

# Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna

*Betänkande av Utredningen om  
beräkning av skattetillägg*

*Stockholm 2017*



---

STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

---

**SOU 2017:94**

SOU och Ds kan köpas från Wolters Kluwers kundservice.  
Beställningsadress: Wolters Kluwers kundservice, 106 47 Stockholm  
Ordertelefon: 08-598 191 90  
E-post: [kundservice@wolterskluwer.se](mailto:kundservice@wolterskluwer.se)  
Webbplats: [wolterskluwer.se/offentligapublikationer](http://wolterskluwer.se/offentligapublikationer)

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Wolters Kluwer Sverige AB  
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

*Svara på remiss – hur och varför*

*Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).*

En kort handledning för dem som ska svara på remiss.

Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på [regeringen.se/remisser](http://regeringen.se/remisser)

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet  
Omslag: Elanders Sverige AB  
Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2017

ISBN 978-91-38-24714-3

ISSN 0375-250X

# Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 19 oktober 2016 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244). Rådmannen, numera beredningschefen, Annelie Sjöberg förordnades den 20 oktober 2016 som särskild utredare.

Som sakkunnig förordnades den 20 oktober 2016 ämnesrådet Annica Axén Linderl. Som experter förordnades samma dag skatteexperten Annika Fritsch, skatteexperten Johanna Hållén och rättslige experten Olof Sundin.

Juris doktor och skattechefen Urban Rydin förordnades som expert den 18 maj 2017.

Skatteexperten Johanna Hållén entledigades från sitt uppdrag den 3 juni 2017.

Som sekreterare anställdes från den 1 december 2016 kammarrättsassessorn Catarina Fäger och från den 1 januari 2017 kansli-rådet Peter Brose.

Utredningen, som har antagit namnet Utredningen om beräkning av skattetillägg, överlämnar härmed betänkandet *Beräkning av skatte-tillägg – en översyn av reglerna* (SOU 2017:94). Två särskilda yttran-den har fogats till betänkandet.

Uppdraget är med detta slutfört.

Stockholm i november 2017

Annelie Sjöberg

/Catarina Fäger  
Peter Brose



# Innehåll

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>13</b>
<b>1 Författningsförslag</b> .....	<b>23</b>
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	23
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.....	30
<b>2 Utredningens uppdrag och arbete</b> .....	<b>33</b>
2.1 Utredningens uppdrag.....	33
2.2 Utredningens arbete .....	34
<b>3 Historisk bakgrund</b> .....	<b>35</b>
3.1 Inledning.....	35
3.2 Behovet av administrativa sanktioner .....	35
3.3 År 1972 – ett nytt skatteadministrativt sanktionssystem.....	36
3.3.1 Utformningen av sanktionssystemet .....	37
3.4 Den första översynen av systemet .....	38
3.4.1 1975 års skattetilläggsutredning .....	38
3.4.2 1977 och 1978 års ändringar avseende skattetillägg .....	39
3.4.3 Skattetilläggsutredningens förslag år 1982.....	40
3.5 1982 års Skatteförenklingskommitté .....	42
3.5.1 1991 års ändringar.....	42

3.6	1997 års ändringar.....	43
3.7	Den andra översynen av systemet .....	44
3.7.1	Skattetilläggskommitténs förslag år 2001.....	44
3.7.2	2003 års ändringar .....	46
3.8	Skatteförfarandeutredningens förslag år 2009.....	47
3.8.1	2012 års ändringar .....	48
3.9	Översynen av systemet med skattetillägg och skattebrott.....	49
3.9.1	Utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandets förslag år 2013.....	49
3.9.2	2016 års ändringar .....	50
<b>4</b>	<b>Gällande rätt .....</b>	<b>53</b>
4.1	Inledning .....	53
4.2	Skattetillägg.....	54
4.2.1	Vilka skatter och avgifter kan skattetillägg tas ut på? .....	54
4.2.2	När får skattetillägg inte tas ut? .....	55
4.2.3	Skattetillägg vid oriktig uppgift.....	55
4.2.4	Skattetillägg vid skönsbeskattning.....	57
4.2.5	Omprövning av skönsbeskattningsbeslut .....	59
4.2.6	Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts .....	59
4.2.7	Underlaget för skattetillägg.....	60
4.2.8	Proportioneringsregel.....	62
4.2.9	Befrielse från skattetillägg .....	63
4.2.10	Tidsfrister för beslut om skattetillägg .....	64
4.3	Skattebrott .....	65
4.4	Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga.....	65
4.5	Skattetillägg och skattebrott i ett samordnat förfarande .....	66
<b>5</b>	<b>Skatteverkets kontrollverksamhet och handläggning av ärenden om skattetillägg .....</b>	<b>69</b>
5.1	Inledning .....	69
5.2	Skatteverkets kontrollverksamhet.....	70

5.3	Skatteverkets handläggning av ärenden om skattetillägg .....	71
5.3.1	Särskilt kvalificerad beslutsfattare .....	71
5.3.2	Beräkning av skattetillägg på slutlig skatt .....	72
5.3.3	Beräkning av skattetillägg på annan skatt .....	76
<b>6</b>	<b>Statistik .....</b>	<b>79</b>
6.1	Inledning.....	79
6.2	Skatteverkets officiella statistik .....	79
6.3	Utredningens statistiska sammanställningar .....	82
6.3.1	Inkomstskatt.....	84
6.3.2	Mervärdesskatt.....	89
6.3.3	Arbetsgivaravgifter .....	93
6.3.4	Avdragen skatt.....	97
6.3.5	Punktskatter .....	100
6.4	Kort sammanfattning och slutsats .....	104
<b>7</b>	<b>Utländsk rätt.....</b>	<b>105</b>
7.1	Inledning.....	105
7.2	Danmark.....	106
7.2.1	Allmänt.....	106
7.2.2	Skattebrott .....	106
7.2.3	Sanktioner .....	107
7.3	Finland.....	109
7.3.1	Allmänt.....	109
7.3.2	Skatteförhöjning vid direkt beskattning .....	110
7.3.3	Storleken på skatteförhöjningen vid direkt beskattning.....	111
7.3.4	Skatteförhöjning vid indirekt beskattning .....	115
7.3.5	Storleken på skatteförhöjningen vid indirekt beskattning.....	116
7.4	Nederländerna.....	117
7.4.1	Allmänt.....	117
7.4.2	Administrativa sanktioner.....	118

7.5	Norge .....	119
7.5.1	Allmänt .....	119
7.5.2	Tilleggsskatt.....	120
7.5.3	Skjerpet tilleggsskatt.....	122
<b>8</b>	<b>Allmänprevention och uppfattningar om regelverket ....</b>	<b>125</b>
8.1	Inledning .....	125
8.2	Metod .....	125
8.3	Om prevention .....	129
8.3.1	Upptäcktsrisk.....	129
8.3.2	Sociala och personliga normer.....	129
8.3.3	Upplevd rättvisa och legitimitet.....	131
8.3.4	Preventiv effekt .....	132
8.4	Skatteverkets attitydundersökningar .....	133
8.5	Attityder till skattefusk i andra länder .....	135
8.6	Hur har skattetillägget fungerat?.....	136
8.7	Hur uppfattas regelverket? .....	141
8.8	Hur bör bestämmelserna om beräkning av skattetillägg utformas? .....	145
<b>9</b>	<b>Beräkningsmodeller .....</b>	<b>151</b>
9.1	Inledning .....	151
9.2	Modell A – en enhetlig uttagsprocent i kombination med skärpt skattetillägg .....	151
9.2.1	Beräkningsunderlaget.....	152
9.2.2	Den generella procentsatsen.....	154
9.2.3	Den skärpta procentsatsen .....	156
9.2.4	Ekonomiskt utfall enligt modellen jämfört med i dag.....	157
9.2.5	För- och nackdelar med modellen .....	161
9.3	Modell B – trappor med fasta och rörliga belopp.....	163
9.3.1	Beräkningsunderlaget.....	164
9.3.2	Storleken av skattetillägget.....	165



9.3.3	Ekonomiskt utfall enligt modellen jämfört med i dag .....	167
9.3.4	För- och nackdelar med modellen .....	173
9.4	Modell C – skattetillägg beräknat på olika underlag utan rätträkning och proportionering .....	174
9.4.1	Beräkningsunderlaget .....	175
9.4.2	Storleken på skattetillägget .....	176
9.4.3	Ekonomiskt utfall enligt modellen jämfört med i dag .....	179
9.4.4	För- och nackdelar .....	182
9.5	Fasta skattesatser vid beräkning av skattetillägg .....	184
9.5.1	Beräkningsunderlaget .....	185
9.5.2	Storleken av skattetillägget .....	185
9.5.3	För- och nackdelar .....	185
9.6	Beräkning efter principerna för beräkning av dagboten .....	186
9.7	Utredningens val av beräkningsmodell .....	188
<b>10</b>	<b>Ett ändrat sätt att beräkna skattetillägg .....</b>	<b>193</b>
10.1	Inledning .....	193
10.2	Beräkningsunderlag .....	194
10.2.1	Rätträkning .....	198
10.2.2	Kvittningsförbudet .....	198
10.3	Underskott .....	202
10.4	Ingen hänsyn till subjektiva rekvisit vid beräkning av skattetillägg .....	207
10.5	Skattetilläggets storlek .....	208
10.5.1	Generella nivåer .....	208
10.5.2	Förhöjda nivåer .....	214
10.5.3	Inget tak för uttag av skattetillägg .....	220
10.6	Skönsbeskattning .....	222
10.7	Mer än en procentsats .....	225
10.8	Beslut om skattetillägg .....	225

