckningsskyldighet och anteckningar (1807/2005) upphävts. Beslutet har ersatts med Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar, som innehåller närmare bestämmelser om anteckningsskyldiga och anteckningar.

Såsom tidigare gäller anteckningsskyldigheten annan förvärvsverksamhet än sådan som ska betraktas som näringsverksamhet och för vilken verksamhet den skattskyldige inte är bokföringsskyldig. Enligt den nya BLF 12 § ska anteckningar föras för gårdsbruk, skogsbruk, uthyrningsverksamhet, investeringsverksamhet eller annan sådan förvärvsverksamhet. Av 39 § i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar (beslut 5/2006) och 40 § (beslut 1379/2006) framgår att anteckningsskyldigheten förutom de verksamheter som nämnts i BFL 12 § också gäller inkomst av fastighet eller av fiske, biinkomster av tjänst och betjäningssavgifter samt inkomster av upphovsrätt, uppfinning, patent och varumärke, av syneförrättningar och inspektioner, försträckning, emottagande av uppdrag, uthyrning, kurser och privatlektioner samt annan sådan verksamhet i samma omfattning som tidigare. De innehållsmässiga kraven för anteckningarna i Skattestyrelsens beslut motsvarar till största delen de tidigare bestämmelserna.

Enligt den nya BFL 12 § ska anteckningar föras också för *investeringsverksamhet*. Med investeringsverksamhet avses investering av medel i värdepapper, investeringsfonders fondandelar och annan motsvarande egendom och handel med sådan egendom (RP 91/2005 s. 37 och 39 § 4 mom. i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar i beslutet 5/2006 och 40 § 4 mom. i beslutet 1379/2006). Typiska tillgångar i investeringsverksamhet är privatpersoners investeringar i offentligt noterade värdepapper, andra affärsaktier samt bostäder och fondandelar. Däremot hör inte till tillgångarna i investeringsverksamheten sådana tillgångar som är avsedda för den skattskyldiges personliga bruk eller användning, såsom fritidsfastighet, golfaktie eller semesterandel som den skattskyldige eller dennes familj använder.

Investeringsverksamhetens omfattning påverkar i sig inte anteckningsskyldigheten. Anteckningar ska således föras även om investeringarnas värde eller t.ex. antalet aktier är mindre.

Anteckningar för investeringsverksamheten förs i första hand för överlåtelsevinstbeskattningen. Meningen är att av anteckningarna framgår sådana omständigheter som behövs för att räkna ut överlåtelsevinsten eller -förlusten. Av anteckningarna och de tillhörande verifikationerna ska framgå uppgifter om tidpunkterna för förvärvande och överlåtelse av egendomen, förvärvssätt, anskaffnings- och överlåtelsepriser, förändringar i anskaffningsutgifterna till följd av aktieemissioner eller spliter och andra uppgifter som behövs för beskattning av överlåtelsevinsten (RP 91/2005 s. 37 och 39 § 3 mom. i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar i beslutet 5/2006 och 40 § 3 mom. i beslutet 1379/2006).

En stor del av tillgångarna i investeringsverksamheten enligt 12 § BFL är värdeandelar och fondandelar i placeringsfonder. Den skattskyldige behöver inte föra särskilda anteckningar om sådana tillgångar. Det är i allmänhet tillräckligt att den skattskyldige sparar de kontoutdrag han fått från den som sköter hans värdeandelskonto eller de rapporter han fått från fondbolaget, förutsatt att de ovan nämnda uppgifterna framgår av dessa handlingar. Om annan egendom som hör till investeringsverksamheten ska den skattskyldige själv föra sådana anteckningar av vilka uppgifterna framgår. Anteckningar om investeringsverksamheten ska föras från och med skatteåret 2005.

Anteckningar kan föras eller förvaras förutom på papper, också i elektroniskt format på

dator. Det här gäller både investeringsverksamhet och annan verksamhet som omfattas av anteckningsskyldigheten. Anteckningarna ska emellertid alltid kunna skrivas ut på papper vid behov.

Anteckningar och verifikationer som gäller ett skatteår ska såsom tidigare förvaras fem år från ingången av året efter det då beskattningen slutförts.

3. Verkställande av beskattningen

Enligt de nya bestämmelserna om beskattningens verkställande verkställs beskattningen utifrån den skattskyldiges deklaration, uppgifter som med stöd av BFL 3 kap. erhållits av utomstående som är skyldiga att lämna uppgifter och andra utredningar som erhållits i saken (BFL 26 § 5 mom.). När beskattningen verkställs ska skattemyndigheten pröva erhållna uppgifter och utredningar på det sätt som är motiverat med hänsyn till ärendets art och omfattning, lika bemötande av de skattskyldiga samt skattekontrollens behov (BFL 26 § 6 mom.). De nya bestämmelserna har första gången tillämpats vid beskattningen för år 2005.

I BFL 26 § 6 mom. definieras skattemyndighetens *prövningsskyldighet*. Enligt bestämmelsen ska skatteförvaltningen vid beskattningens verkställande pröva de erhållna uppgifterna och utredningarna. Avvikande från de tidigare bestämmelserna kan skatteförvaltningen emellertid vid beskattningens verkställande behandla och pröva ärenden på olika sätt. En del av ärendena kan behandlas mer summariskt och en del kan skatteförvaltningen välja som föremål för särskild granskning. Genom de nya bestämmelserna har skapats en tillbörlig författningsgrund för *selektiv beskattning*. Skattemyndigheten ska behandla en stor mängd information inom en relativt kort tid. Syftet med dessa regler är att säkerställa att beskattningen kan verkställas rätt och enhetligt åtminstone i frågor som har stor ekonomisk betydelse eller som annars är väsentliga.

Enligt de nya bestämmelserna kan skatteförvaltningen behandla mer summariskt sådana frågor där det uppenbarligen inte behövs en närmare granskning av riktigheten av uppgifterna och utredningarna. Information som man erhållit för beskattningen kan också undersökas helt automatiserat, t.ex. genom jämförelse av uppgifterna som den skattskyldige lämnat med de uppgifter som erhållits på något annat sätt. Automatiserat kan man t.ex. undersöka om uppgifterna som löntagaren lämnat stämmer överens med de uppgifter om löneinkomst arbetsgivaren lämnat eller om momsbeskattningens och inkomstbeskattningens uppgifter stämmer överens.

Skatteförvaltningen kan välja för närmare undersökning sådana ärenden som uppenbarligen förutsätter att uppgifterna och utredningarna behandlas närmare för att beskattningen kan verkställas rätt. Grunden för den selektiva beskattningen är huvudsakligen de urvalskriterier skatteförvaltningen fastställt på förhand. De fall som uppfyller kriterierna blir föremål för en närmare behandling. För att garantera en enhetlig beskattning är utgångspunkten för att samma urvalskriterier och likadana arbetsmetoder tillämpas riksomfattande.

Urvalskriterier är t.ex. beloppet av inkomst eller avdrag, motstridiga uppgifter och olika insatsområden. När inkomst- eller avdragsbeloppet utgör ett urvalskriterium, plockas till närmare behandling de fall som, beroende på det aktuella fallet, antingen överstiger eller understiger ett visst gränsvärde. På basis av jämförelse av uppgifterna kan t.ex. ett sådant fall plockas till en närmare behandling där den skattskyldige yrkar avdrag av räntor på bostadslån, även om han enligt skatteförvaltningens uppgifter inte äger en bostad. Ett insatsområde som urvalskriterium kan betyda att oberoende av skattepåföljder ska alla vissa åtgärder eller t.ex. vissa avdragsyrkanden behandlas närmare.

Utgångspunkten är att man hos varje skattskyldig behandlar närmare endast de uppgifter som uppfyller urvalskriterierna, t.ex. vissa slags avdragsyrkanden. De nya bestämmelserna begränsar dock inte skattemyndighetens rätt att pröva vilken fråga som helst eller helhets-

beskattningen av vilken skattskyldig som helst för att verkställa beskattningen till rätt. Därtill kan man för att förebygga skattefusk tillämpa slumpmässigt urval och t.ex. välja var femtionde eller hundra skattedeklaration till särskild behandling.

Offentligheten och sekretessen i fråga om urvalskriterier fastställs enligt de allmänna bestämmelserna om offentlighet i myndigheternas verksamhet. I regeringens proposition 91/2005 s. 19 konstateras att uppgifterna om urvalskriterierna till sin natur är sådana handlingar som avses i 24 § 15 punkten i lagen om offentlighet i myndigheternas verksamhet (621/1999), dvs. handlingar som innehåller uppgifter om inspektion som ankommer på en myndighet eller någon annan omständighet som har samband med en övervakningsåtgärd. Utlämnande av uppgifter ur en sådan handling skulle äventyra övervakningen eller dess syfte och skulle strida mot det ytterst viktiga allmänna intresset i anslutning till ett tryggt skatteinflöde. Därför bör urvalskriterierna enligt motiveringen i regeringspropositionen vara sekretessbelagda i den omfattning som bestäms i nämnda lag. De olika tillvägagångssätt som skattemyndigheten tillämpar för att behandla och granska uppgifterna och utredningarna som lämnats för beskattning har samma status med avseende på hur beskattningen verkställs och förutsättningarna för rättelse av beskattningen. Därför kan man utgå från att inte ens den skattskyldiges rätt till rättsskydd förutsätter att den skattskyldige får information om huruvida urvalskriterier har tillämpats i hans fall och vad som varit det konkreta innehållet i urvalskriterierna.

4. Kvarskatteränta och förskottskomplettering

Tiden för beräkning av kvarskatteränta och återbäringsränta har ändrats från skatteåret 2005. Enligt de nya bestämmelserna uträknas kvarskatteräntan och återbäringsräntan från den 1 februari året efter skatteåret. Kvarskatteräntan räknas ut såsom tidigare till förfallodagen för den första kvarskatteraten och återbäringsräntan till utgången av månaden före den då förskottsåterbärningen ska ske. Från skatteåret 2005 uträknas kvarskatteräntan och återbäringsräntan från den 1 februari året efter skatteåret också när man ändrar en sådan beskattning som redan verkställts (BFL 77 § 1 mom.).

Sedan skatteåret 2005 kan den skattskyldige betala *förskottskomplettering* under en längre tid. Komplettering av förskott räknas till godo för skatteårets skatter, om kompletteringen har betalats senast en månad innan beskattningen av den skattskyldige slutförts (BFL 34 § 3 mom.). Förskottskompletteringen påverkar i så fall också kvarskatteräntan och återbäringsräntan. Om den skattskyldige betalar förskottskomplettering efter den 31 januari året efter skatteåret, räknas kvarskatteräntan eller återbäringsräntan från dagen efter den då förskottskompletteringen betalats så att förskottskompletteringen tas i beaktande. Kvarskatteräntan eller återbäringsräntan för tiden före betalningen av förskottskomplettering beaktas exklusive förskottskompletteringen.

