

Regeringskansliet
(Finansdepartementet)
103 33 Stockholm

Remiss: Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna (SOU 2017:94)

Bakgrund

Utredningen har haft i uppdrag att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Syftet med översynen har varit att *förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist*. Det har inte ingått i utredningens uppdrag att se över bestämmelserna om tillämpningsområdet för skattetillägg, förutsättningarna för att ta ut skattetillägg, befrielse från särskilda avgifter eller beslut om skattetillägg.

I betänkandet anges inledningsvis att utredningen har funnit att skattetillägget har haft en god allmänpreventiv effekt, men att kritik kan riktas mot komplexiteten i att beräkna skattetilläggen, att skattetilläggets storlek är svår att förutse och att systemet kan upplevas som orättvist, bl.a. i underskottsfall. Vidare framhålls att det inte sällan är förenat med stora svårigheter att beräkna skattetillägg i de fall när skatten är progressiv, och att det, även om den skattskyldige har god kännedom om skattetilläggsreglerna, i vissa fall kan vara omöjligt att förutse hur stort ett skattetillägg kommer att bli och att utifrån ett beslut bedöma om skattetillägget är rätt beräknat, t.ex. efter rätträkning och när skattetillägg beräknas på fiktiv skatt. Dessutom kan skattetillägget variera mellan olika personer, trots att de har lämnat identiska oriktiga uppgifter. Det har också visat sig vara svårt för den som har fattat beslut om skattetillägg att förklara beräkningarna på ett begripligt sätt för den skattskyldige.

Analys och kommentarer

Fakultetsnämnden konstaterar inledningsvis att ett centralt syfte med översynen – att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt – står i motsats till de övriga reformer och justeringar som har gjorts på skattetilläggens område sedan skattetilläggen infördes år 1972. Det angivna syftet synes närmast gå emot Europadomstolens praxis och uttalanden om en mer generös och nyanserad rättstillämpning när det kommer till påförande av straffsanktioner. Det kan för svenskt vidkommande också noteras att det vid 2003 års skattetilläggsreform gjordes förändringar av befrielsegrunderna just i avsikt att främja en nyanserad prövning i varje enskilt fall.

Mot bakgrund av det numera mycket väl utvecklade internationella informationsutbytesystemet och i ljuset av de många handräckningsavtal och andra avtal, t.ex. FATCA, som Sverige har tecknat med övriga världen, ställer sig Juridiska fakultetsnämnden tveksam till en reform som innebär en återgång till en mer avskräckande reglering. Möjligheten att på andra vägar än genom den skattskyldiges egen medverkan åtkomma riktig information och att fullständiga ett otillräckligt uppgiftsunderlag är så pass mycket bättre idag jämfört med vid tiden för skattetilläggs införande, att det inte framstår som motiverat att återgå till en mer repressiv ordning. Fakultetsnämnden ifrågasätter också om det alls är möjligt att uppnå det föregivna syftet, eftersom en förstärkt allmänpreventiv effekt delvis torde stå i motsats till ett mer legitimt och rättvist sanktionssystem.

De föreslagna reglerna anges i utredningen leda till enklare beräkningar när det kommer till uttag av skattetillägg. Det reformerade systemet förmodas också bli mer pedagogiskt i den meningen att det med tillämpning av de föreslagna reglerna ska bli lättare att förstå hur ett påfört skattetillägg har räknats fram. Vidare förutskickas systemet i och med reformen bli mer förutsebart, bl.a. som följd av att Skatteverket slipper den besvärliga proceduren med s.k. rätträkning och inte längre kommer behöva ta ut skattetillägg på fiktiva skatteunderlag. I detta avseende ställer sig Fakultetsnämnden positiv till de föreslagna förändringarna.

Även om de föreslagna reglerna kan förmodas leda till att det blir både lättare att beräkna hur stort skattetillägg som ska tas ut och att förstå hur beräkningen är gjord saknas dock i utredningen, enligt fakultetsnämndens uppfattning, ett bolagsperspektiv på de föreslagna reglerna. Betänkandet synes närmast skrivet med en fysisk persons beskattningssituation för ögonen. Av betänkandet framgår t.ex. önskan att genom de föreslagna reglerna bl.a. komma till rätta med de negativa effekterna, i form av bristande likformighet och förutsebarhet, som kan uppstå vid uttag av skattetillägg i samband med progressiv beskattning. I väsentliga delar saknas dock ett djupare och bredare resonemang om vilken effekt de föreslagna ändringarna kommer att få för aktiebolagen. Exempelvis ska ett förhöjt skattetillägg kunna tas ut vid skatteundandraganden av betydande belopp, i betänkandet specificerat till 20 prisbasbelopp, vilket motsvarar ca en miljon kr. Även om detta belopp för en fysisk person i flertalet fall kan förmodas utgöra ett betydande belopp, så kan ca en miljon kr i skatteundandragande inom bolagssektorn som regel inte sägas vara anmärkningsvärt högt. Fakultetsnämnden menar därför att bestämmelsen om förhöjt skattetillägg kan förväntas komma att slå hårt mot aktiebolagen,¹ exempelvis när det gäller oriktigheter i samband med internprissättning och allokering av stora belopp för många år. För aktiebolagens del kommer i dessa fall skattetillägg vanligtvis att tas ut med 25 procent av den undandragna inkomsten, dvs. med ett förhöjt belopp. Vidare föreslås skattetilläggen på underskott inte längre vara 10 procent av underskottet utan istället höjas till 25 procent vid betydande belopp, vilket i sin tur sannolikt kommer att leda till kraftigt höjda skattetillägg för många aktiebolag. Enligt fakultetsnämndens uppfattning finns det en risk att förhöjt skattetillägg snarare blir regel än undantag i bolagssektorn, vilket innebär en betydande straffskärpning för aktiebolagen. En sådan effekt kan ifrågasättas från ett likabehandlingsperspektiv, vilket strider i sig mot målsättningen att göra sanktionssystemet mer legitimt, rättvist och rättssäkert.