10.9	Lagen om talan om skattetillägg i vissa fall.....	228
10.10	Verkställighet.....	231
<b>11</b>	<b>Beräkning av skattetillägg i särskilda fall.....</b>	<b>239</b>
11.1	Inledning.....	239
11.2	Periodiseringsfel.....	240
11.3	Fel inkomstslag.....	245
11.4	Inte gjorda skatteavdrag.....	248
11.5	Bestämmelsernas förenlighet med EU-rätten.....	248
<b>12</b>	<b>Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....</b>	<b>255</b>
<b>13</b>	<b>Konsekvensanalys .....</b>	<b>257</b>
13.1	Inledning.....	257
13.2	Utredningens syfte.....	257
13.3	Utredningens förslag.....	259
13.4	Alternativa förslag och effekterna av oförändrade regler ..	261
13.5	Förslagets samlade effekter.....	262
13.5.1	Generella effekter av utredningens förslag.....	263
13.6	Offentligfinansiella effekter.....	266
13.6.1	Uppskattning av preventiv effekt.....	266
13.6.2	Offentligfinansiell effekt .....	269
13.7	Effekter för Skatteverket och domstolar .....	272
13.7.1	Effekter för Skatteverket .....	272
13.7.2	Effekter för domstolar.....	273
13.8	Effekter för företag och enskilda.....	274
13.8.1	Vilka berörs av förslaget? .....	274
13.8.2	Effekter för företag och enskilda .....	277
13.8.3	Administrativa och andra kostnader .....	278
13.8.4	Konkurrens.....	279
13.8.5	Små företag.....	279

13.9	Effekter för jämställdheten .....	280
13.10	Förenlighet med EU-rätten.....	281
13.11	Övriga effekter.....	281
13.11.1	Ikraftträdande och informationsinsatser .....	281
13.11.2	Övriga effekter .....	281
<b>14</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>283</b>
14.1	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	283
14.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.....	299
	<b>Särskilda yttranden .....</b>	<b>301</b>
 <b>Bilagor</b>		
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2016:88 .....	311
Bilaga 2	Rapport från intervju- och fokusgruppsundersökning .....	317
Bilaga 3	Rapport från webbenkätundersökning.....	331



# Sammanfattning

## Utredningsuppdraget

Utredningen har haft i uppdrag att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad 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, dvs. 49 kap. 2–10 c §§, 51 kap. och 52 kap. 3–8 a §§ SFL.

## Allmänprevention och uppfattningar om regelverket

I uppdraget har ingått att analysera vilken inverkan utformningen av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg har haft på skattetilläggets allmänpreventiva effekt och hur regelverket uppfattas. Utredningen har tolkat uppdraget i denna del något vidare och undersökt vilken allmänpreventiv effekt skattetillägget i stort kan anses ha haft och hur regelverket om skattetillägg uppfattas, men med fokus på beräkningsbestämmelserna.

Utredningen har i analysen funnit att skattetillägget har haft en god allmänpreventiv effekt.

I fråga om hur regelverket uppfattas har utredningen kunnat konstatera att skattetillägget upplevs som en huvudsakligen fungerande sanktion. Kritik har dock kommit fram mot komplexiteten i sättet att beräkna skattetillägg, att skattetilläggets storlek är svår att förutse och mot orättvisa i systemet, bl.a. i underskottsfall. Det råder ingen tvekan om att det nuvarande systemet för beräkning av skatte-

tillägg uppfattas ha sin främsta komplikation i att det inte sällan är förenat med stora svårigheter att beräkna skattetillägg i de fall när skatten är progressiv. Även om den enskilde har god kännedom om skattetillägsreglerna kan det i vissa fall vara omöjligt att förutse hur stort ett skattetillägg kommer att bli och utifrån ett beslut bedöma om skattetillägget är rätt beräknat, t.ex. efter rätträkning och när skattetillägg beräknats på fiktiv skatt. Dessutom kan storleken på skattetillägget variera mellan personer trots identiska oriktiga uppgifter. Det har också visat sig vara förenat med uppenbara svårigheter för den som fattat beslut om skattetillägg att i nyss nämnda fall förklara beräkningarna på ett begripligt sätt för den enskilde. Komplikationerna i beräkningarna gör att systemet är svårtillämpat. Svårigheterna uppfattas dock inte som lika stora inom områdena för mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter.

## Beräkningsmodeller

Utredningen har utifrån analysen av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg skisserat och utvärderat tre alternativa modeller för beräkning av skattetillägg. Modellerna har sina styrkor och svagheter. Ingen av modellerna är invändningsfri. Utredningen har därför eftersträvat att konstruera ett schabloniserat system som medför beaktansvärda fördelar för beräkningen av skattetillägg i fall där skatten är progressiv utan att för den skull detaljreglera i någon större omfattning. Utredningen har valt den modell som främst löser klarlagda problem och som dessutom uppfyller de krav som anges i direktiven, dvs. att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist, samtidigt som reglerna ska vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och för tillämpande myndigheter.

## Förslag om ändrade beräkningsregler för skattetillägg

### *Systemets grundläggande struktur*

Utredningen har så långt det varit möjligt byggt vidare på nuvarande bestämmelser om beräkning av skattetillägg. Nya bestämmelser har utformats med hänsyn tagen till framför allt den erfarenhet Skatteverket har av den nuvarande regleringen.

För att skattetillägg ska kunna tas ut för en oriktig uppgift förutsätts enligt nuvarande huvudregel att den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha lett till lägre skatt för den enskilde eller att skatten felaktigt skulle ha tillgodoräknats denne.

Utredningen har stannat för att kopplingen mellan skattetillägget och en verklig eller tänkbar effekt i form av undandragen skatt vid inkomstbeskattningen ska släppas. För att beräkningarna ska bli enklare och förutsägbarheten i fråga om skattetilläggets storlek ska öka föreslår utredningen att beräkningen av skattetillägg vid inkomstbeskattningen i stället ska ske på underlag av det undanhållna beloppet. Med undanhållet belopp avses det belopp som inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen (1999:1229) om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Förslaget innebär att storleken på skattetillägget inte längre kommer att variera beroende på vilket inkomstslag som avses, eller om skattetillägget avser juridiska personer, fysiska personer eller dödsbon.

När det gäller beräkning av skattetillägg i underskottsfall föreslår utredningen att beräkningen inte ska påverkas av att det handlar om ett underskott utan att beloppet ska behandlas på samma sätt som ett överskott. Det finns enligt utredningens mening inte några principiella skäl som motiverar att skattetillägget alltjämt ska beräknas på endast en fjärdedel av underlaget, särskilt som det påtagligt komplicerar beräkningarna.

När det gäller andra skatter än inkomstskatt, dvs. mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag samt sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL,<sup>1</sup> anser utredningen att

---

<sup>1</sup> Skatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 den lagen, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader och lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

anknytningen till den undandragna skatten bör behållas. Med undandragen skatt bör alltså avses den skattelättnad eller, vad gäller mervärdesskatt och punktskatter, den felaktigt tillgodoräknade skatt som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den hade godtagits.

#### *Rätträkning, proportionering vid olika procentsatser och skattetillägg på fiktiv skatt*

Utredningens förslag innebär att skattetillägget vid inkomstbeskattningen dels ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet i stället för den undandragna skatten, dels ska beräknas lika vid överskott och underskott i inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst. Detta innebär att tillämpningsutrymmet för regeln om rätträkning i 49 kap. 20 § SFL faller bort. Detsamma gäller för den bestämmelse som anvisar hur skattetillägg ska beräknas när mer än en procentsats ska tillämpas (49 kap. 21 § SFL). Utredningen föreslår därför att dessa bestämmelser slopas.

De föreslagna ändringarna innebär också att det inte längre behöver göras skuggbeskattningar för att bestämma storleken på skattetillägg som ska beräknas på fiktiva skatteunderlag.

#### *Kvittningsinvändningar*

Skattetillägget bör även i fortsättningen beräknas utan hänsyn till invändningar rörande en annan fråga än den som föranlett skattetillägget. Ett system där enbart oäkta kvittningsinvändningar kan påverka skattetillägget inbjuder inte till missbruk och är enligt utredningens mening rättvist de uppgiftsskyldiga emellan.

#### *Subjektiva rekvisit*

Den sanktionsmätning som i dagens skattetilläggssystem kan sägas förekomma är med undantag av beräkning av skattetillägg i underskottsfall, helt och hållet relaterad till den undandragna skatten. En följd av utredningens förslag om att kopplingen till undandragen skatt ska släppas vid inkomstbeskattningen är att sanktionsmät-



ningen i sådana fall kommer att relateras till det undanhållna beloppets storlek.

Utredningen har diskuterat om det finns anledning att vid sanktionsmätningen även ta hänsyn till andra faktorer som exempelvis graden av oaktsamhet eller uppsåt från den uppgiftsskyldiges sida. En ordning med subjektiva rekvisit skulle emellertid enligt utredningens mening tveklöst medföra gränsdragningsproblem och svåra bedömningar. Eftersom överträdelser av det slag som kan leda till skattetillägg förekommer i ett mycket stort antal ärenden är det enligt utredningens mening en förutsättning för förutsebarhet, likformighet och rättvisa vid uttag av skattetillägg att tillägget beräknas efter relativt enkla och schabloniserade regler. Utredningen har således kommit fram till att skattetillägg även i fortsättningen bör beräknas utan hänsyn till subjektiva rekvisit.

## Skattetilläggets storlek

### *Generella nivåer*

För närvarande uppgår skattetillägget vid slutlig skatt enligt huvudregeln till 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt uppgår till 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Det har enligt utredningens mening inte varit någon enkel uppgift att bestämma vilka procentsatser som ska gälla i det nya systemet. För att understryka vikten av att den uppgiftsskyldige noggrant och omsorgsfullt fullgör sin uppgiftsskyldighet är det dock nödvändigt att skattetillägget är av en viss minsta storlek.

Utredningen föreslår att skattetillägg som huvudregel ska tas ut med 15 procent av det undanhållna beloppet, dvs. det belopp som inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen. Detsamma ska enligt utredningen gälla om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår.

När det gäller annan skatt än inkomstskatt, dvs. mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag samt sådana skatter

som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL, ska skattetillägg som huvudregel tas ut med 20 procent av den undandragna skatten.

### *Förhöjda nivåer*

Enligt dagens regler tas vid beräkning av skattetillägg ingen hänsyn till om det i det enskilda fallet är fråga om undandragande av betydande skattebelopp eller om det är fråga om upprepade felaktigheter. Utredningen föreslår att förhöjt skattetillägg ska tas ut i sådana fall i syfte att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt.