Exempel 8. Kvarskatten för skatteåret 2005 uppgår till 8 000 euro. Den skattskyldige betalar 30.6.2006 4 000 euro i förskottskomplettering. Kvarskatteräntan beräknas för 8 000 euro under tiden 1.2.2006 - 30.6.2006 och för 4 000 euro under tiden 1.7.2006 - 4.12.2006 (den första förfallodagen för kvarskatten för år 2005 är 4.12.2006).

Med förskottskomplettering jämföras ett belopp som betalats som kvarskatt och som den skattskyldige betalar senast en månad innan beskattningen av den skattskyldige slutförs (BLF 44 § 2 mom.). Om skatt betalas med en giroblankett för kvarskatt före förfallodagen och senast en månad före beskattningens slutförande, räknas betalningen alltså till godo för skatteårets skatter och beaktas vid uträkningen av kvarskatteräntan och återbäringsräntan

på samma sätt som förskottskompletteringen.

När den skattskyldige betalar kvarskatt senast en månad före beskattningens slutförande, skickas ett nytt beskattningsbeslut till honom och också nya giroblanketter för kvarskatt, om det ännu återstår kvarskatt att betala.

Enligt BFL 49 § slutförs beskattningen av den skattskyldige vid den tidpunkt som skattestyrelsen bestämt, dock senast vid utgången av oktober under det kalenderår som följer efter skatteåret. Om beskattningen slutförs den 31 oktober, ska förskottskompletteringen betalas in senast den 30 september (eller om denna dag infaller på en lördag eller söndag, följande vardag). Då hänförs en förskottskomplettering som betalas under tiden den 1 oktober under skatteåret och den 30 september under det år som följer efter skatteåret enligt de nya bestämmelserna för skatteårets skatter. En förskottskomplettering som betalas t.ex. i augusti 2006 räknas till godo för skatter för skatteåret 2005.

Den skattskyldige kan vid behov allokera förskottskompletteringen till ett senare skatteårs skatter. Det går till så att den skattskyldige antecknar på giroblanketten för förskottskomplettering det senare skatteår till vilket han önskar allokera skatten och uppgiften införs i databasen vid betalningen som en del av betalningsuppgifterna.

De nya bestämmelserna om tiden för kvarskatteränta och återbäringsränta samt om förskottskomplettering gäller inte samfund. Om samfundsränta som ska betalas, samfundsränta som återbärs och förskottskomplettering för samfund föreskrivs särskilt. Bestämmelserna har inte ändrats i detta sammanhang.

5. Rättelse av beskattningen

5.1. Allmänt

Termerna i samband med ändring av inkomstbeskattningen på myndighetsinitiativ har ändrats så att begreppen "skatterättelse" och "efterbeskattning" har ersatts med termen "rättelse av beskattningen". Beskattningen kan rättas till den skattskyldiges fördel eller nackdel. De formella förutsättningarna för rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel är oförändrade. De formella förutsättningarna för rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel har däremot ändrats. Enligt den nya lagen har de formella förutsättningarna för rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel ändrats så att bestämmelserna bättre ska motsvara beskattningens karaktär av massförfarande och beakta den möjligheten att det kan uppstå fel i ett sådant förfarande. I vissa fall kan skatteverket rätta fel mer omfattande och flexibelt än för närvarande. Samtidigt har man strävat efter att minska på tolkningsfriheten i samband med tillämpningen av de formella förutsättningarna. Den väsentliga ändringen här är att förutsättningarna för rättelse till nackdel för den skattskyldige av ett fel inte mera påverkas av huruvida myndigheten har prövat eller den anses ha prövat ärendet vid verkställandet av beskattningen.

Enligt BFL 26 § 5 mom. verkställs beskattningen utifrån den skattskyldiges deklaration, uppgifter som erhållits av utomstående som är skyldiga att lämna uppgifter och andra utredningar som erhållits i saken. När beskattningen verkställs ska skattemyndigheten enligt BFL 26 § 6 mom. pröva erhållna uppgifter och utredningar på det sätt som är motiverat med hänsyn till ärendets art och omfattning, lika bemötande av de skattskyldiga samt skattekontrollens behov. Även om prövning av ärendet enligt de nya bestämmelserna i BFL inte har betydelse för de formella förutsättningarna för rättelse av beskattningen, observera att skattemyndigheten även i det nya beskattningsförfarandet utreder och prövar ärenden enligt lagen redan vid den ordinarie beskattningen och naturligtvis stävar till att fatta ett rätt beskattningsbeslut redan i det här skedet. Såsom tidigare är utgångspunkten att det fattas ett bindande beslut om skatteårets beskattning i samband med den ordinarie beskattningen. Rättelse av beskattningen är ett exceptionellt förfarande som kan komma i fråga endast om det finns formella förutsättningar för rättelse av beskattningen.

Bestämmelser om skatterättelse till den skattskyldiges fördel finns i BFL 55 §. Bestämmelserna om grunderna och utsatta tiderna för rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel finns i BFL 56 §.

De nya bestämmelserna om rättelse av beskattningen tillämpas från skatteåret 2006. Vid ändring av beskattningarna för åren före 2006 används fortfarande de gamla benämningarna efterbeskattning och skatterättelse och tillämpas de formella förutsättningarna enligt bestämmelserna om efterbeskattning och skatterättelse.

Tekniskt sett genomförs rättelserna av beskattningen på samma sätt som skatterättelser och efterbeskattningen med hjälp av programmet MUKO som skatteförvaltningen använder för ändringsbeskattningen.

5.2. Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel

De formella förutsättningarna i bestämmelsen som gäller rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel är oförändrade. I BFL 55 § föreskrivs att om en skattskyldig på grund av ett fel har påförts för mycket i skatt ska skatteverket rätta beskattningen. Beskattningen kan emellertid inte rättas om ärendet har avgjorts genom beslut på besvär. Med stöd av denna bestämmelse kan man rätta all slags fel. Beskattningen kan rättas till den skattskyldiges fördel inom fem år från ingången av året efter det då beskattningen av den skattskyldige slutförts.

5.3. Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel

Bestämmelser om skatterättelse till den skattskyldiges nackdel finns i BFL 56 §. Om en skattskyldig delvis eller helt och hållet blivit obeskattad eller annars har undgått föreskriven skatt, kan skatteverket enligt 1 mom. rätta den verkställda beskattningen till den skattskyldiges nackdel. Beskattningen kan emellertid inte rättas om ärendet har avgjorts genom beslut på besvär. BFL 56 § ska täcka alla situationer där det finns ett sådant fel i beskattningen som gör att beskattningsbeslutet avviker till fördel för den skattskyldige från vad de faktiska omständigheterna i fallet, den gällande lagstiftningen och den rättspraxis som reglerar tillämpningen av den förutsätter. Motsvarande bestämmelser enligt 25 § i fastighetsskattelagen gäller också rättelser av fastighetsbeskattningen.

Enligt BFL 56 § 2–4 mom. finns det tre olika tidsfrister inom vilka beskattningen kan rättas till den skattskyldiges nackdel. Enligt bestämmelsen kan rättelsegrunderna och de maximala tidsfristerna för rättelse grupperas enligt följande:

Motivering

Maximitid för rättelse

56 § 2 mom. (all slags fel)	1 år
56 § 3 mom. (räknefel eller motsvarande misstag)	2 år
56 § 4 mom. (försummelse av deklarationsskyldigheten)	5 år

Alla tidsfrister räknas från ingången av kalenderåret efter det då beskattningen av den skattskyldige slutförts.

Exempel 9. Beskattningen för 2006 av en fysisk person slutförs 31.10.2007. Ettårsfristen för rättelse går ut 31.12.2008, tvåårsfristen 31.12.2009 och femårsfristen 31.12.2012.

Exempel 10. Den räkenskapsperiod som utgjort skatteåret 2006 för aktiebolag A var 1.7.2005 - 30.6.2006. Beskattningen av ett samfund slutförs efter 10 månader från utgången av räkenskapsperioden. Beskattningen för 2006 av aktiebolaget A slutförs således 30.4.2007. Ettårsfristen för rättelse går ut 31.12.2008, tvåårsfristen 31.12.2009 och femårsfristen 31.12.2012.

BFL 56 § 2 mom., på basis av vilket man i princip kan rätta all slags fel, kan betraktas som en allmän bestämmelse om rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel. Jämfört med 2 mom. betraktas BFL 56 § 3 och 4 mom. som specialstadganden. Tillämpningen av dem förutsätter att de särskilda kraven i bestämmelserna uppfylls. Om dessa särskilda krav uppfylls, rättas beskattningen med stöd av BFL 56 § 3 eller 4 mom. också i sådana fall att

ettårsfristen enligt BFL 56 § 2 mom. ännu inte gått ut. Så bör man förfara trots att resultatet av rättelse vid tillämpning av BFL 56 § 2 och 3 mom. är detsamma, eftersom även räntepåföljderna i samband med bestämmelserna är desamma. Tekniskt sett kan – och bör – de fel som samtidigt är under behandling och som rättas med stöd av BFL 56 § 2 och 3 mom. rättas genom ett och samma ändringsbeslut, men av beslutet ska framgå särskilt vilka lagrum som använts som grund för rättelse av respektive fel. När den skattskyldige försummat sin deklarationsplikt och man tillämpar BFL 56 § 4 mom. blir också påföljderna olika, eftersom man enligt BFL 57 § 1 mom. också ska påföra skattetillägg och skatteförhöjning. Efter att ettårsfristen enligt BFL 56 § 2 mom. gått ut, kan beskattningen rättas endast om kraven för tillämpningen av BFL 56 § 3 eller 4 mom. uppfylls. Av beslutet om rättelse av beskattningen ska framgå om beskattningen har rättats med stöd av BFL 56 § 2, 3 eller 4 mom.

Frågan om huruvida det finns förutsättningar att tillämpa bestämmelser om rättelse av beskattningen avgörs såsom för närvarande *skilt för varje ärende*. Om beskattningsbeslutet innehåller flera fel, såsom ogrundade avdrag eller obeskattade inkomstposter, avgörs förutsättningarna och tidsfristerna skilt för varje fel.

Exempel 11. Den skattskyldige har inte i sin skattedeklaration deklarerat en vinst från försäljning av en fastighet och vinsten har blivit obeskattad. Vid verkställande av beskattningen har skattemyndigheten till följd av ett registreringsfel dragit av ett belopp som är större än det korrekta belopp som den skattskyldige yrkat för resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Rättelsetiden avgörs enligt om den skattskyldige har försummat sin deklarationsplikt i fråga om det aktuella ärendet. Felet i beskattningen av vinsten från överlåtelse av fastigheten kan rättas inom fem år. Rättelse för att korrigera registreringsfelet rörande resekostnaderna ska göras inom två år (RP 91/2005, rd s. 42).