¹ Se även betänkandet, s. 183.

Av betänkandet framgår vidare att om en oriktig uppgift består i att en inkomst redovisas i fel inkomstslag, t.ex. i kapital i stället för i tjänst, ska beräkningen av skattetilläggets storlek göras på hälften av den felaktiga inkomsten. Här finner således utredningen skäl för viss lindring av skattetillägget.² Fakultetsnämnden hade i detta sammanhang önskat ett klargörande för vad som gäller i de fall en inkomst redovisas hos fel *skattesubjekt*, t.ex. hos ett fåmansaktiebolag i stället för hos bolagets ägare, en inte helt ovanlig situation. Jfr härtill HFD 2017 ref. 68, som gällde en felaktig resultatfördelning mellan en person och dennes aktiebolag, och där Högsta förvaltningsdomstolen inte fann skäl att medge den fysiske personen befrielse från påfört skattetillägg. I betänkandet anges i stället mera allmänt att i ett schabloniserat system kan i vissa fall ett skattetillägg i förhållande till det gjorda felet framstå som orimligt högt, och att oskäliga resultat får hanteras inom ramen för befrielsereglerna i 51 kap. 1 § SFL.³

Enligt betänkandet ska förhöjda nivåer för uttag av skattetillägg gälla vid skatteundandraganden av betydande belopp och vid upprepat oriktigt uppgiftslämnande. Samtidigt görs gällande att skattetillägg även fortsättningsvis bör beräknas utan hänsyn till subjektiva rekvisit, exempelvis uppsåt eller oaktsamhet. Sanktionsmätningen kommer härigenom att relateras till det undanhållna beloppets storlek och till förekomsten av upprepade oriktigheter. Det sagda innebär att det inte ges utrymme för en bedömning av graden av klandervärdhet från den skattskyldiges sida. Det blir i stället fråga om en bedömning på helt objektiva grunder med en i viss utsträckning schabloniserad påföljdsbestämning/sanktionsmätning som följd. Detta är förvisso fallet redan i det befintliga systemet, men samtidigt kan noteras att skattetilläggsbestämmelsen (vid oriktigt uppgiftslämnande), trots den explicita avsaknaden av subjektiva rekvisit, är konstruerad kring ett dolt sådant moment. Detta tar sig uttryck i att uppgiftslämnaren vid oriktigt uppgiftslämnande presumeras ha förfarit (grovt) oaktsamt, och att denna vårdslöshet genom tillämpning av befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL kan ursäktas bort. Eftersom påföljdsbestämningen/sanktionsmätningen i det nya systemet så tydligt kopplas till objektiva faktorer – skatteundandraganden av betydande belopp och upprepade oriktiga uppgifter – får sanktionsmätningen, jämfört med tidigare, en ytterligare schabloniserad karaktär. Det sagda innebär enligt fakultetsnämndens uppfattning att än större vikt måste läggas vid befrielseskälen, vilka således i viss mån ges rollen av garant för att oskäliga resultat inte uppstår vid tillämpning av de nya reglerna.

Utöver vad som nu har anförts motiverar enligt fakultetsnämndens mening såväl det faktum att mycket höga skattetillägg kan komma att uttas i enskilda fall, som det förhållandet att skattetillägg är att jämföras med en anklagelse för brott, dvs. ett straff, i Europakonventionens mening,⁴ ett ökat genomslag för ovan nämnda befrielseregler. Av samma skäl är ökad hänsyn till proportionalitetsprincipen nödvändig, jfr 1 kap. 5 § SFL. Fakultetsnämnden noterar en uttalad medvetenhet härom i betänkandet, eftersom det på flera håll görs gällande att oskäliga resultat får hanteras inom ramen för befrielsereglerna i 51 kap. 1 § SFL.⁵ Med hänsyn till den frekventa hänvisningen till dessa regler, och det uppenbara behovet av en ökad tillämpning av dessa, jfr synpunkterna ovan, framstår det

² Motiveringen härför är att för att det nya systemet inte ska slå alltför hårt och leda till skattetillägg som inte står i proportion till överträdelsen bör vissa fel behandlas mildare och ett lägre skattetillägg tas ut. Ett fullt skattetillägg kan alltså i vissa fall te sig som en väl kraftig reaktion. Se betänkandet s. 245 f.