Utredningens förslag innebär att skattetillägget ska höjas med 10 procentenheter om det undanhållna beloppet genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i samma inkomstslag överstiger 20 prisbasbelopp, eller om den oriktiga uppgiften är en upprepad oriktig uppgift.

Vad gäller mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag eller sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL ska skattetillägget enligt utredningens förslag höjas med 7 procentenheter om den undandragna skatten genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i samma skatteslag överstiger 10 prisbasbelopp, eller om den oriktiga uppgiften är en upprepad oriktig uppgift.

### *Takbelopp*

Utredningen har i samband med diskussioner om skattetilläggets storlek övervägt om det bör införas ett tak i uttaget av skattetillägg. En regel som begränsar uttaget av skattetillägg enbart på den grunden att det rör sig om mycket höga skattetilläggsbelopp ligger emellertid inte i linje med utredningens förslag i övrigt. I uppdraget ingår enligt direktiven att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt. Mot den bakgrunden har utredningen föreslagit att förhöjt skattetillägg ska tas ut om det undanhållna beloppet eller skattebeloppet uppgår till betydande belopp. Systemet skulle bli motsägelsefullt om undandragande av betydande belopp sanktioneras strängare än normalt medan undandragande av synnerligen höga belopp inte sanktioneras överhuvudtaget. Utredningen anser således att ett takbelopp för skattetillägg inte bör införas.

## Beräkning av skattetillägg i särskilda fall

Utredningen föreslår att lägre skattetillägg än i normalfallet ska tillämpas i två fall, nämligen vid periodiseringsfel och när en inkomst har redovisats i fel inkomstslag.

### *Periodiseringsfel*

Inom hela tillämpningsområdet för skattetilläggsystemet ska enligt utredningens förslag gälla att periodiseringsfel bedöms väsentligt mildare än i normalfallet. I åtskilliga sådana fall har felaktigheten orsakat endast att betalning av ett skattebelopp har förskjutits till en senare period. Den skada som det allmänna då lider kan i många fall jämföras med en ränteförlust.

Utredningen föreslår att skattetillägg på grund av periodiseringsfel vid inkomstbeskattningen ska tas ut med 2 procent av det undanhållna beloppet. Vad gäller övriga fall ska skattetillägg tas ut med 2 procent av den undandragna skatten.

### *Fel inkomstslag*

Även de fall där den oriktiga uppgiften består i att en inkomst har redovisats i fel inkomstslag bör enligt utredningens mening föranleda en mildare reaktion.

Utredningen föreslår att skattetillägg i sådana fall ska beräknas på endast hälften av den felaktigt redovisade inkomsten. Detta förslag har ytterst sin grund i att skattetillägget annars kan bli alltför högt i förhållande till felet.

## Skönsbeskattning

Skattetillägg vid skönsbeskattning i avsaknad av deklARATION eller när den enskilde visserligen har lämnat en deklARATION men skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN, beräknas för närvarande efter samma procentsatser som gäller vid oriktig uppgift, dvs. 40 procent på slutlig skatt och 20 procent på annan skatt.

Det primära syftet med att ta ut ett skattetillägg vid utebliven deklaration är att framtvinga en deklaration. För att förstärka denna vitesfunktion och understryka allvaret i att lämna en bristfällig deklaration eller ett bristfälligt underlag till deklarationen föreslår utredningen att skattetillägget vid skönsbeskattning ska ligga i nivå med de förhöjda nivåer som ska tas ut vid oriktig uppgift i allvarigare fall. Det innebär således att skattetillägg i skönsbeskattningsfall vid inkomstbeskattning ska tas ut med 25 procent på det skönsmässigt uppskattade beloppet. Vad gäller andra skatter än inkomstskatt ska vid skönsbeskattning skattetillägg tas ut med 27 procent på den skönsmässigt uppskattade skatten.

Detsamma ska enligt förslaget gälla för fall då skönsbeskattning påverkar ett underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst.

## Konsekvenser av utredningens förslag

Förslaget bedöms leda till positiva offentligfinansiella effekter om cirka 188 miljoner kronor 2019 och därefter till cirka 251 miljoner kronor per år.

Utredningen gör bedömningen att förslagen medför ökade kostnader för Skatteverket, bl.a. för förändring och utveckling av it-system, informationsinsatser och utbildning av personal. Förslagen förväntas medföra ett mer lätthanterligt regelverk för beräkning av skattetillägg, vilket kommer att leda till effektivisering av Skatteverkets kontrollverksamhet. Mot bakgrund av att de föreslagna reglerna förväntas förstärka den allmänpreventiva effekten av skattetillägget bör antalet ärenden om skattetillägg hos Skatteverket minska. Förslagen torde inte medföra några ekonomiska konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna eller de allmänna domstolarna. Eventuella merkostnader bör rymmas inom befintliga ekonomiska ramar.

De som lämnar korrekta och fullständiga uppgifter till Skatteverket påverkas inte av förslagen. Endast en mycket liten andel av de företag och enskilda som är skyldiga att lämna uppgifter till Skatteverket förmodas få skattetillägg och således direkt beröras av de ändrade beräkningsreglerna.

Förslagen bedöms leda till övervägande positiva effekter för både enskilda och tillämpande myndigheter eftersom sanktionssystemet

uppfattas som mer legitimt och rättvist. Komplexiteten i beräkningarna av skattetillägg minskar, lika fall behandlas lika, storleken av ett eventuellt skattetillägg blir enklare att förutse och det blir lättare att kontrollera riktigheten av ett skattetillägg som har tagits ut.

### **Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

Utredningen föreslår att lagändringarna ska träda i kraft den 1 april 2019.



# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)  
*dels* att 49 kap. 14, 20 och 21 §§ ska upphöra att gälla,  
*dels* att rubrikerna närmast före 49 kap. 14, 15, 16, 20 och 21 §§  
ska utgå,

*dels* att 49 kap. 10, 11, 13 och 15–17 §§ och rubriken närmast  
efter 49 kap. 10 d § ska ha följande lydelse,

*dels* att det ska införas fem nya paragrafer, 49 kap. 12 och  
14–14 c §§, och närmast före 49 kap. 12, 14 14 a, 14 b och 14 c §§  
och närmast efter 14 § nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 49 kap.

#### 10 §<sup>1</sup>

Skattetillägg får inte tas ut om

1. den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som  
har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av  
beskattningsåret,

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga  
uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts,  
eller

*3. det belopp som kunde ha  
undanhållits beskattning enligt  
inkomstskattelagen (1999:1229)*

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2015:633.

3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

*genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt, eller*

4. det skattebelopp, som avser annan skatt än skatt enligt inkomstskattelagen, som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

### **Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift**

### **Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift – undanhållet belopp**

#### 11 §

*Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (skattetillägg på slutlig skatt) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.*

*Skattetillägget är 15 procent av det belopp som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen (1999:1229) (skattetillägg på undanhållet belopp).*

*Detsamma gäller om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av näringsverksamhet eller i inkomstlaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår. I ett sådant fall ska skattetillägget beräknas på det belopp som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.*

#### Förhöjt skattetillägg

#### 12 §<sup>2</sup>

*Skattetillägget ska höjas med 10 procentenheter om*

*1. det undanhållna beloppet*

<sup>2</sup> Tidigare 12 § upphävd genom 2015:633.



*genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i ett inkomstslag för ett beskattningsår överstiger 20 prisbasbelopp, eller*

*2. den oriktiga uppgiften är en upprepad oriktig uppgift.*

*En oriktig uppgift anses som upprepad om*

*1. den har lämnats i ett inkomstslag för ett beskattningsår, och*

*2. en oriktig uppgift tidigare har lämnats i samma inkomstslag för något av de föregående fem beskattningsåren.*

### 13 §

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod, är

*1. skattetillägget på slutlig skatt 10 procent,*

*2. skattetillägget på annan skatt 2 procent om redovisningsperioden för skatten är högst tre månader och den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader före eller fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförts till, och 5 procent i andra fall.*

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår, är skattetillägget på *undanhållet* belopp 2 procent.

Fel inkomstslag

## 14 §

Om den oriktiga uppgiften består i att en inkomst har redovisats i fel inkomstslag, ska skattetillägget beräknas på hälften av den felaktigt redovisade inkomsten.

**Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift – undandragen skatt**

Huvudregeln

## 14 a §

Skattetillägg på annan skatt än skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften (skattetillägg på undandragen skatt).

Förhöjt skattetillägg

## 14 b §

Skattetillägget ska höjas med 7 procentenheter om

1. den undandragna skatten genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i samma skatteslag för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod överstiger 10 prisbasbelopp, eller

2. den oriktiga uppgiften är en

*upprepad oriktig uppgift.*

*En oriktig uppgift anses som upprepad om*

*1. den har lämnats i ett skatteslag för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod, och*

*2. en oriktig uppgift tidigare har lämnats i samma skatteslag, för något av de föregående fem beskattningsåren.*

### Periodiseringsfel

*14 c §*

*Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod, är skattetillägget på undandragen skatt 2 procent.*

*15 §<sup>3</sup>*

Vid skönsbeskattning är skattetillägget på *slutlig skatt* 40 procent och skattetillägget på *annan skatt* 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på

1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt

a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och

Vid skönsbeskattning är skattetillägget på *undanhållet belopp* 25 procent och skattetillägget på *undandragen skatt* 27 procent. Skattetillägget ska beräknas på

1. *det belopp eller* den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2015:633.

b) de avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och

2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11, 13 och 14 §§.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 c §§.

## 16 §

Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av denna minskning.

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av den del av underskottet som utnyttjas.

Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, är skattetillägget 25 procent av detta belopp.

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas, är skattetillägget 25 procent av det underskott som utnyttjas.