När beskattningen rättas till den skattskyldiges nackdel, åläggs den skattskyldige att betala den ökning av skatt som följer av rättelsen jämte stadgad ränta. Tidsfristerna för preskription och indrivning av den skatt som påförts vid rättelse av beskattningen beräknas enligt 11 § i lagen om indrivning av skatter och avgifter i utsökningsväg från ingången av kalenderåret efter det då skatten påförts dvs. rättelsebeslutet fattats. Preskriptions- och indrivningstiderna bestäms således på samma sätt som preskriptions- eller indrivningstiderna för skatt som påförts genom skatterättelser eller efterbeskattningar hittills har gjorts. Dessa tidsfrister har inte heller ändrats till nu betydelsefulla delar genom den nya lagen om verkställighet av skatter och avgifter som riksdagen godkände den 30.1.2007.

5.4. Ettårsfristen för rättelse av beskattningen

Utgångspunkten är att man med stöd av BFL 56 § 2 mom. kan rätta alla fel i ett beskattningsbeslut inom ett år. Enligt bestämmelsen spelar det ingen roll hurdan felet är eller vem som åstadkommit det, olikt från vid tillämpningen av BFL 56 § 3 eller 4 mom., där dessa faktorer har betydelse. Beskattningen kan rättas med stöd av BFL 56 § 2 mom. även om den skattskyldige har fullgjort sin deklarationsskyldighet och lämnat riktiga och tillräckliga uppgifter för att avgöra ärendet rätt och beskattningen på basis av uppgifterna kunde ha avgjorts rätt. Beskattningen kan rättas också oberoende av om skattemyndigheten vid beskattningens verkställande utrett och prövat ärendet. I praktiken förekommer det fel i beskattningen och rättelse av beskattningen blir aktuell i första hand i sådana situationer

där ärendet de facto inte har undersökts i beskattningen eller utredningarna har varit bristfälliga.

I vissa fall kan rättelse inte göras, inte ens med stöd av BFL 56 § 2 mom. Beskattningen kan inte rättas, om det ärende som vore föremål för rättelse lämnar rum för tolkning eller är oklart på det sätt som avses i BFL 26 § 2 mom. Syftet med denna begränsning är att myndigheten inte i efterskott ska kunna ändra sådana felaktiga beslut som har fattats efter uttryckligt övervägande i sådana oklara fall där den skattskyldige har fullgjort sina skyldigheter och myndigheten har haft riktiga och tillräckliga uppgifter till sitt förfogande (RP 91/2005 s. 27). Man bör dock observera att begränsningen som hänför sig till att ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart tillämpas redan på basis av ärendets art och tillämpningen av bestämmelsen inte ytterligare förutsätter att myndigheten de facto har undersökt och prövat ärendet vid beskattningens verkställande. Därtill konstateras det särskilt i propositionen att beskattningen inte kan rättas med stöd av BFL 56 § 2 mom. till den skattskyldiges nackdel på grund av att rättspraxis utvecklats i en för den skattskyldige ogynnsam riktning efter att beskattningen verkställts (RP 91/2005 s. 27). Det är fråga om en allmän princip på basis av vilken en strängare tolkning av skatteförfattningen inte tillämpas till den skattskyldiges nackdel retroaktivt.

I BFL 56 § 2 mom. hänvisar man uttryckligen till BFL 26 § 2 mom., varför uttrycket "ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart" betyder detsamma som i bestämmelsen om förtroendeskydd. Begränsningen i BFL 56 § 2 mom. tillämpas redan på basis av ärendets art, dvs. om ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart. Det förutsätts inte ytterligare – avvikande från tillämpningen av bestämmelsen om förtroendeskydd i BFL 26 § 2 mom. – att den skattskyldige har handlat i god tro i enlighet med myndighetens praxis eller anvisningar.

Man bör observera särskilt att BFL 56 § 2 mom. tillämpas och begränsningen "ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart" har betydelse endast då den skattskyldige har fullgjort sin deklarationsskyldighet. Om den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet, rättas beskattningen med stöd av BFL 56 § 4 mom. där det inte ingår en motsvarande begränsning som i BFL 56 § 2 mom. Man bör dock observera att också när det gäller försummelse av deklarationsskyldigheten kan bestämmelsen om förtroendeskydd i BFL 26 § 2 mom. ha betydelse (se närmare om detta i kapitel 5.7, nya bestämmelser i lagen om beskattningsförfarande och förtroendeskydd).

Temat "ärende som lämnar rum för tolkning eller är oklart" har behandlats närmare i Skattestyrelsens anvisning den 22 mars 2000 om förtroendeskydd, dnr. 569/38/2000. Det är fråga om fall där ärendet objektivt sett lämnar rum för tolkning juridiskt eller är oklart när det gäller omständigheterna. Ett ärende kan inte anses lämna rum för tolkning eller vara oklart om det finns en uttrycklig bestämmelse om ärendet eller vedertagen rätts- eller beskattningspraxis. Meningen är inte att principen om förtroendeskydd skulle leda till beskattningsbeslut som strider mot lagen. Objektivitet innebär i detta sammanhang att när man bedömer om ett ärende lämnar rum för tolkning eller är oklart, då är den skattskyldiges egen uppfattning om ärendet inte avgörande. Avgörande är den allmänna uppfattning om ärendet faktiskt lämnar rum för tolkning eller är oklart som grundar sig på skatteförfattningar och deras tillämpningspraxis eller kännedom av omständigheterna.

Om rättspraxis som gäller bestämmelsen om förtroendeskydd (BFL 26 § 2 mom.) där man tagit ställning till när ett ärende har lämnat rum för tolkning på ett sådant sätt som avses i BFL 26 § 2 mom. kan man nämna HFD:s beslut 2003:21:

Frågan om huruvida utgifter för reparationer som har utförts i en aktielägenhet innan uthyrningen inleds var avdragsgilla som årsutgifter hade varit oklar år

1999 när den skattskyldige hade fått råd härom (före reparationen 1999). Rättsläget kan anses ha blivit klart först efter HFD:s årsboksbeslut 2000:51 som meddelats år 2000.

Ett oklart ärende kan vara t.ex. värdering av tillgångar då något exakt bevis om tillgångarnas värde inte finns att tillgå. Likaså kan man tänka att det kan vara oklart vad som är det rätta sättet att periodisera en utgift i en situation då det är fråga om ett sådant nytt slag av egendom vars ekonomiska verkningstid ingen kan definiera på ett pålitligt sätt. Däremot anses ett ärende inte vara oklart om det av skatteförfattningar eller rätts- eller beskattningspraxis framgår hur det ska avgöras. Ett ärende är inte heller oklart på ett sådant sätt som avses i BFL 26 § 2 mom. och BFL 56 § 2 mom. om oklarheten beror på att den skattskyldige inte lagt fram sådana utredningar av omständigheterna som han haft till sitt förfogande.

I propositionen 91/2005 på sidan 41 finns exempel på frågor där det finns förutsättningar för rättelse av beskattningen inom ettårsfristen:

Exempel 12. Ett samfund har belastat sitt resultat med förlust som uppkommit vid fusion av bolag, vilken inte är en avdragbar utgift i beskattningen enligt NärSkL 52 b §. Kostnadsföringen har inte beaktats som intäkt i den verkställda beskattningen. Den juridiska frågan om avdragbarhet för fusionsförlust lämnar inte rum för tolkning och är inte oklar. Skatteverket kan rätta felet inom ett år. Det har då ingen betydelse att det i samfundets skattedeklaration öppet hade uppgetts att fusionsförlusten hade kostnadsförts och att beskattningen av denna orsak hade kunnat verkställas korrekt. [Om det åter inte alls hade uppgetts i skattedeklarationen att fusionsförlusten hade kostnadsförts eller uppgifterna t.ex. hade framställts på ett vilseledande sätt, kan rättelsen företas inom fem år enligt 4 mom.]

Exempel 13. En skattskyldig har sålt aktier under skatteåret. Till sin skattedeklaration har han fogat en kalkyl över överlåtelsevinsten och vid behörig punkt i huvudskatteblanketten har han antecknat beloppet av överlåtelsevinsten enligt kalkylen. Av kalkylen framgår att den skattskyldige som anskaffningsutgift för de sålda aktierna har avdragit inte bara det faktiska inköpspris han betalt för aktierna utan också den presumtiva anskaffningsutgiften, som beräknas på grundval av överlåtelsepriset. Vinsten har beskattats i enlighet med den skattskyldiges deklaration. Beskattningen innehåller ett fel eftersom från överlåtelsevinsten kan avdras antingen den faktiska anskaffningsutgiften eller en större presumtiv anskaffningsutgift, men inte bägge. Bestämmelserna om uträkning av överlåtelsevinst lämnar inte rum för tolkning och är inte oklara till denna del.

I propositionen 91/2005 på sidan 42 finns exempel på ett fall där det inte finns förutsättningar för rättelse av beskattningen inom ettårsfristen, eftersom ärendet lämnar rum för tolkning:

Exempel 14. A har grundat ett aktiebolag för att bedriva konsultverksamhet. Verksamheten har varit av ringa omfattning det första året. Arten och omfattningen av verksamheten har framgått av skattedeklarationen. Verksamheten har inte bedrivits i anställningsförhållande. Beskattningen av aktiebolaget har verkställts enligt skattedeklarationen. Frågan om korrekt skattesubjekt lämnar rum för tolkning. Skatteverket kan inte rätta beskattningen och anse att

inkomst som fakturerats i aktiebolagets namn skall räknas som A:s skattepliktiga inkomst.

I situationer där man är osäker om beskattningen kan rättas med stöd av BFL 56 § 2 mom. för att ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart är det skäl att låta bli att rätta beskattningen. Om man låter bli att rätta beskattningen för att ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart, kan skatteombudet emellertid efter övervägande framställa ett rättelseyrkande i ärendet. Om man är tveksam om ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart, bör skatteverket se till att ärendet meddelas skatteombudet för kännedom för att överväga om det är motiverat att söka ändring i beskattningen.

Om skatteverket har hört den skattskyldige för en eventuell rättelse av beskattningen men ansett efteråt att det inte finns förutsättningar för rättelse av beskattningen enligt BFL 56 § 2 mom., ska den skattskyldige informeras om att rättelseärendet har förfallit. I sådana situationer behöver man i regel inte fatta ett formellt beslut om att man inte rättat beskattningen, eftersom skatteombudet i varje fall kan söka ändring i beskattningen inom en tid som motsvarar ettårsfristen. På den skattskyldiges eller skatteombudets begäran kan skatteverket emellertid fatta ett formellt beslut om att inte rätta beskattningen.

5.5. Tvåårsfristen för rättelse av beskattningen

Beskattningen kan enligt BFL 56 § 3 mom. rättas inom två år från ingången av året efter det då beskattningen av den skattskyldige slutförts till den del det är fråga om skattemyndighetens skrivfel, räknefel eller något annat därmed jämförbart misstag eller om att beskattningen har baserat sig på felaktiga eller bristfälliga uppgifter från utomstående.