³ Se betänkandet s. 247.

⁴ Se härtill artikel 6, Europakonventionen.

⁵ Se t.ex. betänkandet s. 247, 250, 252 och 253.

som en betydande brist i utredningen att direktiven inte omfattade också en översyn av befrielsereglerna. Enligt fakultetsnämndens uppfattning låter sig skattetilläggs avskräckande effekt svårligen mätas om inte härvid också hänsyn tas till befrielsereglerna. Motsvarande gäller med avseende på ansatsen att söka stärka den allmänpreventiva effekten. Också ett sådant syfte förutsätter, enligt fakultetsnämndens uppfattning, att hänsyn tas till befrielsereglerna.

Såsom tidigare noterats torde skattetillägg i det nya systemet, framförallt för aktiebolagen, kunna uppgå till mycket höga belopp. Fakultetsnämnden vill i sammanhanget peka på att det inte finns något maximibelopp för skattetilläggets storlek. I betänkandet föreslås inte heller ett sådant. Skattetillägg kan alltså i praktiken komma att uppgå till gränslösa belopp. Eftersom ett påfört skattetillägg är att jämställa med en anklagelse för brott i Europakonventionens mening, torde, enligt fakultetsnämndens uppfattning, en begränsning vara nödvändig. För i princip alla brott, med undantag för livstidsstraffet, finns ett straffmaximum fastställt. Dessa maximistraff syftar till att förhindra att resultatet framstår som stötande eller oproportionerligt i förhållande till överträdelsens beskaffenhet.⁶ Frågan om att införa ett tak i uttaget av skattetillägg har tidigare behandlats av 1975 års skattetilläggsutredning och av 1999 års skattetilläggskommitté, men då avvisats.⁷ Skälet härför har angivits vara att de synpunkter som talar för en maximiregel bör kunna tillgodoses inom ramen för befrielsereglerna när en full avgift framstår som oskälig för att den inte står i rimlig proportion till felaktighetens eller underlåtenhetens art.⁸ I betänkandet lyfts visserligen fram att legitimitetsaspekter talar för att skattetillägget bör ha ett tydligt tak, men utredningen stannar ändå vid att det inte finns skäl att införa en ovillkorlig regel om ett takbelopp.⁹ I stället upprepas i betänkandet sentensen från tidigare utredningar, nämligen att de synpunkter som talar för ett tak för uttag av skattetillägg bör kunna tillgodoses inom ramen för befrielsereglerna i 51 kap. 1 § SFL. Fakultetsnämnden noterar därför åter att befrielsereglerna, såväl i det nuvarande som i det nu föreslagna systemet, beskrivs och framstår som ”räddningen”, en ventil, vid obilliga resultat i skattetillägghänseende. Tyvärr fungerar de ofta inte så.

Sammanfattande synpunkter

Enligt fakultetsnämndens uppfattning är de förhöjda skattetilläggsnivåerna, olikbehandlingen av aktiebolagen i straffskärpningshänseende, den alltjämt explicita frånvaron av subjektiva rekvisit och avsaknaden av ett maximibelopp för uttag av skattetillägg försvårande faktorer i det nya systemet. Utifrån ett Europakonventions- och rättssäkerhetsperspektiv finns här uppenbara brister. Effektiviteten i form av enklare beräkningar och mer schabloniserad rättstillämpning förefaller ha fått träda i förgrunden på bekostnad av rättssäkerheten. Olikbehandling, straffskärpningar och mindre nyanserade och individualiserade bedömningar i varje enskilt fall riskerar att bli följden. Sådana konsekvenser är inte förenliga med reformens syfte, nämligen att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

Det är vidare fakultetsnämndens uppfattning att de analyser och slutsatser som presenteras i betänkandet till vissa delar framstår som ofullständiga och haltande och inte alltid övertygande, som en följd av att befrielsereglerna och förutsättningarna för påförande av

⁶ Se Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Lund, 2003, s. 266.

⁷ Se SOU 1982:54 s. 169 ff. och SOU 2001:25 s. 247 ff. se även prop. 2002/03:106 s. 169 ff.

⁸ Se prop. 2002/03:106 s. 170.

⁹ Se betänkandet s. 221.

skattetillägg inte har kunnat utredas närmare inom ramen för uppdraget. Det är beklagligt att dessa regler inte har kunnat ses över.