## 17 §

Skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut är

Skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut är

1. 25 procent av det ytterligare belopp som har bestämts genom omprövningsbeslutet, eller

40 procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.      2. 27 procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2019.
  2. Bestämmelserna i 49 kap. 10, 11, 13 och 15–17 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på uppgifter som ska lämnas efter den 31 mars 2019.
  3. De nya bestämmelserna i 49 kap. 12 och 14–14 c §§ ska tillämpas första gången på uppgifter som ska lämnas efter den 31 mars 2019.
  4. De upphävda bestämmelserna i 49 kap. 14, 20 och 21 §§ gäller fortfarande för uppgifter som har lämnats före den 1 april 2019.

## 1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Härigenom föreskrivs att 23 § lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 23 §<sup>4</sup>

I fråga om skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200 ) som ska redovisas enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

1. uppgifter som har lämnats för någon annans räkning i 4 kap.,
2. föreläggande i 37 kap. 9 och 10 §§,
3. Skatteverkets utredningsskyldighet och kommunikationsskyldighet i 40 kap. 1–3 §§,
4. revision i 41 kap.,
5. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap.,
6. bevissäkring i 45 kap.,
7. betalningssäkring i 46 kap.,
8. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap.,
9. skattetillägg i 49 kap. 4–7,      9. skattetillägg i 49 kap. 4–7, 10–13, 15 och 19 §§,      10, 14 a–14 c, 15 och 19 §§,
10. befrielse från särskilda avgifter i 51 kap.,
11. beslut om särskilda avgifter i 52 kap. 3–7, 10 och 11 §§,
12. skönsmässiga beslut om skatter i 57 kap. 1 §,
13. ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. 13, 15–21, 26 och 27 §§,
14. beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt i 60 kap.,
15. betalning av skatter och avgifter i 62 kap. 8, 9 och 19 §§,

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2014:942.

16. anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. 2, 4–10, 16 och 22 §§,

17. överskott som inte har kunnat betalas tillbaka i 64 kap. 10 § första stycket,

18. kostnadsränta i 65 kap. 3, 4 § första stycket, 7, 8, 11, 13–15 och 19 §§,

19. besluts verkställbarhet i 68 kap,

20. verkställighet av beslut om bevissäkring och betalnings-säkring i 69 kap.,

21. indrivning i 70 kap., och

22. övriga bestämmelser om verkställighet i 71 kap.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2019.

2. Bestämmelserna i 23 § i den nya lydelsen ska tillämpas första gången på uppgifter som ska lämnas efter den 31 mars 2019.





## 2 Utredningens uppdrag och arbete

### 2.1 Utredningens uppdrag

Regeringen beslutade den 19 oktober 2016 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244) och lämna ett förslag inklusive författningsreglering. Syftet med översynen har enligt utredningsdirektiven varit att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

I utredningens uppdrag har ingått att analysera bestämmelserna om beräkning av skattetillägg. Det har ingått att analysera vilken inverkan utformningen av bestämmelserna har haft på skattetilläggets allmänpreventiva effekt och hur regelverket uppfattas. Det har även ingått att t.ex. analysera effekten av att skattetillägget beräknas på olika sätt om det är fråga om överskott eller underskott i en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst och effekten av att storleken på skattetillägget varierar beroende på vilket inkomstslag som avses, om skattetillägget avser juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon och vilken skatt som avses. Utifrån analysen har utredningen haft att klarlägga på vilket sätt bestämmelserna om beräkning av skattetillägg bör vara utformade. I enlighet med direktiven har utgångspunkten för förslagen varit att de ska förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att de ska uppfattas som legitima och rättvisa för de enskilda. Reglerna ska vidare vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och tillämpande myndigheter.

I uppdraget har ingått att grundligt undersöka olika alternativ och efter en prövning av alternativens fördelar och nackdelar lämna ett förslag inklusive författningsreglering.

Det har inte legat 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, dvs. 49 kap. 2–10 c §§, 51 kap. och 52 kap. 3–8 a §§ skatteförarandelagen.

Utredningens direktiv beslutades av regeringen den 19 oktober 2016 (dir. 2016:88) och återges i sin helhet i *bilaga 1*.

## 2.2 Utredningens arbete

Utredningens arbete inleddes i december 2016 och har bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden. Utredningen har hållit totalt sju sammanträden. Utredningen har vidare genomfört såväl en kvalitativ som en kvantitativ undersökning bland tjänstemän hos Skatteverket respektive revisorer, redovisningskonsulter och skatterådgivare. Den kvalitativa undersökningen genomfördes genom gruppintervjuer, s.k. fokusgrupper, och en djupintervju med tjänstemän från Skatteverket. Den kvantitativa undersökningen genomfördes genom en webbenkät riktad till medlemmar i branschorganisationerna FAR (revisorer, redovisningskonsulter och skatterådgivare) och Srf konsulterna (redovisningskonsulter). För att garantera undersökningarnas objektivitet och respondenternas integritet lät utredningen ett oberoende undersökningsföretag (Kantar Sifo) genomföra undersökningarna. Branschorganisationerna FAR och Srf konsulterna hjälpte utredningen med den kvantitativa undersökningen genom att distribuera länkar till webbenkäten till sina medlemmar. Syftet med undersökningarna var att ta reda på vilken allmänpreventiv effekt regelverket om skattetillägg har haft och hur det uppfattas, särskilt beräkningsbestämmelserna. Vid ett av utredningens sammanträden presenterades undersökningarnas resultat. Utredningen har också tagit hjälp av Skatteverket och Statistiska centralbyrån för att hämta in statistikuppgifter. Slutligen har kontakter tagits med norska myndigheter i syfte att få närmare information om beräkning av den norska motsvarigheten till skattetillägg.

Utredningsarbetet har bedrivits i nära samråd med utredningens sakkunnig och experter. Till betänkandet har fogats två särskilda yttranden.

## 3 Historisk bakgrund

### 3.1 Inledning

När skattetilläggsystemet infördes den 1 januari 1972 var administrativa sanktioner på skatteområdet i princip en nyhet i Sverige. Däremot fanns sådana sanktioner redan i t.ex. Finland och Norge. Det nya sanktionssystemet byggde i huvudsak på Skattestrafflagsutredningens förslag som presenterades i betänkandet Skattebrotten (SOU 1969:42). Samtidigt som det administrativa sanktionssystemet infördes reformerades reglerna om skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen (1971:69).

### 3.2 Behovet av administrativa sanktioner

Det tidigare straffrättsliga förfarandet, i huvudsak enligt 1943 års skattestrafflag, kritiserades i flera avseenden, inte minst för bristen på systematik, likformighet och effektivitet. Skattestrafflagsutredningen genomförde ett flertal undersökningar<sup>1</sup> och av dessa ansågs bl.a. framgå att det fanns en oproportionerlig skillnad mellan antalet felaktigheter och antalet lagföringar. Utredningen ansåg att påföljdssystemet för skattebrott för inkomst- och förmögenhetsstraff drabbade de skattskyldiga ojämnt och orättvist. Polis- och åklagarmyndigheter och domstolar togs i anspråk för att utreda och handlägga bagatellartad brottslighet och förseelser av ordningsmässig art.

I sina överväganden konstaterade utredningen att en möjlighet var att skärpa det befintliga systemet, som byggde på åtal och lagföring samt sanktioner av ekonomisk art, och att verkligen se till att det tillämpades i den utsträckning som bestämmelserna gav

---

<sup>1</sup> Se SOU 1969:42 s. 120 f.

möjlighet till. Detta skulle emellertid medföra en ökad belastning på åklagarmyndigheter och domstolar. Det ifrågasattes därför om det inte skulle vara mer ändamålsenligt att skattemyndigheterna, som upptäckte brott och förseelser och till väsentlig del undersökte misstänkta ärenden, också fick rätt att besluta om en sanktion i någon form.

Ett skatteadministrativt sanktionssystem skulle enligt utredningen öka det ekonomiska trycket på de skattskyldiga att iaktta skyldigheterna i skatte- och avgiftsförfattningarna. Det skulle göra det möjligt att undanta vissa som lindrigare ansedda skattebrott från handläggning hos åklagarmyndigheterna och domstolarna utan att brotten därmed undgick reaktion. Förfarandet skulle bli enklare, snabbare och mindre kostnadskrävande för det allmänna och även minska kostnader och besvär för den enskilde. I sakens natur ansågs ligga att ett sådant administrativt sanktionssystem måste utformas på ett schablonmässigt sätt och ges en enkel konstruktion, för att underlätta tillämpningen.<sup>2</sup>

### 3.3 År 1972 – ett nytt skatteadministrativt sanktionssystem

Huvudsyftet med införandet av skattetillägg var att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt.

I Kungl. Maj:ts proposition med förslag till skattebrottslag, m.m. (prop. 1971:10 s. 199 f.) genom vilken det nya systemet lades fram uttalades bl.a. att de hårt ansträngda åklagarmyndigheterna och domstolarna skulle avlastas av ett administrativt sanktionssystem och att den sakkunskap som fanns inom skatte- och taxeringsorganisationerna skulle utnyttjas i bästa möjliga mån. Den chikan som många upplevde vid ingripande från åklagarmyndigheternas sida skulle försvinna i de fall där det var kriminalpolitiskt meningslöst att ingripa med straffåtgärder. Vissa förfaranden, som inte omfattades av det allmänna rättsmedvetandet som brott i egentlig mening, kunde avkriminaliseras.

Ett praktiskt resultat av reformen förväntades bli att smärre övertramp inte skulle komma att leda till några påföljder alls medan

---

<sup>2</sup> Se SOU 1969:42 s. 134.

svårare brottslighet i högre grad skulle komma att brännmärkas. Sanktionerna skulle komma att träffa jämnare och rättvisare.

Systemet med ett mer eller mindre automatiskt skattetillägg var en nyhet och innebar en radikal omläggning av vad som hittills gällt.

### 3.3.1 Utformningen av sanktionssystemet

Det nya påföljdssystemet med skatte- eller avgiftstillägg och förseningsavgift vid överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna fick ett brett tillämpningsområde. Det infördes i fråga om inkomstskatter, förmögenhetsskatt, mervärdesskatt, punktskatter och socialförsäkringsavgifter. Bestämmelserna för de olika skatterna och avgifterna utformades i stora drag efter samma mönster. På grund av olikheter i förfarandet vid skatte- och avgiftsuttag föreslogs skilda bestämmelser i respektive författning. De centrala bestämmelserna om sanktionerna infördes således i taxeringsförordningen (1956:623), förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, stämpelskatteförordningen (1964:308) och förordningen (1959:552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m.m.