Skrivfel och räknefel är sådana mekaniska misstag som uppkommit hos skattemyndigheten och på basis av vilka beskattningsbeslutet avviker från det som skattemyndigheten har avsett. Det är i allmänhet inte oklart när det är fråga om ett sådant fel. I tolkningen kan man också stödja sig på sådan tidigare rättspraxis som gäller skatterättelse. Ett typiskt skrivfel är ett registreringsfel som gör att summan har sparats till ett felaktigt belopp. Ett exempel är ett fall där den skattskyldige har deklarerat en hyresinkomst till ett belopp på 10 000 euro, men i samband med registreringen har en av nollorna uteslutits och som belopp har registrerats 1 000 euro. Ett räknefel är t.ex. ett fel som uppkommit när skattemyndigheten har räknat ihop kostnadsbeloppen som utgör grunden för avdrag. Också fel som uppstått vid behandlingen av olika myntenheter betraktas som räknefel. Ett exempel på ett sådant fel i samband med myntenheter är en situation där den anskaffningsutgift som den skattskyldige deklarerat i finska mark har beaktats vid uträkningen av överlåtelsevinst eller -förlust i euro.

Ett skriv- eller räknefel är också när en siffra i skattedeklarationen av misstag inte har registrerats i databasen eller överförts till beskattningsberäkningen:

HFD 22.8.1973 I. 3132 (adb)

När man vid den ordinarie beskattningens verkställande inte tagit en oomtvistlig hyresinkomst, som deklarerats på en bilageblankett, med i beskattningsberäkningen och således inte lagt den till de löneinkomster som deklarerats på huvudblanketten, ansåg man att det att hyresinkomsten blivit obeskattad har varit en följd av ett misstag som kunde jämföras med ett räknefel. Skattemyndigheten hade rätt att verkställa skatterättelse till den skattskyldiges nackdel.

Det var fråga om ett misstag som kunde jämföras med ett räknefel också då skattemyndigheten hade beslutat avgöra ett ärende på ett visst sätt men några registreringar om dessa överväganden hade inte gjorts:

HFD 1995-B-533:

A Ab hade i en bilaga till sin skattedeklaration specificerat den skattepliktiga och skattefria vinst som uppstått vid försäljning av en fastighet samt den skattepliktiga och skattefria vinsten från försäljning av aktierna för två aktielägenheter. I samband med beredningen av den ordinarie beskattningen hade man gjort anteckningar i bilagan om beskattningen av överlåtelsevinster enligt inkomst- och förmögenhetsskattelagen, vilken lag också hade använts för att räkna ut de skattepliktiga försäljningsvinsterna. Även om det hade varit meningen att försäljningsvinsterna skulle anses som inkomst från bolagets personliga förvärvskälla, hade de skattepliktiga vinstandelarna felaktigt räknats till inkomsten från rörelseförvärvskälla. När dessa vinster inte hade överförts till den personliga förvärvskällan, ansågs att det var fråga om ett sådant fel i den ordinarie beskattningen som kunde jämföras med ett räknefel. Det fanns formella förutsättningar för verkställande av skatterättelse.

Före den aktuella lagändringen kunde man rätta den felaktiga beskattningen till den skattskyldiges nackdel om felet beror på skriv- eller räknefel och felaktiga uppgifter som erhållits av utomstående, men också om ärendet till någon del inte har prövats i beskattningen. Till den del ärendet inte har prövats har beskattningen dock inte kunnat rättas om skattemyndigheten har försummat sin plikt att pröva ärendet. Förutsättningarna för rättelse inom tvåårsfristen i den gällande BFL 56 § 3 mom. beror enbart på felets art, varför felet inte enbart kan rättas på grund av att ärendet inte har prövats.

En av förutsättningarna för rättelse enligt BFL 56 § 3 mom. är felaktiga uppgifter från utomstående. De begränsningar av deklarationsskyldigheten som tidigare funnits i Skattestyrelsens beslut om skattedeklaration har upphävts. Om det i den skattskyldiges förhandsifyllda skattedeklaration finns t.ex. en av utomstående erhållen felaktig uppgift om beloppet av folkpension och den skattskyldige inte rättar uppgiften, kan felet rättas med stöd av BFL 56 § 4 mom. inom fem år. Om däremot uppgiften i den förhandsifyllda skattedeklarationen har varit rätt men det senare kommer in en felaktig årsanmälan från en utomstående uppgiftslämnare som tas som grund för beskattningen, kan felet rättas inom två år med stöd av BFL 56 § 3 mom.

Exempel 15. Den skattskyldige har inte under skatteåret betalat räntor på bostadslån och sådana uppgifter har inte skrivits ut i den förhandsifyllda skattedeklarationen. Den skattskyldige återsänder inte den förhandsifyllda skattedeklarationen, eller, om han gör det, antecknar inte några räntor på bostadslån. Banken skickar in en årsanmälan, enligt vilken den skattskyldige emellertid har betalat räntor på bostadslån och uppgifterna tas med i beräkningen på basis av årsanmälan. Den skattskyldige har inte försummat sin deklarationsskyldighet, varför beskattningen kan inte rättas inom fem år. Beskattningen har grundat sig på felaktiga uppgifter från utomstående, varför beskattningen kan rättas inom två år. Detsamma gäller också om skatteverket till följd av ett registreringsfel och efter att den förhandsifyllda skattedeklarationen postats har sparat räntor på bostadslån för den skattskyldige (t.ex. någon annans ränteuppgifter eller något annat avdrag som ränteavdrag).

Beskattningen rättas med stöd av BFL 56 § 3 mom. i en situation där den skattskyldige har fullgjort sin deklarationsskyldighet men beskattningsbeslutet innehåller fel till följd av att skattemyndigheten gjort räknfel, skrivfel eller något annat misstag som avses i bestämmelsen. Om den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet till det felaktigt avgjorda ärendets del, tillämpas på rättelsen BFL 56 § 4 mom. och felet kan rättas inom fem år.

Exempel 16. Den skattskyldige har inte i sin skattedeklaration deklarerat en vinst som han erhållit från försäljning av aktier. Skattemyndigheten har fått besked om aktieöverlåtelsen från överlåtelseskattedeklarationen och fastställt beloppet av överlåtelsevinst till 100 000 euro. Till följd av ett registreringsfel har överlåtelsevinsten emellertid beskattats endast upp till 10 000 euro. Eftersom den skattskyldige inte har deklarerat överlåtelsevinsten i sin skattedeklaration, kan den obeskattade överlåtelsevinsten på 90 000 euro läggas till hans inkomster med stöd av BFL 56 § 4 mom. inom fem år (se också exempel 19 där inkomsten blivit obeskattad till hela beloppet).

Enligt BFL 56 § 3 mom. har det att ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart inte betydelse vid rättelse av beskattningen inom tvåårsfristen, eftersom de fel som avses i bestämmelsen är mekaniska misstag som till sin natur inte är mångtydiga eller oklara.

Om skatteverket har hört den skattskyldige för en eventuell rättelse av beskattningen men ansett efteråt att det inte finns förutsättningar för rättelse av beskattningen enligt BFL 56 § 3 mom., ska den skattskyldige informeras om att rättelseärendet har förfallit. På den skattskyldiges eller skatteombudets begäran kan skatteverket emellertid fatta ett formellt beslut om att inte rätta beskattningen.

5.6. Femårsfristen för rättelse av beskattningen

Till den del den skattskyldige försummat sin deklarationsskyldighet kan fel i beskattningen rättas enligt BFL 56 § 4 mom. inom fem år räknat från ingången av året efter det år då beskattningen av den skattskyldige slutförts. Möjligheten att rätta fel till den skattskyldiges nackdel gäller ett sådant felaktigt avgjort ärende där den skattskyldige försummat sin deklarationsskyldighet.

Enligt BFL 56 § 4 mom. kan beskattningen rättas till den skattskyldiges nackdel inom fem år i alla sådana fall där efterbeskattning enligt den gamla lagen har varit möjlig. Därtill kan beskattningen rättas också i de fall där den skattskyldige försummat sin deklarationsskyldighet men det bristande orsakssambandet mellan försummelsen och att han blivit obeskattad har gjort att efterbeskattningen inte kunnat verkställas enligt den tidigare lagen. Det spelar således ingen roll om den skattskyldige inte beskattats "till följd av" att den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet. Avgörande är endast om deklarationsskyldigheten har försummats eller inte. Det har således ingen betydelse om ärendet vid verkställandet av beskattningen har prövats eller anses ha blivit prövat. Om den skattskyldige har deklarerat ett icke-specificerat belopp av avdrag utan någon närmare utredning av beloppets innehåll och det ingår icke-avdragbara poster i beloppet, förlorar skattemyndigheten inte sin möjlighet att rätta beskattningen inom femårsfristen, även om myndigheten inte begärt någon tilläggsutredning. Rättelse är alltså möjlig även om skattemyndigheten skulle ha kunnat verkställa beskattningen rätt på basis av inkomna kontrolluppgifter eller genom att själv inhämta tilläggsuppgifter från andra än den skattskyldige.

Enligt BFL 56 § 4 mom. utgör den omständigheten att ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart inte något hinder för rättelse av beskattningen (jfr BFL 56 § 2 mom.). Man bör dock observera att också när det gäller situationer där deklarationsskyldigheten försummats kan bestämmelsen om förtroendeskydd i BFL 26 § 2 mom. ha betydelse (närmare om detta i kapitel 5.7 nya bestämmelser i lagen om beskattningsförfarande och förtroendeskydd).

Då beskattningen rättas på basis av försummelse av deklarationsskyldigheten, påförs den skattskyldige med stöd av BFL 57 § 1 mom. också skattetillägg och skatteförhöjning på samma sätt som i samband med efterbeskattningen. Vid påförandet av skattetillägg bör man beakta orsakerna till deklarationsförsummelsen och graden av vållande hos den skattskyldige.

Avgörande för tillämpningen av BFL 56 § 4 mom. är således om man kan anse att den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet. De orsaker som lett till försummelse av deklarationsskyldigheten är i och för sig inte relevanta. Rättelse av beskattningen enligt BFL 56 § 4 mom. – på samma sätt som den tidigare efterbeskattningen – förutsätter således inte att man kan bevisa att försummelsen varit en följd av den skattskyldiges uppsåtliga eller oaktsamma förfarande.