Den administrativa sanktionsformen skulle i princip tillämpas parallellt med den straffrättsliga. För att tillämpningen skulle bli enkel konstruerades bestämmelserna så att, om vissa objektivt konstaterbara fakta förelåg, skulle skattetillägg tas ut. Subjektiva förutsättningar i form av uppsåt eller oaktsamhet behövde inte finnas. Skattetillägg skulle tas ut dels vid ”oriktigt meddelande”, dels vid skönstaxering.

Skattestrafflagsutredningen hade i sitt betänkande föreslagit att skattetillägg skulle beräknas med en viss procentsats på det belopp som skulle ha undanhållits om den oriktiga uppgiften följts. Departementschefen uttalade i propositionen (prop. 1971:10 s. 208 f.) att utredningens beräkningsmetod otvivelaktigt hade vissa fördelar, men den verkade i vissa lägen vara förenad med avsevärda olägenheter, bl.a. tröskeeffekter. Departementschefen ansåg i stället att skattetillägg skulle tas ut med viss procent på inkomst- och förmögenhetsskatterna samt de indirekta skatterna och arbetsgivaravgifterna som skulle ha undanhållits om den oriktiga uppgiften följts. Denna metod bedömdes från många synpunkter vara enklare än utred-

ningens. Skattetillägget skulle med den valda metoden i varje läge komma att stå i direkt förhållande till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört. Metoden bedömdes dock ha den nackdelen att de myndigheter och domstolar som beslutar om skattetillägg av praktiska skäl inte direkt kunde ange tillägget i kronor, eftersom det blev beroende av skattedebiteringen.

Skattetillägg skulle i fråga om inkomst- och förmögenhetsskatterna tas ut med 50 procent och i fråga om de indirekta skatterna och arbetsgivaravgifterna med 20 procent av det skatte- eller avgiftsbelopp som skulle ha undanhållits. I propositionen (prop. 1971:10 s. 209) uttalades att procentsatsen borde vara så hög att skattetillägget blev kännbart men att hänsyn också måste tas till att avgiften i princip skulle tas ut vid alla konstaterade oriktigheter, oberoende av subjektiva rekvisit, dvs. oberoende av om uppsåt eller slarv förelegat.

Undantag från att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift skulle göras i två fall. För det första om avvikelsen innebar en rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning, dvs. när felaktigheten var så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet upptäcker den. För det andra om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften.

Vidare framhölls i propositionen (prop. 1971:10 s. 213) att, eftersom avgiftssystemet innebar att schablonregler skulle tillämpas utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet från den skattskyldiges sida, systemet skulle kunna leda till klart obilliga resultat om inte de tillämpande myndigheterna fick möjlighet att ta hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet. Skattetillägget skulle därför kunna efterges om felaktigheten eller underlåtenheten, med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet, var att anse som ursäktlig eller om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten var att anse som ringa.

## **3.4 Den första översynen av systemet**

### **3.4.1 1975 års skattetilläggsutredning**

Efter det att kritik riktats mot de nya sanktionsbestämmelserna fick Skattetilläggsutredningen år 1975 i uppdrag att göra en översyn av både de materiella och formella reglerna i det skatteadministrativa

sanktionssystemet. Kritiken bestod främst i att skattemyndigheterna ansågs tillämpa befrielsebestämmelserna alltför restriktivt och att systemet inte gav någon möjlighet till nyansering vid uttag av skattetillägg. Många ansåg därför att sanktionen i normalfallet blev för hård.

Skattetilläggsutredningen föreslog i sitt delbetänkande Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1 Eftergift och besvär m.m. (SOU 1977:6) dels ökade möjligheter att efterge eller sätta ned skatte- och avgiftstillägg, dels att skattetillägg enligt taxeringslagen skulle tas ut med 25 procent i stället för 50 procent i vissa fall när risken för skattebortfall för det allmänna ansågs förhållandevis liten på grund av att den oriktiga uppgiften hade rättats eller hade kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Utredningen ansåg att de frågor som togs upp i delbetänkandet borde behandlas med förtur.<sup>3</sup>

### 3.4.2 1977 och 1978 års ändringar avseende skattetillägg

Regeringen ansåg i propositionen om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen m.m. (prop. 1976/77:92 s. 89) att det var särskilt angeläget att sänka procentsatsen när den oriktiga uppgiften kunde rättas med ledning av kontrollmaterial. Redan innan utredningsförslaget i sin helhet hade remissbehandlats genomfördes därför en sådan ändring. Samtidigt infördes en bestämmelse om hur skattetillägg skulle räknas ut när det togs ut med olika procentsatser vid en taxering (begreppet taxering har slopats genom skatteförfarandelagen, i stället används begreppet beskattning), allt för att undvika att flera skattetillägg räknades ut på underlag av de högsta marginalskattesatserna. Ändringarna trädde i kraft till 1977 års taxering.

Skattetilläggsutredningens förslag medförde vidare att eftergiftsgrunderna kompletterades med en ny grund som inte var kopplad till den skattskyldiges person utan till att felaktigheten framstod som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet.

---

<sup>3</sup> SOU 1977:6 s. 174.

I propositionen om ändrade regler för skattetillägg m.m. (prop. 1977/78:136 s. 143) påpekades att utredningen borde överväga ytterligare frågeställningar, däribland införandet av en spärrregel vid beloppsmässigt höga skattetillägg.

Skattetilläggsutredningen hade även föreslagit att nettokvittning, dvs. att invändningar som hänför sig till en annan fråga än den oriktiga uppgiften tillåts reducera det skattetilläggsgrundande beloppet, skulle införas. Förslaget förkastades av regeringen (prop. 1977/78:136 s. 165 f.) men kom genom ett uttalande i skatteutskottet (SkU 1977/78:50 s. 52 f.) att tillämpas i praktiken.

Till 1978 års taxering sänktes också vissa procentsatser efter vilka skattetillägg tas ut. Den tidigare gällande procentsatsen om 50 procent sänktes till 40 procent och procentsatsen om 25 procent sänktes till 20 procent när uppgiften kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

### 3.4.3 Skattetilläggsutredningens förslag år 1982

Skattetilläggsutredningen lämnade i sitt slutbetänkande Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet Nyansering av skattetillägg m.m. (SOU 1982:54) förslag till genomgripande förändringar. Förslagen avsåg en ny lagteknisk utformning av sanktionsbestämmelserna, en långtgående nyansering av skatte- och avgiftstilläggen, en skärpning av reaktionen vid underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldigheten, nya grunder för att ta ut skattetillägg och en reglering av olika typer av kvittningssituationer. Förslagen innebar också delvis nya förfaranderegler vid uttag av sanktionerna.

Skattetilläggsutredningens förslag blev föremål för omfattande kritik. I huvudsak gick kritiken ut på att förslaget innehöll för mycket av detaljreglering som skulle leda till att reglerna blev svåra och resurskrävande att tillämpa. Även om Skattetilläggsutredningens förslag inte genomfördes är det av intresse att presentera några av de tankar som framfördes.

Utredningen ansåg att den generella uttagsprocenten skulle sänkas till 30 procent. Förutsättningarna för förslaget till en generell nivå var emellertid att man i ett förhållandevis stort antal fall kunde beakta behovet av nyansering och sänka respektive höja uttagsprocenten.



Utredningen föreslog att en lägre uttagsprocent om 15 procent skulle gälla i fall när den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Om rättelse kunde ske med ledning av kontrolluppgift föreslogs en uttagsprocent om 10 procent. Vidare föreslogs att periodiseringsfel skulle behandlas mildare än normalt med motiveringen att felaktigheten i åtskilliga fall endast orsakat att ett skattebelopp förskjutits mellan två beskattningsperioder och att den skada som det allmänna lidit i många fall kunde jämföras med en ränteförlust. Om försvärande omständigheter inte fanns borde enligt utredningens mening skattetillägget tas ut med 10 procent.

Dessutom ansåg utredningen att skattetillägg borde kunna tas ut i fall när en skattskyldig lämnat oriktig uppgift om kapitalvinst vid fastighetsförsäljning även om uppskov beviljades. Men även i detta fall borde uttagsprocenten vara så låg som 10 procent eftersom risken för förlust för det allmänna inte var slutgiltigt konstaterad.

I ytterligare två fall föreslog utredningen en lägre uttagsprocent, en halvering av uttagsprocenten. Det ena fallet gällde mildrande omständigheter med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Det andra fallet avsåg situationer under sådana förhållanden att frivillig rättelse (numera rättelse på eget initiativ) enligt gällande rättspraxis inte ansågs föreligga men den avgifts- eller skattskyldige i viss mening hade tagit ett eget initiativ till rättelse av en tidigare lämnad oriktig uppgift.

Slutligen föreslog utredningen att skattetillägg skulle kunna tas ut efter en högre uttagsprocent i allvarigare fall. De fall som förslaget tog sikte på var bl.a. sådana där det undanhållna skattebeloppet uppgick till betydande belopp, uppgiftsskyldigheten åsidosatts i väsentligt hänseende genom att deklaration inte lämnats eller en hel förvärvskälla hade utelämnats.

I betänkandet behandlades även frågorna om maximering av skattetilläggen och ändring av beräkningsunderlaget. Utredningen ansåg emellertid att det inte fanns tillräckliga skäl för att föreslå någon ändring på något av dessa områden.

## 3.5 1982 års Skatteförenklingskommitté

Även Skatteförenklingskommittén föreslog vissa ändringar i skattetilläggsreglerna. Förslagen presenterades i slutbetänkandet Ny taxeringslag (SOU 1988:21–22). Förslagen togs i och för sig upp till behandling i propositionen om ny taxeringslag m.m. (prop. 1989/90:74) men förslagen till materiella ändringar lades åt sidan med motiveringen att de skulle tas upp i ett senare sammanhang.