Den grundläggande bestämmelsen om den skattskyldiges deklarationsskyldighet finns i BFL 7 § 1 mom. (1145/2005). Enligt den ska den skattskyldige för beskattningen meddela skattemyndigheten sina skattepliktiga inkomster, de avdrag som skall göras från dessa, uppgifter om sina tillgångar och skulder samt övriga uppgifter som påverkar beskattningen. Deklarationsskyldigheten enligt denna bestämmelse är omfattande. Deklarationsskyldigheten regleras också genom BFL 10 §, där det på allmän nivå föreskrivs om datainnehållet i en skattedeklaration och om de bestämmelser på lägre nivå som meddelas med stöd av den. Enligt BFL 10 § 1 mom. (1145/2005) ska i en skattedeklaration, dess bilaga eller i en annan deklaration anges de uppgifter och utredningar som avses i BFL 7 § 1 mom. Enligt bestämmelsen meddelar Skattestyrelsen närmare föreskrifter om uppgifterna och utredningarna samt på vilket sätt de ska lämnas. Också deklarationsskyldigheten enligt BFL 10 § 1 mom. är omfattande och man kan i praktiken anse att den fastställs i enlighet med vilka uppgifter och utredningar som förutsätts att den skattskyldige lämnar enligt sådana bestämmelser på lägre nivå som meddelas med stöd av BFL 10 § och på skatteförvaltningens blanketter. Närmare bestämmelser om deklarationsskyldigheten finns i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar. Bestämmelser och blanketter som upprättas med stöd av BFL 10 § kan emellertid inte göras sådana att man med hjälp av dem kan handla de skattskyldiga att lämna alla de relevanta uppgifter som kan påverka beskattningen. Av den anledningen begränsas deklarationsskyldigheten inte enbart till de uppgifter som förutsätts i bestämmelserna och på blanketterna. Om den skattskyldige på en blankett instruerats till att lämna vissa individualiserade uppgifter och utredningar om ett ärende – t.ex. ett visst avdragsyrkande – och han har lämnat uppgifterna enligt instruktionerna på ett sätt som motsvarar de faktiska omständigheterna, anses att den skattskyldige har fullgjort sin deklarationsskyldighet i det avseendet.

Den skattskyldige ska fylla i respektive punkter på blanketter som Skattestyrelsen fastställt för ändamålet alla sådana uppgifter som påverkar beskattningen. Om det inte finns något särskilt blankett för ändamålet, ska uppgifter lämnas på något annat skriftligt sätt (Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar 4 §). Om det kan anses vara klart i vilken punkt i skattedeklarationen en uppgift ska lämnas men den skattskyldige har fyllt i uppgiften i fel punkt, kan skattedeklarationen anses vara bristfällig eller vilseledande till den grad att rättelse av beskattningen kan komma i fråga med stöd av BFL 56 § 4 mom. Det är viktigt att skatteblanketterna fylls i omsorgsfullt och uppgifterna uppges i

rätta punkter även för att skatteförvaltningen ska kunna behandla och pröva uppgifterna i deklarationen automatiserat för att nå beskattningsförfarandereformens syften.

Till den skattskyldiges deklarationsskyldighet hör också att han lämnar in skattedeklarationen och de övriga uppgifterna som ska lämnas i rätt tid. T.ex. en inkomstskattedeklaration och alla de uppgifter som lämnas i den ska lämnas inom den tidsfrist som anges i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar, eller, om skattemyndigheten beviljat förlängd deklarationstid, inom den längre tidsfristen. Det är möjligt att den skattskyldige inte vid den tidpunkt som skattedeklarationen ska lämnas in har alla de uppgifter till hands som behövs för att fullgöra deklarationsskyldigheten. I så fall ska den skattskyldige komplettera deklarationen då han kan lämna uppgifterna. Även i övrigt kan den skattskyldige komplettera sin skattedeklaration antingen på eget initiativ eller på myndighetens begäran. Skattestyrelsen anser att de kompletteringar till skattedeklarationen, som den skattskyldige har lämnat in till skattebyrån i god tid före slutförandet av den ordinarie beskattningen för skatteåret så att skattemyndigheten kan beakta dem vid den ordinarie beskattningen, kan jämföras med de uppgifter som lämnats i skattedeklarationen när man avgör frågan om den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet på ett sådant sätt som avses i BFL 56 § 4 mom. eller inte. Även om komplettering av skattedeklarationen beaktas när man avgör om det finns förutsättningar att rätta beskattningen, kan den skattskyldige emellertid till följd av deklarationsbristen åläggas att betala skatteförhöjning med stöd av BFL 32 § 1-3 mom. (om påförande av skatteförhöjning, se Skattestyrelsens harmoniseringsanvisningar för respektive år).

Skatteförvaltningen skickar till alla fysiska personer och inhemska dödsbon en förhandsifylld skattedeklaration som baserar sig på de uppgifter som finns hos skattemyndigheten om den skattskyldiges inkomster, förmögenhet och avdrag samt övriga uppgifter som påverkar beskattningen. Den skattskyldige ska kontrollera att de förhandsifyllda uppgifterna är riktiga och fullständiga, fylla i uppgifter som saknas i skattedeklarationen, korrigera felaktiga uppgifter i den samt återsända den korrigerade skattedeklarationen till skatteförvaltningen. Förfarandet med den förhandsifyllda skattedeklarationen har beskrivits närmare i kapitel 2.2.1.-2.2.4. Med tanke på förutsättningarna för rättelse av beskattningen bör man observera särskilt bestämmelsen i BFL 7 § 4 mom., enligt vilket den skattskyldige anses ha lämnat in en skattedeklaration som överensstämmer med uppgifterna i den förhandsifyllda skattedeklarationen om han inte återsänder den förhandsifyllda skattedeklarationen. Om den skattskyldige inte korrigerar en felaktig eller bristfälligt ifylld förhandsifylld skattedeklaration och återsänder den till skatteförvaltningen eller kompletterar den såsom beskrivits ovan, försummar han sin deklarationsskyldighet och den felaktiga beskattningen kan rättas senare.

Viktigt för fullgörande av deklarationsskyldigheten är uttryckligen de uppgifter som den skattskyldige lämnar i sin skattedeklaration, dess bilagor och utredningar som kompletterar deklarationen. Om t.ex. skattemyndigheten har fått en uppgift för förskottsuppbörden eller på något annat sätt än i skattedeklarationen och uppgiften är fel i den förhandsifyllda skattedeklarationen, ska den skattskyldige korrigera uppgiften för att undvika försummelse av deklarationsskyldigheten, eftersom endast de uppgifter har betydelse som lämnas i skattedeklarationen och dess bilagor. Betydelse för fullgörandet av deklarationsskyldigheten har inte heller t.ex. uppgifter i tidigare års beskattningshandlingar eller uppgifter som en annan skattskyldig har lämnat.

Den skattskyldige kan vara osäker hur ett ärende i hans beskattning ska avgöras rätt enligt skatteförfattningarna. Om den skattskyldige i sin skattedeklaration klart och öppet lämnar riktiga och tillräckliga uppgifter för att ett beskattningsärende skall kunna avgöras, är det inte fråga om en brist i deklarationen, även om den skattskyldige juridiskt skulle ha kommit

till fel slutresultat, t.ex. felbedömt det skattemässiga bemötandet av inkomsten (RP 91/2005 s. 41). I gränsfall ska man avgöra skilt för varje fall när man lämnat riktiga och tillräckliga uppgifter och när en skattedeklaration är fristfällig eller vilseledande.

I det följande ges ett exempel på fall där det finns förutsättningar för rättelse inom femårsfristen:

Exempel 17. Den skattskyldige har sålt börsaktier. Skatteförvaltningen har fått in kontrolluppgifter om försäljningen i värdepappersförmedlarens årsanmälan och uppgiften om försäljningen har skrivits ut i den förhandsifyllda skattedeklarationens specifikationsdel.

Den skattskyldige antingen återsänder inte den förhandsifyllda skattedeklaration eller återsänder deklarationen men deklarerar inte överlåtelsevinsten i sin förhandsifyllda skattedeklaration. I dylika fall strävar skattemyndigheten till att utreda och beskatta det rätta överlåtelsevinstbeloppet redan vid den ordinarie beskattningen.

Om vinsten emellertid blir obeskattad vid den ordinarie beskattningen, kan skatteverket rätta beskattningen inom fem år och lägga till inkomsten den obeskattade överlåtelsevinsten. Den skattskyldige är skyldig att deklarerar i sin skattedeklaration sina skattepliktiga inkomster, t.ex. erhållna överlåtelsevinster. Beskattningen kan rättas eftersom den skattskyldiges skattedeklaration är bristfällig till vinstens del och den skattskyldige har försummat sin deklARATIONSSKYLDIGHET på sådant sätt som avses i BFL 56 § 4 mom.

I propositionen 91/2005 på sidan 41 finns följande exempel där det finns förutsättningar för rättelse inom femårsfristen:

Exempel 18. Skatteförvaltningen har av en dividendutbetalare fått årsanmälan med uppgift om dividend som betalats till en skattskyldig. Dividenduppgiften syns i skatteförvaltningens databas i samband med den skattskyldiges beskattningsuppgifter, men den har inte överförts till beskattningsberäkningen och har inte matats ut på den förhandsifyllda skattedeklaration som skatteförvaltningen sänt till den skattskyldige. Den skattskyldige har inte tillfogat uppgiften om dividendinkomst på den förhandsifyllda skattedeklaration och återsänt den till skatteverket. Dividenden har inte beskattats. Beskattningen kan till denna del rättas inom fem år, eftersom den skattskyldige har försummat sin deklARATIONSSKYLDIGHET. Det har ingen betydelse att skatteförvaltningen har fått årsanmälan med uppgift om dividender som betalats till den skattskyldige.

Nedan finns ett exempel på att den skattskyldige har kompletterat sin skattedeklaration så att det inte finns förutsättningar för rättelse inom femårsfristen:

Exempel 19. En skattskyldig har i sin skattedeklaration underlåtit att uppge överlåtelsevinst från försäljningen av aktier. Skatteverket har fått in en kontrolluppgift om aktieöverlåtelsen. Skatteverket ger den skattskyldige tillfälle att bli hörd och uppmanar honom att lägga fram en utredning av överlåtelsevinsten. Den skattskyldige lämnar till skattebyrån i god tid före beskattningens slutförande blankett 9 A, där han ger en utredning av att beloppet av överlåtelse-

sevinst är 100 000 euro. Skatteverket gör dock ett fel och registrerar som beloppet av överlåtelsevinst 10 000 euro.

Den skattskyldige har inte deklarerat den skattepliktiga överlåtelsevinsten i sin skattedeklaration, men har meddelat skattebyrån om vinsten i god tid före slutförandet av beskattningen för skatteåret (ordinarie beskattning). Felet i beskattningen kan således inte rättas med stöd av BFL 56 § 4 mom. på basis av försummelse av deklarationsskyldigheten. Skatteverket kan emellertid rätta beskattningen med stöd av BFL 56 § 3 mom. inom två år genom att öka överlåtelsevinsten med 90 000 euro.

Om skatteverket har hört den skattskyldige för en eventuell rättelse av beskattningen men ansett efteråt att det inte finns förutsättningar för rättelse av beskattningen enligt BFL 56 § 4 mom., bör skatteverket fatta ett formellt beslut att rättelse av beskattningen inte verkställs. På så sätt får den skattskyldige uppgiften om att skatteverket har avgjort ärendet. Ett formellt beslut är också förutsättningen för att skatteombudet ska kunna söka ändring i skatteverkets beslut om att rättelse av beskattningen helt eller delvis inte verkställs. Också i sådana fall där skatteverket redan utan att höra den skattskyldige har beslutat att rättelse av beskattningen inte verkställs kan skatteverket på den skattskyldiges eller skatteombudets yrkande fatta ett formellt beslut i ärendet.

5.7. De nya bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande och förtroendeskädd

Bestämmelsen om förtroendeskädd i BFL 26 § 2 mom. har inte ändrats i samband med beskattningsförfarandereformen. Finansutskottet konstaterade i sitt betänkande som avgetts till följd av regeringspropositionen 91/2005 (FiUB 22/2005 rd) att det är av stor betydelse att bestämmelsen om skydd för berättigade förväntningar och principen om att gynna den skattskyldige beaktas i tillämpningen av lagen på behörigt sätt. Samtidigt betonade utskottet att Skattestyrelsens styrning spelar en viktig roll.

I de förberedande handlingarna för BFL 26 § 2 mom. har konstaterats att grunden för förtroendeskädd enligt BFL 26 § 2 mom. kan vara myndighetens praxis eller anvisningar. Med myndighetens praxis avses en sådan tolkning som myndigheten omfattat i ett visst ärende och som tidigare tillämpats i motsvarande situationer antingen i den skattskyldiges beskattning eller enhetligt i andra skattskyldigas beskattningar. Ett enda tidigare avgörande som gäller den skattskyldige kan räcka att förtroendeskädd enligt BFL 26 § 2 mom. uppstår. Det förtroendeskädd som avses i bestämmelsen uppstår i allmänhet till följd av myndighetens uttryckliga avgörande. Ett förfarande av den skattskyldige som klart framgår av handlingarna och som myndigheterna inte ingriper i kan även tyda på myndigheternas praxis (RP 53/1998).

Det är möjligt att nya synpunkter på förtroendeskädd anknyter sig till de nya stadgandena i BFL som gäller verkställandet av beskattningen och rättelse av beskattningen. Enligt BFL 26 § 6 mom., som gäller sättet för verkställandet av beskattningen, ska skattemyndigheten när beskattningen verkställs pröva erhållna uppgifter och utredningar på det sätt som är motiverat med hänsyn till ärendets art och omfattning, lika bemötande av de skattskyldiga samt skattekontrollens behov. Med stöd av denna bestämmelse kan skattemyndigheten pröva vissa saker mer summariskt och välja ut andra saker för närmare granskning. Om kraven för förtroendeskädd annars uppfylls, kan den skattskyldige få förtroendeskädd

oberoende av vilket granskningssätt myndigheten tillämpat. Också när ett ärende inte blivit föremål för närmare granskning och beskattningen har verkställts enligt skattedeklarationen kan ett beskattningsbeslut således leda till förtroendeskydd, förutsatt att uppgifterna som påverkar ärendet tydligt framgår av skattedeklarationen.

Skatteverket kan inte rätta beskattningen till den skattskyldiges nackdel med stöd av BFL 56 § 2 mom. om det felaktigt avgjorda ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart. Detta gäller också situationer där ärendet för första gången varit framme för avgörande i den skattskyldiges beskattning.

Exempel 20. A har grundat ett aktiebolag för att bedriva konsultverksamhet. Verksamheten har varit av ringa omfattning det första skatteåret 2006. Arten och omfattningen av verksamheten har framgått av skattedeklarationen. Verksamheten har inte bedrivits i anställningsförhållande. Beskattningen av aktiebolaget för år 2006 har verkställts enligt den inlämnade skattedeklarationen. Frågan om korrekt skattesubjekt lämnar rum för tolkning. Enligt BFL 56 § 2 mom. kan skatteverket inte rätta beskattningen för 2006 och anse att inkomst som fakturerats i aktiebolagets namn skall räknas som A:s skattepliktiga inkomst.

Skattetagare – som i allmänhet representeras av ett skatteombud – har rätt att söka ändring i ett beskattningsbeslut som skatteverket fattat. Utan hinder av BFL 56 § 2 mom. kan beskattningen för 2006 i exemplet rättas på *skatteombudets* yrkande. Om skatteombudet söker ändring i beskattningen för 2006, där ärendet för första gången varit framme, konstituerar beskattningsbeslutet för 2006 inte ensamt en sådan myndighetspraxis som den skattskyldige i god tro kan hänvisa till och på basis av vilken den skattskyldige senare kan få förtroendeskydd i motsvarande ärende i följande års beskattningar (2007 ->).

Exempel 21. Beskattningen av aktiebolaget för år 2006 har verkställts enligt den inlämnade skattedeklarationen. Frågan om korrekt skattesubjekt lämnar rum för tolkning. Enligt BFL 56 § 2 mom. kan skatteverket inte ändra beskattningen för 2006. Skatteombudet söker ändring i beskattningen för 2006 inom den utsatta tiden och yrkar att inkomst som fakturerats i aktiebolagets namn skall räknas som A:s skattepliktiga inkomst. Vid verkställande av den ordinarie beskattningen för år 2007 kan skatteverket i princip anse att aktiebolagets inkomst ska beskattas som A:s personliga inkomst.

Någon myndighetspraxis som ger förtroendeskydd uppstår inte i exemplet innan skatteombudets lagstadgade tid att söka ändring i beskattningen för 2006 har gått ut. Skatteombudets ändringssökande i beskattningen för 2006 kan naturligtvis beaktas i den ordinarie beskattningen för 2007 endast om skatteombudet har sökt ändring medan den ordinarie beskattningen för 2007 ännu pågår.

Skatteverkets anmälan om en ny tolkning eller praxis har samma effekt som skatteombudets ändringssökande. Den skattskyldige får således inte förtroendeskydd på basis av beskattningsbeslutet för år 2006 om skatteverket meddelar den skattskyldige om en ny tolkning eller praxis innan skatteombudets tid för ändringssökande har gått ut.

Exempel 22. Beskattningen av aktiebolaget för år 2006 har verkställts enligt den inlämnade skattedeklarationen. Frågan om korrekt skattesubjekt lämnar rum för tolkning. Enligt BFL 56 § 2 mom. kan skatteverket inte ändra beskattningen för 2006. Skatteombudet har inte sökt ändring i beskattningen för 2006. Vid verkställandet av beskattningen för 2007 anser skatteverket att

verksamheten som bedrivs i aktiebolagsform inte motsvarar sakens egentliga natur eller syftemål, utan den inkomst som deklarerats i aktiebolagets namn ska räknas som skattepliktig inkomst hos den delägare som handlat för bolaget. Skatteverket ger den skattskyldige möjligheten att bli hörd i saken och samtidigt informerar den skattskyldige om sin nya ståndpunkt. Eftersom tiden för skatteombudets ändringssökande i beskattningen för 2006 ännu inte gått ut i det skedet då skatteverket verkställer beskattningen för 2007, finns det inte någon praxis som grundat förtroendeskydd.

För att undvika senare oklarheter om bevis bör skatteverket informera den skattskyldige skriftligen.

Om skatteombudet inte inom den utsatta tiden söker ändring i beskattningen eller skatteverket inte meddelar den skattskyldige om det nya skattemässiga bemötandet innan tiden för skatteombudets ändringssökande går ut, kan beskattningsbeslutet, om kraven för tillämpning av bestämmelsen om förtroendeskydd i övrigt uppfylls, bli en sådan myndighetspraxis på basis av vilken den skattskyldige får förtroendeskydd med stöd av BFL 26 § 2 mom. i samma ärende också under kommande år.

Exempel 23. Beskattningen av aktiebolaget för år 2006 har verkställts enligt den inlämnade skattedeklarationen. Frågan om korrekt skattesubjekt lämnar rum för tolkning. Enligt BFL 56 § 2 mom. kan skatteverket inte ändra beskattningen för 2006. Skatteverket har inte meddelat den skattskyldige om det nya skattemässiga bemötandet vid verkställandet av beskattningen för 2007. Skatteombudet har inte sökt ändring i beskattningen för 2006 inom den utsatta tiden, dvs. senast 31.12.2008. Av den anledningen är det möjligt att på grund av bestämmelsen om förtroendeskydd (BFL 26 § 2 mom.) skatteombudet inte med framgång kan söka ändring i beskattningen för 2007, även om tiden för skatteombudets ändringssökande för beskattningen för 2007 i sig går ut först 31.12.2009.

Bestämmelsen om förtroendeskydd betyder inte att man vid verkställandet av beskattningen för all framtid är bunden till ett felaktigt beslut. Skatteverket kan informera den skattskyldige om att den tolkning eller praxis som tidigare har tillämpats har ändrats. Efter ett sådant besked kan den skattskyldige inte hänvisa till tidigare tolkning eller praxis som grund för förtroendeskydd.

I Skattestyrelsens anvisning om förtroendeskydd i beskattningsförfarande (Dnr 569/38/2000 22.3.2000) har konstaterats följande om tidpunkten om ändring av det skattemässiga bemötandet och förfarandet i samband med detta. Då man beslutat att tillämpa BFL 26 § 2 mom., ska man i allmänhet verkställa beskattningen på samma sätt som under tidigare år då det gäller det skatteår som ännu är öppet. När man verkställer beskattningen ska man informera den skattskyldige om tolkningen som man konstaterat vara oriktig och om dess inverkan på de kommande skatteåren. Man kan informera kunden om ändrad beskattningspraxis till exempel genom att sända honom i punkt 3 avsedd PM för kännedom. Efter det att man informerat den skattskyldige om tolkningsändringen försvinner den skattskyldiges grund att åberopa förtroendeskyddet och att få förmånligare beskattningsbehandling i ärendet. Beskattningen måste med andra ord under de följande skatteåren verkställas enligt den rätta, till sina skattepåföljder strängare tolkningen. Till exempel skattskyldiga som efter det att de måste anses ha fått vetskap om en linjeändring som redan gjort eller som kommer att göra beskattningen strängare fattat ekonomiska beslut som tidigare lett till lindrigare skattepåföljder således inte får förtroendeskydd.

Exempel 24. Arbetsgivaren har betalat ut skattefria dagtraktamenten till löntagarna. Under de rådande omständigheterna ska man anse att löntagarna har arbetat på sin egentliga arbetsplats och det således inte finns förutsättningar för skattefrihet, vilket på grund av att det inte fanns några närmare bestämmelser eller klara prejudikat i ärendet och att beskattningsförfarandet varit oharmoniskt i det aktuella fallet lämnade rum för tolkning. Skattemyndigheten har inte ingripit i den praxis som gäller utbetalning av dagtraktamenten vid en tidigare skattegranskning, där resekostnadsersättningarna varit föremål för granskningen.

I den nya skattegranskningen konstaterar man att det inte finns förutsättningar för utbetalning av skattefria dagtraktamenten. Med beaktande av bestämmelsen om förtroendeskydd påförs arbetsgivaren inte de icke-verkställda förskottsinnehållningarna och obetalda socialskyddsavgifter på de dagtraktamenten som utbetalats före skattegranskningen, om inte särskilda skäl föranleder annat. Arbetsgivaren kan inte fortsätta med utbetalningen av skattefria dagtraktamenten efter skattegranskningen.