### 3.5.1 1991 års ändringar

En del av de förslag som tidigare lagts fram av Skattetilläggsutredningen och Skatteförenklingskommittén bearbetades på nytt inom Finansdepartementet och redovisades i promemorian Några frågor om skattetillägg m.m. (Ds 1991:16) som låg till grund för 1991 års ändringar i bestämmelserna om bl.a. skattetillägg. Ändringarna gjordes för att anpassa det administrativa sanktionssystemet till reformen av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och för att komma till rätta med vissa tillämpningsproblem. De trädde i kraft den 1 januari 1992.

I propositionen om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m. (prop. 1991/92:43 s. 62), genom vilken ändringarna lades fram, uttalades att den grundläggande utgångspunkten vid utformningen av sanktionssystemet borde vara att det skulle vara uppbyggt så att det kan uppfattas som rättvist av de skattskyldiga. En annan utgångspunkt för ändringarna var att en pålagd sanktion måste stå i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Systemet måste därför tillåta ett hänsynstagande till omständigheter i det enskilda fallet. Vidare uttalades att likartade försummelser bör medföra likartade påföljder, samtidigt som det måste beaktas att sanktionssystemet ska vara enkelt att tillämpa.

Med dessa utgångspunkter utvidgades tillämpningsområdet för skattetillägg till att omfatta även statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader.

En begränsning infördes beträffande förutsättningarna för att ta ut skattetillägg för oriktig uppgift som lämnats i domstol. Skattetillägg skulle i dessa fall kunna komma i fråga bara när den oriktiga

uppgiften prövats i sak. Däremot infördes en möjlighet att ta ut avgiftstillägg enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare när oriktig uppgift lämnats i ett mål om särskild avgift, och uppgiften inte godtagits efter prövning i sak.

En möjlighet att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift om underskott i inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst infördes. Underlaget för beräkningen av skattetillägg skulle i dessa fall utgöras av en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Motsvarande skulle gälla när underskott minskats genom skönstaxering.

En lägre uttagsnivå på skatte- och avgiftstillägg för oriktiga uppgifter avseende periodisering eller därmed jämställd fråga infördes. Frågan hade diskuterats en längre tid och tanken bakom ändringen var att det i dessa fall ofta inte handlar om något egentligt skatteundandragande utan en förskjutning av beskattningen mellan olika perioder. Skattetillägg enligt lagen om mervärdesskatt och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt avgiftstillägg enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare halverades i periodiseringsfallen, från 20 procent till 10 procent. Även skattetillägg enligt taxeringslagen halverades, från 40 procent till 20 procent.

En viss uppmjukning gjordes också i fråga om vad som skulle förstås med normalt tillgängligt kontrollmaterial vid taxeringen och följaktligen medföra ett lägre avgiftstillägg – 10 procent i stället för 20 procent.

Vidare slopades möjligheten till s.k. nettokvittning, dvs. kvittning mellan olika poster inom en förvärvskälla, vid beräkning av underlaget för skattetillägg.

Slutligen infördes en ny eftergiftsgrund som medgav befrielse från bl.a. skattetillägg och avgiftstillägg om det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. Syftet var att skapa en ventil när eftergift inte kunnat medges enligt de dåvarande eftergiftsgrunderna.

### 3.6 1997 års ändringar

Genom den nya lagen, skattebetalningslagen, gjordes 1997 vissa ändringar av skattetilläggsreglerna. Tillämpningsområdet för skattetillägg utvidgades till att gälla oriktiga uppgifter om sådan ersättning från vilken skatteavdrag ska göras. Den utvidgade regleringen byggde

på bestämmelserna om avgiftstillägg i lagen om uppbörd av sociala avgifter från arbetsgivare.<sup>4</sup>

Till följd av de förslag som framfördes i betänkandet Elektronisk dokumenthantering inom skatteförvaltningen (Ds 1994:80) och i Skattebetalningsutredningens slutbetänkande Ett nytt system för skattebetalningar (SOU 1996:100) anpassades dessutom skattetilläggsreglerna till den nya förutsättningen att skattskyldiga fick möjlighet att kommunicera med skattemyndigheterna elektroniskt i stället för genom en skriftlig handling.

Efter framställningar från Riksskatteverket (numera Skatteverket) och Sveriges Industriförbund om behovet av vissa ändringar i skattetilläggsreglerna halverades uttagsnivån för skattetillägg enligt taxeringslagen (1990:324) vid periodiseringsfel från 20 procent till 10 procent i fråga om inkomstskatt och från 10 procent till 5 procent beträffande mervärdesskatt. Motsvarande sänkningar gjordes i skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

## 3.7 Den andra översynen av systemet

### 3.7.1 Skattetilläggskommitténs förslag år 2001

Regelverket om skattetillägg fortsatte att kritiseras i flera avseenden, bl.a. framfördes synpunkter om att det inte var tillräckligt nyanserat och att det inte tog tillräcklig hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Samtidigt hade de regeländringar som genomförts just i syfte att nyansera skattetilläggen kritiserats för att komplicera regelsystemet i alltför hög grad. Förutom detta hade allt fler börjat ifrågasätta om bestämmelserna om skattetillägg var förenliga med den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen.

Med anledning av detta tillsattes våren 1999 en kommitté med uppdraget att göra en förutsättningslös översyn av skattetilläggsinstitutet. Skattetilläggskommittén skilde sig från sitt uppdrag genom betänkandet Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25). I betänkandet före-

---

<sup>4</sup> Proposition Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.(prop. 1996/97:100 s. 454).

slogs tämligen radikala förändringar av regelsystemet rörande administrativa sanktionsavgifter. Betänkandet innehåller bl.a. förslag som i flera avseenden innebar en ändrad syn på själva grundstrukturen i lagstiftningen om administrativa sanktionsavgifter. En stor del av förslagen genomfördes dock inte men det är ändå av intresse att här presentera även några av dem.

Kommittén utgick i enlighet med direktiven från att det alltjämt skulle finnas ett system med sanktioner som riktade sig mot oriktigt uppgiftslämnande på skatteområdet men ansåg att det inte fanns tillräckliga skäl att försöka konstruera en i grunden förändrad principlösning. Däremot föreslog kommittén bl.a. en skärpning av beviskravet för oriktig uppgift, att de automatiska skattetilläggen vid skönstaxering skulle avskaffas och att subjektiva rekvisit skulle införas.

Vidare presenterade kommittén utförliga argument för och emot att knyta skattetillägget till undandragen skatt samt olika beräkningsmetoder.<sup>5</sup> Kommitténs slutsats blev emellertid att det gällande systemet för beräkning av skattetillägg borde behållas med endast smärre ändringar eftersom det var mycket svårt att hitta någon invändningsfri alternativ lösning.

Ett förslag på en uttagsprocent om 40 procent på skattetillägg, inte bara på inkomstskatt, utan också på mervärdesskatte-, punkt- och socialavgiftsområdena lämnades. Detta motiverades med att det då inte skulle uppkomma några statsfinansiella effekter av betydelse av utredningens övriga förslag.

Vidare tittade kommittén på frågan om maximibelopp för skattetillägg men kom fram till att någon i lag bestämd maximiregel för skattetillägg inte borde införas. Kommittén ansåg att de synpunkter som kunde tala för en maximiregel skulle kunna tillgodoses inom ramen för en allmän möjlighet till jämkning.

Kommittén föreslog att en möjlighet att jämka skattetillägg för bl.a. gränfall och fall då tillägget annars skulle bli oproportionerligt högt, skulle införas. För att inte alltför disparata resultat skulle kunna uppkomma och tillämpningen även i övrigt underlättas borde jämkning bara kunna ske till hälften eller en fjärdedel av vad som annars hade tagits ut.

---

<sup>5</sup> SOU 2001:25 s. 226 f.

Även frågor om tillämpning av skattetilläggsreglerna på periodiseringsfel och liknande oriktigheter analyserades i betänkandet. Kommittén övervägde allvarligt om man inte kunde avstå från att över huvud taget ta ut en ekonomisk sanktion när den oriktiga uppgiften handlar om periodisering eller en därmed jämställd fråga. Den angivna lösningen skulle emellertid innebära att även sådana fel som inte framstod som ursäktliga lämnades obeivrade och de skattskyldiga skulle helt sakna ett på sanktionssystemet grundat incitament till en från skattesynpunkt riktig periodisering. En sådan lösning ansågs därför gå alltför långt. Kommittén föreslog i stället att skattetillägg skulle tas ut med 2 respektive 10 procent vid periodiseringsfel beroende på vilken period beloppet hänförs till.

### 3.7.2 2003 års ändringar

Bestämmelserna om skattetillägg reformerades 2003. Reformen byggde på 1999 års Skattetilläggskommittés betänkande. Genom reformen infördes nya kapitel om särskilda avgifter i taxeringslagen och skattebetalningslagen. Många av de tidigare bestämmelserna togs dock in i de nya kapitlen utan större ändringar. De generella procentsatserna för uttag av skattetillägg om 40 respektive 20 procent behölls.

Regeringens allmänna utgångspunkt för reformen var att systemet med administrativa sanktioner som riktar sig mot oriktigt uppgiftslämnande på skatteområdet skulle finnas kvar. En annan viktig utgångspunkt var att sanktionssystemet skulle tillgodose Europakonventionens krav. Men det kunde även finnas andra skäl att ändra reglerna. Det var enligt regeringen rimligt att anta att det var av väsentlig betydelse för det allmänpreventiva syftet med sanktionerna och för systemets legitimitet att det uppfattas som rättvist, rimligt och förutsebart. Det fanns enligt regeringen skäl att tro att sistnämnda faktorer har större betydelse för allmänpreventionen än nivån på de sanktioner som beslutas.<sup>6</sup>

Eftersom det framförts kritik mot att befrielsegrunderna tillämpats alltför restriktivt och onyanserat förtydligades och komplette-

---

<sup>6</sup> Se propositionen Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m. (prop. 2002/03:106) s. 106 f.

rades dessa med ett par nya grunder för att åstadkomma en mer rättvis och generös tillämpning samt en ökad förutsebarhet.