Uppgiften om en ändring i beskattningspraxis som leder till att förtroendeskyddet upphört kan också följa av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande av prejudikatsnatur eller Skattestyrelsens anvisning.

Om den skattskyldige har förfarit enligt skattemyndighetens anvisningar eller enligt någon annan tolkningssätt som skattemyndigheten enhetligt tillämpat på andra skattskyldiga, kan den skattskyldige få förtroendeskydd också i en situation då ärendet kommer upp för första gången i den skattskyldiges beskattning.

Exempel 25. I fallet HFD 2003:21 hade makarna, före renoveringen av lägenheter som skulle hyras ut, fått en muntlig anvisning från skattebyrån, att utgifterna för renoveringen kunde dras av som årsutgifter från hyresinkomsten. Lägenheterna renoverades och renoveringskostnaderna drogs av såsom årsutgifter vid beskattningen för 1999. Skatteombudet sökte ändring i beskattningen och yrkade att avdraget skulle strykas, eftersom renoveringskostnaderna skulle läggas till anskaffningsutgiften för lägenhetsaktierna. Skatterättelsenämnden och förvaltningsdomstolen bistod skatteombudets yrkande. HFD avgjorde ärendet med stöd av BFL 26 § 2 mom. till den skattskyldiges fördel och satte i kraft beskattningen.

Bestämmelsen om förtroendeskydd i BFL 26 § 2 mom. kan hindra rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel också vid försummelse av deklarationsskyldigheten. Om den skattskyldige i en situation som lämnar rum för tolkning eller är oklart har handlat i god tro enligt myndighetens praxis eller anvisningar, ska den skattskyldige såsom för närvarande få förtroendeskydd till denna del såsom BFL 26 § 2 mom. förutsätter. En sådan situation kan vara t.ex. ett fall som gäller vad som är den egentliga arbetsplatsen. Arbetsgivaren kan inte betala ut skattefria resekostnadsersättningar för tjänstgöring på den egentliga arbetsplatsen. Det kan emellertid vara oklart när ett arbetsställe blir den skattskyldiges egentliga arbetsplats. Om den oklara frågan om skattefriheten av resekostnadsersättningar har kommit upp i samband med den skattskyldiges beskattning för ett tidigare år och skattemyndigheten inte har ingripit i skattefriheten, kan det vara så att beskattningen inte kan rättas till den skattskyldiges nackdel med stöd av BFL 56 § 4 mom., även om den skattskyldige inte i sin skattedeklaration har deklarerat i sig skattepliktiga resekostnads-

ersättningar som inkomst eller lämnat riktiga och tillräckliga uppgifter om betalningsgrunderna.

5.8. Rättelse av beskattningen i fråga om dödsbon

I BFL 59 § finns en särskild bestämmelse om rättelse av beskattningen efter att den skattskyldige avlidit. Enligt den ska rättelse av beskattningen avse dödsboet om den skattskyldige har avlidit. Beskattningen ska då rättas inom två år från utgången av det kalenderår under vilket bouppteckningsinstrumentet har lämnats in till skatteverket.

Den särskilda bestämmelsen i BFL 59 § gäller endast sådan rättelse av beskattningen som hänför sig till den skattskyldiges livstid eller beskattningen för dödsåret. På rättelse av ett dödsbos beskattning som hänför sig till tiden efter dödsåret tillämpas de tidsfrister som anges i BFL 56 §. Bestämmelsen i BFL 59 § kan inte förlänga tidsfristerna för rättelse av beskattningen från det som anges i BFL 56 §. Den särskilda bestämmelsen gäller endast fristen för rättelse men påverkar inte i övrigt förutsättningarna för rättelse, vilka avgörs enligt BFL 56 §. Till sakinnehållet motsvarar bestämmelsen i BFL 59 § den tidigare BFL 59 § om att efterbeskattning och skatterättelse ska avse dödsboet.

5.9. Tidsfristen för ett rättelsebeslut

I BFL 57 § 2 mom. finns en bestämmelse som preciserar tidsfristen för ett rättelsebeslut. Bestämmelsen tillämpas också i fastighetsbeskattningen (25 § i fastighetsskattelagen). Motsvarande preciseringar har också intagits i lagen om skatt på arv och gåva (41 a §), lagen om förskottsuppbörd (42 a §) och mervärdesskattelagen (178 och 179 §). Enligt dessa bestämmelser anses beskattningen ha rättats inom föreskriven tid, om skatteverkets beslut om rättelse har fattats innan tidsfristen löpt ut. Det förutsätts inte längre att beslutet ska postas till den skattskyldige innan tidsfristen löpt ut. I den rättspraxis som föregår lagändringen har man ansett att det att man följer tidsfristen förutsätter i inkomstbeskattningen inte bara att beslutet fattas, utan också att det skickas till den skattskyldige innan fristen hunnit löpa ut. Det har varit oklart hur man ska avgöra frågan om iakttagande av tidsfristen om rättelsebeslutet måste tillkännages genom offentlig delgivning eller något annat exceptionellt delgivningssätt som tar längre tid än vanligt eller om de adressuppgifter som skattemyndigheten har är föråldrade. Syftet med den ändrade bestämmelsen är att klargöra rättsläget i den här frågan. Bestämmelsen gäller rättelse av beskattningen till både den skattskyldiges fördel och nackdel. I BFL 57 § 2 mom. föreskrivs endast om stopptiden för fattandet av rättelsebeslut. I behandlingen ska man emellertid iaktta 23 § 1 mom. i förvaltningslagen, enligt vilket ett ärende alltid ska behandlas utan ogrundat dröjsmål. Rätten att få sitt ärende behandlat utan ogrundat dröjsmål grundar sig på 21 § 1 mom. i grundlagen.

5.10. Avstående från rättelse av beskattningen

Ordalydelsen i BFL 58 § har ändrats så att begreppet efterbeskattning har ersatts med begreppet rättelse av beskattningen. Till följd av att förmögenhetsbeskattningen har slopats har också möjligheten att avstå från rättelse av beskattningen, om förmögenheten är obetydlig, upphävts. Med undantag av slopandet av förmögenhetsbeskattningen har sakinhållet i bestämmelsen inte ändrats.

5.11. Överföring av inkomst som läggs till på grund av rättelse av beskattningen

Ordalydelsen i BFL 57 a § har ändrats så att begreppet efterbeskattning har ersatts med begreppet rättelse av beskattningen. Samtidigt har innehållet i bestämmelsen ändrats så att den täcker inte bara de tidigare efterbeskattningsfallen – dvs. rättelser med stöd av BFL 56 § 4 mom. – men också rättelser med stöd av BFL 56 § 2 och 3 mom. till den del den beskattningsbara inkomsten ökas i samband med rättelse av beskattningen. Samtidigt har inkomstgränsen harmoniserats och författningsnivån ändrats från förordning till lag. Maximibeloppet av inkomst som läggs till, dvs. 4000 euro, gäller således efter ändringen också andra skattskyldiga än samfund.

5.12. Följdändring

Följdändring enligt BFL 75 § har före denna lagändring kunnat göras endast när både den ändring som gett anledning till följdändringen, alltså den ändring som hänför sig till ett annat skatteår eller någon annan skattskyldig, och den följdändring som motsvarar ändringen, gäller en beskattning som verkställs enligt lagen om beskattningsförfarande. Tillämpningsområdet för följdändring enligt den nya BFL 75 § 3 mom. har utsträckts så att grunden för följdändringen också kan vara ett beslut som gäller någon annan beskattning än sådan som verkställs enligt BFL men som påverkar en beskattning enligt BFL. Bestämmelsen hänför sig i synnerhet till sambandet mellan arvs- och gåvobeskattningen och inkomstbeskattningen vid uträkningen av överlåtelsevinst i beskattningen. Enligt 47 § 1 mom. i inkomstskattelagen anses som anskaffningsutgift för egendom som erhållits i arv eller gåva beskattningsvärdet vid arvs- och gåvobeskattningen. Om det ursprungliga värdet vid arvs- och gåvobeskattningen minskas till följd av att den skattskyldige sökt ändring, kan man fråga om det belopp som använts som ursprunglig anskaffningsutgift också kan sänkas. Det torde ha varit möjligt att överlåtelsevinstbeskattningen har rättats genom skatterättelse på grund av att ärendet (sänkning av anskaffningsutgiften) inte har prövats vid beskattningens verkställande. Enligt den ändrade BFL 56 § kan beskattningen emellertid inte längre rättas på denna grund, utan beskattningen ska rättas i dylika fall inom ettårsfristen som ofta är för kort. På grund av den ändrade BFL 75 § kan beskattningen rättas så att den motsvarar det ändrade värdet vid arvs- och gåvobeskattningen oberoende av tidsfristerna för rättelse av beskattningen. Den nya bestämmelsen kan tillämpas i sådana fall där beskattningsbeslutet har fattats enligt någon annan lag än BFL och beslutet ska tas direkt som grund för inkomstbeskattningen utan särskild prövning. Ett sådant fall är t.ex. när man enligt ISkL 47 § i inkomstbeskattningen drar av det beskattningsvärde som i verkligheten har använts vid arvs- och gåvobeskattningen, eftersom man vid verkställandet av inkomstbeskattningen är bunden till det värde som fastställts vid arvs- och gåvobeskattningen. Däremot kan man inte ändra på den verkställda inkomstbeskattningen genom följdändringar om t.ex. verksam-

heten av ett allmännyttigt samfund i ett beslut av en besvärinstans har betraktats som näringsverksamhet i momsbeskattningen så att verksamheten också i inkomstbeskattningen ska betraktas som näringsverksamhet. Verksamhetens art avgörs separat för båda skatteslagen, även om fallet avgörs så att man tillämpar samma kriterier för näringsverksamhet som används i inkomstskatteförfattningarna. I dylika fall kan de redan verkställda inkomstbeskattningarna rättas endast om det finns förutsättningar för rättelse av inkomstbeskattningen eller om skatteombudet har sökt ändring i den verkställda inkomstbeskattningen inom den utsatta tiden.

5.13. Längre tid för skattetagarnas ändringssökande

Enligt BFL 64 och 67 § har skattetagarnas tid för ändringssökande förlängts så att skatteombudet ska framställa rättelseyrkande eller anföra besvär inom ett år räknat från ingången av året efter det år då beskattningen av den skattskyldige slutförts. I praktiken är det vanligt att skatteombudets orsaker till ändringssökande upptäckts vid verkställande av beskattningen för det följande året. Eftersom skatteombudets frist för ändringssökande har gått ut när beskattningen av följande år ännu pågått, har det berott på slumpen för vilka skattskyldigas vidkommande man hunnit observera sådana omständigheter som ligger till grund för ett överklagande innan tiden för att söka ändring gått ut. Den längre fristen gör således att de skattskyldiga blir i det avseendet mer jämlikt bemötta, eftersom skatteberedningen hunnit bli färdig innan fristen går ut. Dessutom har den nuvarande besvärstiden ibland visat sig vara för kort för att utreda huruvida det finns behov för att söka ändring. Av den anledningen har skatteombudet tvingats att för säkerhets skull anföra besvär på basis av ännu ofullständiga fakta. Efter ändringen är skatteombudets tid för ändringssökande lika lång som ettårsfristen enligt BFL 56 § 2 mom. Den enhetliga fristen gör det möjligt att om skatteverket avgör ett svårtolkat ärende till den skattskyldiges fördel, kan skatteombudet föra saken till en besvärinstans för avgörande om han anser att det finns grund för det.

Exempel 26. Beskattningen för 2006 av en fysisk person slutförs 31.10.2007. Skatteombudets ettårsfrist för ändringssökande går ut 31.12.2008.

Exempel 27. Den räkenskapsperiod som utgjort skatteåret 2006 för aktiebolag A var 1.7.2005 - 30.6.2006. Beskattningen av ett samfund slutförs efter 10 månader från utgången av räkenskapsperioden. Beskattningen för 2006 av aktiebolaget A slutförs således 30.4.2007. Skatteombudets ettårsfrist för ändringssökande går ut 31.12.2008.

Utan hinder av ettårsfristen för ändringssökande får skatteombudet dock söka ändring i ett beslut som gäller ändring av beskattningen och anföra besvär över beslut på rättelseyrkande inom 60 dagar från beslutet (BFL 64 § 2 mom. och 67 §). Sextiodagarsfristen för ändringssökande kan endast förlänga men aldrig förkorta ettårsfristen för ändringssökande.

Exempel 28. Skatteverket rättar beskattningen för 2006 till den skattskyldiges fördel genom ett beslut som fattas 1.12.2008. Skatteombudet kan söka ändring i rättelsebeslutet senast 30.1.2009 (sextiodagarsfristen för ändringssökande är i det här fallet längre än ettårsfristen för ändringssökande).

Exempel 29. Skatteverket rättar beskattningen för 2006 till den skattskyldiges fördel genom ett beslut som fattas 1.6.2008. Skatteombudet kan söka ändring i

rättelsebeslutet senast 31.12.2008 (ettårsfristen för ändringssökande är i det här fallet längre än sextiodagarsfristen för ändringssökande).

5.14. Räntepåföljder vid ändring av beskattningen

Vid ändring av beskattningen ska den skattskyldige betala kvars-katteränta eller samfunds-ränta att betala på det skattebelopp som påförs till följd av ändringen (BFL 77 §). På motsvarande sätt räknar man ut återbäringsränta eller samfunds-ränta att återbäras, om den skattskyldige får återbäring. Kvars-katteränta ska i fråga om skatt som hänför sig till en ändring i beskattningen räknas från den 1 april året efter skatteåret till den för skatten utsatta förfallodagen. Återbäringsränta räknas från den 1 april eller, om skatten har betalats senare, från betalningsdagen till återbäringsdagen. Samfunds-ränta som ska betalas ska, i fråga om skatt som hänför sig till en ändring i beskattningen, räknas från dagen efter den sista inlämningsdagen för skatteårets skattedeklaration till den för skatten utsatta förfallodagen. Samfunds-ränta som återbärs räknas från dagen efter den sista inlämningsdagen för skatteårets skattedeklaration till den för skatten utsatta förfallodagen eller, om skatten har betalats senare, från betalningsdagen till återbäringsdagen. Återbärings-räntan är referens-räntan minskad med två procentenheter och kvars-katteräntan referens-räntan minskad med två procentenheter och till den del kvars-kattebeloppet överstiger 10 000 euro referens-räntan ökad med två procentenheter. Samfunds-räntan som ska betalas är referens-räntan ökad med två procentenheter och samfunds-räntan som återbärs referens-räntan minskad med två procentenheter.

Enligt den ändrade BFL 44 § har tidpunkten för beräkning av kvars-katteränta och återbärings-ränta tidigare lagts på det sätt som angetts ovan i kapitel 4 så att räntan räknas från den 1 februari året efter skatteåret, då man enligt de tidigare bestämmelserna räknade räntan från den 1 april året efter skatteåret. Tiden för att räkna samfunds-räntan har inte ändrats. Bestämmelsen om från vilken tidpunkt man räknar kvars-katteränta och återbärings-ränta tillämpas också vid ändring av beskattningen från skatteåret 2005 (BFL 77 § 1 mom.).

I andra fall än efterbeskattningar har kvars-katteräntan, återbärings-räntan samt samfunds-räntan som ska betalas eller återbäras varit lika stora vid ändring av beskattningen som vid den ordinarie beskattningen. Man har ålagts att betala ränta oberoende av varför beskattningen har ändrats. Detta har ibland upplevts som oskäligt om ändring av beskattningen inte till någon del har berott på den skattskyldiges försummelse. Av den anledningen, och som motvikt för att möjligheten att rätta beskattningen till den skattskyldiges nackdel har utvidgats, har räntepåföljderna till följd av en rättelse i beskattningen lindrats. Enligt den nya BFL 77 § 5 mom. är den ränta som ska betalas vid ändringssituation lika stor som tidigare ända till utgången av den andra månaden efter beskattningens slutförande, men minskar därefter. Den samfunds-ränta som ska betalas är i en ändringssituation lika stor som referens-räntan ökad med två procentenheter till utgången av den andra månaden efter slutförandet av den skattskyldiges beskattning och därefter referens-räntan minskad med två procentenheter. Lindrigare kvars-katteräntor kan komma i fråga endast i en situation där kvars-kattebeloppet överstiger 10 000 euro. Kvars-katteräntan är efter ändringen lika stor som tidigare, dvs. referens-räntan minskad med två procentenheter eller, om kvars-kattebeloppet överstiger 10 000 euro, referens-räntan ökad med två procentenheter till utgången av den andra månaden efter slutförandet av den skattskyldiges beskattning. Därefter är kvars-katteräntan referens-räntan minskad med två procentenheter också till den del kvars-kattebeloppet överstiger 10 000 euro. Lindrigare räntepåföljder tillämpas då beskattningen

ändras till den skattskyldiges nackdel med stöd av BFL 56 § 2 och 3 mom., då skatteombudet sökt ändring i beskattningen eller då beskattningen ändras genom följdändringar.

Exempel 30. Samfundets räkenskapsperiod går ut 31.12.2006. Skattedeklarationen ska lämnas in inom fyra månader från räkenskapsperiodens utgång, dvs. senast 30.4.2007. Samfundsrentan som ska betalas och samfundsrentan som återbärs räknas från den dag som följer efter den sista inlämningsdagen för skattedeklaration, dvs. från 1.5.2007. Samfundets beskattning för år 2006 går ut efter 10 månader från räkenskapsperiodens utgång, dvs. 31.10.2007.

Skatteombudet har framställt ett rättelseyrkande och samfundets beskattning för 2006 ändras så att samfundet påförs mera i skatt. Förfallodagen för ändringsskatten är 1.7.2008. På ändringsskatten räknas samfundsskatt som ska betalas: referensrentan ökad med 2 procentenheter under tiden 1.5.2007-31.12.2007 och referensrentan minskad med 2 procentenheter under tiden 1.1.2008-1.7.2008.

Räntepåföljderna lindras inte i situationer då beskattningen med stöd av BFL 56 § 4 mom. rättas på grund av att den skattskyldige försummat sin deklarationsskyldighet. I en sådan ändringssituation räknas då kvarskatterentan eller samfundsrentan som ska betalas enligt vad som beskrivits ovan till utgången av den andra månaden efter beskattningens slutförande. Därefter räknas på ändringsskatten på samma sätt som tidigare ett skattetillägg enligt BFL 57 § 1 mom.

Exempel 31. Samfundets räkenskapsperiod går ut 31.12.2006. Skattedeklarationen ska lämnas in inom fyra månader från räkenskapsperiodens utgång, dvs. senast 30.4.2007. Samfundsrentan som ska betalas och samfundsrentan som återbärs räknas från den dag som följer efter den sista inlämningsdagen för skattedeklaration, dvs. från 1.5.2007. Samfundets beskattning för år 2006 går ut efter 10 månader från räkenskapsperiodens utgång, dvs. 31.10.2007.

Samfundets beskattning för 2006 ändras med stöd av BFL 56 § 4 mom. så att samfundet påförs mera i skatt. Förfallodagen för ändringsskatten är 1.7.2008. På ändringsskatten räknas samfundsskatt som ska betalas: referensrentan ökad med 2 procentenheter under tiden 1.5.2007-31.12.2007. För tiden 1.1.2008-1.7.2008 räknas på ändringsskatten ett skattetillägg enligt 2 § i lagen om skattetillägg och förseningsränta.

5.15. Ikraftträdande av bestämmelserna om ändringsbeskattning

Förutsättningarna för ändring av beskattningen och de nya tidsfristerna tillämpas första gången vid beskattningen för år 2006. Ett undantag är den tidigare beräkningstiden för kvarskatt och återbäringsränta från början av februari i BFL 77 § som tillämpas också i ändringsbeskattningen redan för skatteåret 2005. Eftersom ikraftträdandet har förknippats med skatteåret betyder det att skatteåret är avgörande också när man t.ex. verkställer beskattningen på nytt. Avgörande är således inte den tidpunkt när beskattningen verkställs, eventuellt efter flera år. Därtill ska det i ändringsbeskattningen ännu under flera år behandlas sådana ändringar som hänför sig till tiden före skatteåret 2006, varvid man måste använda respektive terminologi (skatterättelse, efterbeskattning), de tidigare förutsättningarna för rättelse och de tidigare tidsfristerna.

De bestämmelser i lagen om beskattningsförfarande om ändring av beskattningen som tillämpas i fastighetsbeskattningen med stöd av en hänvisningsbestämmelse tillämpas med stöd av ikraftträdandebestämmelserna för lagen om beskattningsförfarande i fastighetsbeskattningen för skatteåret 2007. Detta gäller t.ex. skattetagarnas tid ändringssökande, tidsfristen i BFL 57 § 2 mom. och de nya termerna för ändringar på myndighetsinitiativ.

5.16. Skatteförhöjning

Bestämmelsen i BFL 32 § 3 mom. där det föreskrivs om försummelse av deklara-tions-skyldighet som begåtts medvetet eller av grov vårdslöshet har ändrats så att alla nedre gränser för procent och eurobelopp har slopats. Enligt den tidigare bestämmelsen kunde man fastställa lägre procent eller eurobelopp endast av särskilda skäl. Efter ändringen kan skatteförhöjningen vid grova och medvetna försummelser fastställas mer flexibelt än tidigare och så att man i allt större omfattning kan beakta omständigheterna i varje enskilt fall. Det nya BFL 32 § 3 mom. tillämpas första gången vid beskattningen för år 2005.