För att ge förekomsten av kontrolluppgifter, som skulle lämnas utan föreläggande, större genomslag än tidigare utvidgades området inom vilket skattetillägg inte skulle tas ut när en oriktig uppgift rättats eller kunnat rättas med ledning av en sådan kontrolluppgift till att gälla generellt.

Dessutom infördes ytterligare en procentsats (2 procent) för vissa periodiseringsfel. Skälet till ändringen var att 5 procent ansågs vara en alltför hög uttagskvot i vissa situationer där redovisningsperioderna är korta.

### 3.8 Skatteförfarandeutredningens förslag år 2009

År 2005 beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet. Utredningen antog namnet Skatteförfarandeutredningen. I sitt slutbetänkande Skatteförfarandet (SOU 2009:58) föreslog utredningen att en helt ny lag – skatteförfarandelagen – för i stort sett hela skatteförfarandet skulle införas. Tanken var att den skulle ersätta ett antal lagar på skatteområdet.

I utredningens uppdrag ingick även att utvärdera och analysera tillämpningen av regelverket för skattetillägg efter lagändringarna år 2003 och, med utgångspunkt i en sådan genomgång, undersöka om det fanns skäl att ytterligare justera bestämmelserna om skattetillägg i syfte att förstärka rättssäkerhetsaspekterna.<sup>7</sup>

I slutbetänkandet konstaterade utredningen att det inte hade gått tillräckligt lång tid för att det i alla delar skulle vara möjligt att dra slutsatser om hur skattetilläggsbestämmelserna efter 2003 års reform skulle komma att tillämpas. Det kunde dock konstateras att bestämmelserna om skattetillägg hade blivit mer nyanserade och att riskerna för konflikter med Europakonventionens krav hade minskat. Vidare kom utredningen fram till att tillämpningen av befrielsereglerna hade blivit generösare och flexiblare. En negativ effekt av reformen var dock att regleringen blivit komplex och svåröver-

---

<sup>7</sup> Dir. 2007:165.

skådlig. Det bedömdes att tyngdpunkten i regleringen inte längre låg på grundförutsättningarna för skattetillägg utan på beräkningsbestämmelserna och olika typer av undantag. Som en tänkbar för-  
enklingsåtgärd lyfte utredningen fram möjligheten att sänka pro-  
centsatsen för skattetillägg på inkomstbeskattningsområdet från  
40 procent till 20 procent. Utredningen ansåg att regleringen skulle  
bli lättare om skattetillägg som huvudregel beräknades enligt samma  
procentsats oberoende av vilken skatt eller avgift det är fråga om.  
En positiv effekt av en sänkning ansågs vara att trycket i sank-  
tionssystemet skulle minska. Mycket av den kritik som hade riktats  
mot skattetilläggen ansågs helt eller delvis bero på att sanktionen  
uppfattades som för hård. Med en lägre nivå bedömdes det finnas  
bättre förutsättningar för att få acceptans för systemet.

Något förslag på en förändring likt den ovan anförda lämnades  
dock inte eftersom utredningen menade att det inte låg inom dess  
uppdrag att föreslå så genomgripande förändringar.

Utredningen föreslog emellertid att de fasta nivåerna för delvis  
befrielse från skattetillägg skulle tas bort, att utrymmet för frivillig  
rättelse skulle bli större, att normalt tillgängligt kontrollmaterial  
borde få större betydelse och procentsatsen för den som inte gjort  
skatteavdrag borde sänkas till 5 procent.

### 3.8.1 2012 års ändringar

I enlighet med Skatteförfarandeutredningens förslag samlades be-  
stämmelser om skatteförfarandet i en lag – skatteförfarandelagen  
(2011:1244), förkortad SFL. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2012  
och ersatte ett antal lagar på skatteområdet. Vissa termer och ut-  
tryck ändrades genom lagen, t.ex. utmönstrades termerna taxering  
och taxeringsbeslut, självdeklaration bytte namn till inkomstdekla-  
ration och benämningen skattedeklaration infördes som en sam-  
lingsbenämning för ett antal deklARATIONER som tidigare hade haft  
olika benämningar.

För att förstärka rättssäkerhetsaspekterna togs de fasta nivåerna  
för delvis befrielse från skattetillägg bort. Utrymmet för delvis be-  
frielse från skattetillägg blev större. Normalt tillgängligt kontroll-  
material fick större betydelse för bedömningen om skattetillägg ska  
tas ut. Procentsatsen för skattetillägg för den som inte har gjort



skatteavdrag sänktes till 5 procent. För att motverka skönstaxeringspekulation infördes särskilda bestämmelser om skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut. Även en bestämmelse om rätt-räkning infördes.

I fråga om Skatteförfarandeutredningens tankar om att sänka pro-centsatsen för skattetillägg på inkomsttaxeringsområdet från 40 procent till 20 procent kunde regeringen inte föreslå några sådana änd-ringar. Däremot ansåg regeringen att bl.a. frågan om nivåerna på skattetillägg borde utredas.<sup>8</sup>

### **3.9 Översynen av systemet med skattetillägg och skattebrott**

#### **3.9.1 Utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandets förslag år 2013**

I mars 2012 beslutade den dåvarande regeringen att tillkalla en sär-skild utredare med uppdrag att lämna förslag på hur rättssäkerheten i vissa delar av skatteförfarandet kunde stärkas ytterligare utan att effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet eller kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket minskade. Utredaren fick i uppdrag att se över bl.a. tre skattetilläggsfrågor, närmare be-stämt systemet med skattetillägg och skattebrott, frågor om normalt tillgängligt kontrollmaterial och risken för skatteundandragande samt nivåerna på skattetillägg. Utredningen antog namnet Utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandet (RIS-utredningen) och lämnade i september 2013 sitt betänkande Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62).

I sitt betänkande föreslog RIS-utredningen ett samlat sanktions-förfarande som innebär en prövning av skattetillägg och skattebrott i ett samlat förfarande i allmän domstol.

Något förslag om ändrade nivåer för skattetillägg lämnades inte. RIS-utredningen ansåg att den nuvarande skillnaden i uttagsnivå som finns mellan inkomstbeskattningsområdet och området för direkt skatt och arbetsgivaravgifter och som legat till grund för de skilda generella skattetilläggsnivåerna har goda skäl för sig. Bety-

---

<sup>8</sup> Se propositionen Skatteförfarandet (prop. 2010/11:165) s. 475.

dande sänkningar av nivåerna kunde förväntas minska statens inkomster från de skattetillägg som tas ut, men sannolikt även till följd av en minskad allmänpreventiv effekt, skatteinkomsterna i övrigt som en följd av ett ökat skatteundandragande. Att skattetilläggets preventiva verkan minskar skulle också enligt RIS-utredningen kunna innebära obalanser i skattetilläggsystemet som kan leda till problem ur ett rättviseperspektiv. Sammantaget bedömde RIS-utredningen att det inte fanns tillräckliga skäl som talade för att ändra de generella nivåerna på skattetillägg. Inte heller fanns det skäl att ändra nivåerna för skattetillägg vid periodiseringsfel eller när skatteavdrag inte gjorts. Någon bedömning avseende nivån på skattetillägg i underskottsfall gjordes dock inte.

### 3.9.2 2016 års ändringar

Den 1 januari 2016 infördes ett nytt samordnat sanktionssystem som byggde på RIS-utredningens förslag.<sup>9</sup> En spärreglering infördes i 49 och 59 kap. SFL och i 13 b § skattebrottslagen som innebär att åklagaren inte får inleda en process om skattebrott om Skatteverket redan har fattat beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Omvänt får inte Skatteverket fatta beslut om skattetillägg om Skatteverket gjort en anmälan till åklagare eller om åklagaren av annan anledning har inlett en förundersökning om samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Om åklagaren kommer fram till att lagföring inte ska ske ska Skatteverket pröva frågan om skattetillägg.

Förutom spärregleringen infördes en ny lag om ett samlat sanktionsförfarande i allmän domstol.<sup>10</sup> Allmän domstol kan i samband med skattebrottsprocessen på yrkande av åklagaren besluta om skattetillägg. När en fråga om skattetillägg ska prövas enligt den nya lagen, tillämpas, med vissa undantag, bestämmelserna om skattetillägg i 49 och 51 kap. SFL.

Vid samma tidpunkt ersattes även uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial i skattetilläggsbestämmelserna med uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter. En bestämmelse om att skattetillägg

<sup>9</sup> Se propositionen Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor (prop. 2014/15:131).

<sup>10</sup> Lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall.

inte får tas ut när en oriktig uppgift framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter oavsett rättelsemöjligheter infördes.<sup>11</sup>

Nivåerna på skattetillägg behandlades inte i propositionen (prop. 2014/15:131) genom vilken ovan angivna ändringar lades fram.

---

<sup>11</sup> Se prop. 2014/15:131, 2015/16:SkU4, rskr. 2015/16:16.



## 4 Gällande rätt

### 4.1 Inledning

Bestämmelser om skattetillägg finns i 49 kap. skatteförfarandelagen, (2011:1244), förkortad SFL. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2012 och ersatte bl.a. taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483). I 51 kap. SFL finns bestämmelser om befrielse från särskilda avgifter,<sup>1</sup> bl.a. skattetillägg, och i 52 kap. 3–8 a §§ SFL finns bestämmelser om beslut om skattetillägg.

Sedan bestämmelserna om skattetillägg infördes den 1 januari 1972 har regelverket ändrats vid ett stort antal tillfällen. Regelverket har i huvudsak gjorts flexiblere inom ramen för en bibehållen grundstruktur. Bestämmelserna som anger grundförutsättningarna för att ta ut skattetillägg är fortfarande relativt enkla. Graden av detaljreglering är emellertid högre när det gäller beräkning av skattetillägg.

Vid sidan om det skatteadministrativa sanktionssystemet finns regler om bl.a. skattebrott i skattebrottslagen (1971:69). Den 1 januari 2016 trädde en ny lag om ett samordnat sanktionsförfarande i allmän domstol i kraft. Lagen innebär att åklagare i samband med ett mål om skattebrott även ska föra talan om att skattetillägg ska tas ut. Vidare har det samtidigt införts en spärreglering i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen. Ändringarna har kommit till med anledning av förbudet mot dubbla förfaranden i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, och i EU:s rättighetsstadga.

I det följande lämnas inledningsvis en översiktlig redogörelse av de allmänna förutsättningarna för att ta ut skattetillägg och en när-

---

<sup>1</sup> Med särskilda avgifter avses enligt 3 kap. 17 § SFL förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift och kontrollavgift.

mare beskrivning av utformningen av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg. Därefter berörs kort regleringen om skattebrott och dubbelprövningsförbudet i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen samt i EU:s rättighetsstadga. Avslutningsvis beskrivs i korthet regleringen avseende det samordnade systemet med skattetillägg och skattebrott.

## 4.2 Skattetillägg

### 4.2.1 Vilka skatter och avgifter kan skattetillägg tas ut på?

Tillämpningsområdet för skattetillägg är förhållandevis stort. Skattetillägg tas, med ett undantag, ut för samtliga skatter som omfattas av skatteförfarandelagen (49 kap. 2 § SFL). Vilka skatter det handlar om framgår av 2 kap. 1 § SFL. Där anges att lagen är tillämplig på alla skatter utom de som särskilt undantas i den paragrafen. Skatteförfarandelagen är tillämplig på skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Av 49 kap. 2 § SFL framgår dock uttryckligen att skattetillägg inte ska tas ut på sådan särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster som bl.a. den enskilde själv ska betala.<sup>2</sup> Bestämmelserna om skattetillägg kan även tillämpas på skatter som inte framgår av lagens tillämpningsområde. Det förutsätter dock att det i den aktuella lagen finns en uttrycklig hänvisning till skattetilläggsbestämmelserna i skatteförfarandelagen, se propositionen Skatteförfarandet (prop. 2010/11:165 s. 935).

Skatteförfarandelagen gäller också för ett antal avgifter som räknas upp i 2 kap. 2 § SFL. Skattetillägg får dock inte tas ut på alla de avgifter som räknas upp där. I 49 kap. 3 § första stycket SFL anges nämligen att skattetillägg endast ska tas ut på avgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980), 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. I 49 kap. 3 § andra stycket SFL anges att det som sägs om skatt i 49 kap. även gäller dessa avgifter.

---

<sup>2</sup> 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

## 4.2.2 När får skattetillägg inte tas ut?

I 49 kap. 10 § SFL anges i tre punkter när skattetillägg inte får tas ut. Skattetillägg får inte tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, eller det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

## 4.2.3 Skattetillägg vid oriktig uppgift

Skattetillägg ska tas ut av den som på annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Detsamma gäller om en oriktig uppgift har lämnats i ett mål om egen beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak (49 kap. 4 § SFL). I 49 kap. 5 § SFL finns en definition av begreppet oriktig uppgift. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig, eller en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Innan ett skattetillägg kan beräknas måste ett underlag för skattetillägg bestämmas. Skattetillägg vid oriktig uppgift beräknas normalt på ett underlag som motsvarar ytterligare skatt att betala. När underlaget som skattetillägg ska beräknas på bestäms ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägg, 49 kap. 19 § SFL (se nedan avsnitt 4.2.7).

En förutsättning för att skattetillägg ska kunna tas ut är att det finns ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget (eller ett underskott). Det innebär att det bara blir aktuellt att ta ut skattetillägg om den oriktiga uppgiften har eller hade kunnat ha en direkt påverkan på skatteuttaget på så sätt att skatten skulle ha blivit för låg eller att skatt felaktigt skulle ha tillgodoräknats den uppgiftsskyldige.

Huvudregeln om beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift finns i 49 kap. 11 § SFL. Skattetillägg på slutlig skatt, dvs. sådan skatt

som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 SFL, är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Med skattetillägg på slutlig skatt menas enligt paragrafens definition skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229), lagen (1984:1052) om statlig fastighetskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 den lagen, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader samt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Uttrycket skattetillägg på slutlig skatt används även i 49 kap. 13, 15 och 21 §§ SFL.

I fråga om skattetillägg på annan skatt än slutlig skatt, exempelvis arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt, är tillägget 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften (49 kap. 11 § andra meningen SFL).

En följd av att skattetillägget knyts till den ytterligare skatt eller avgift som tas ut med anledning av den oriktiga uppgiften är att skattetilläggets storlek kan variera mellan olika personer även om personerna lämnat identiska oriktiga uppgifter. Omständigheter som kommunal skattesats, marginalskatt och skattereduktioner kan nämligen medföra att skatten höjs med olika belopp, vilket i sin tur påverkar storleken på skattetillägget.

Innan ett skattetillägg beräknas ska, enligt 49 kap. 20 §, underlaget för inkomstskatt rätträknas (se vidare avsnitt 4.2.7).

### *Periodiseringsfel*

Under vissa förutsättningar kan skattetillägget beräknas enligt lägre procentsatser än vad som anges ovan. Enligt 49 kap. 13 § SFL ska skattetillägget beräknas efter procentsatserna 10, 5 eller 2 procent om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod. Anledningen till att en lägre procentsats tillämpas i fråga om periodiseringsfel och liknande är att det här inte är fråga om ett egentligt skatteundandragande utan om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder, se propositionen om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m.



(prop. 1991/92:43 s. 68) och propositionen om Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m. (prop. 1997/98:10 s. 67).

På slutlig skatt är skattetillägget 10 procent.<sup>3</sup> Skattetillägget på annan skatt (exempelvis mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och punktskatt) är 2 procent om redovisningsperioden för skatten är högst tre månader och den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader före eller fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförts till. I andra fall beräknas skattetillägget efter 5 procent.

### *Underskott*

Sedan 1992 finns det en bestämmelse om skattetillägg vid en oriktig uppgift som, om den hade följts, skulle ha lett till ett underskott eller en ökning av ett underskott.<sup>4</sup> Av naturliga skäl kan skattetillägget i sådana fall inte beräknas utifrån den undandragna skatten. I stället görs här beräkningen utifrån den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Enligt 49 kap. 14 § SFL ska skattetillägget beräknas på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Bestämmelsen gäller underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår.

Om det, på grund av att den oriktiga uppgiften inte följs, i stället blir ett överskott ska skattetillägg beräknas dels enligt aktuell paragraf på minskningen av underskottet, dels enligt huvudregeln i 49 kap. 11 § SFL på den undandragna skatten (prop. 2010/11:165 s. 948).

#### **4.2.4 Skattetillägg vid skönsbeskattning**

I 49 kap. 6 § SFL anges att skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning. Förutsättningarna för skönsbeskattning finns i 57 kap. 1 § SFL. Skönsbeskattning kan ske i två situationer, nämligen om

---

<sup>3</sup> Skattetillägg på slutlig skatt definieras i 49 kap. 11 § SFL.

<sup>4</sup> Se propositionen om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m. (prop. 1991/92:43).

den som är skyldig att lämna deklARATION inte har gjort det eller om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN. Skattetillägg som tagits ut på grund av att den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat deklARATION ska undanröjas om deklARATIONEN lämnas inom viss tid (49 kap. 7 § SFL).

Vid skönsbeskattning tas skattetillägg enligt 49 kap. 15 § SFL ut med 40 procent på slutlig skatt och med 20 procent på annan skatt. Skattetillägget ska beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen.

Tidigare gällde att den deklARATIONSSKYLDIGE vid beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning i avsaknad av deklARATION tillgodoräknades skatt som tagits ut enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial som varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Bestämmelserna i denna del har nyligen ändrats. Fr.o.m. den 1 januari 2016 gäller att skattetillägget vid skönsbeskattning inte ska beräknas på skatt som tas ut enligt avstämningsuppgifter, som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Definitionen av termen avstämningsuppgifter finns i 49 kap. 10 d § SFL och innefattar tre olika typer av uppgifter.

Enligt 49 kap. 15 § punkten 2 SFL ska vid skönsbeskattning rörande mervärdesskatt skattetillägget dessutom beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige. I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift ska skattetillägget enligt andra stycket samma paragraf beräknas enligt bestämmelserna i 49 kap. 11, 13 och 14 §§ SFL. I ett sådant fall tas skattetillägg ut på åtminstone två underlag, dels på grund av avvikelse från en oriktig uppgift, dels på grund av en skönsmässig uppskattning.

I 49 kap. 16 § SFL finns särskilda beräkningsbestämmelser för fall då skönsbeskattningen påverkar ett underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst. Har en inkomstdeklARATION lämnats men en skönsbeskattning har minskat ett underskott som inte utnyttjas samma år, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan på en fjärdedel av minskningen av underskottet. Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den uppgiftsskyldige inte

har lämnat en inkomstdeklaration och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott utnyttjas, ska enligt andra stycket skattetillägget inte beräknas på skatt utan även här på en fjärdedel av den del av underskottet som utnyttjas.

Om skönsbeskattningen förutom att ett underskott minskas eller utnyttjas, innebär att skatt också tas ut, ska skattetillägg beräknas på två underlag. I ett sådant fall ska skattetillägg beräknas dels på en fjärdedel av det underskott som minskas eller utnyttjas, dels på den undanhållna skatten enligt 49 kap. 15 § SFL.

#### 4.2.5 Omprövning av skönsbeskattningsbeslut

För att stoppa möjligheten till s.k. skönstaxeringspekulation infördes genom skatteförfarandelagen särskilda skattetilläggsregler (prop. 2010/11:165 s. 487 f.). Skattetillägg ska enligt 49 kap. 8 § SFL tas ut om den som har skönsbeskattats på grund av att någon inkomstdeklaration inte har lämnats, inte heller har lämnat deklaration inom tid som föreskrivs i 7 § och på Skatteverkets initiativ påförs ytterligare skatt genom omprövning av skönsbeskattningsbeslutet. Bestämmelsen innebär således att den som får ett skönsbeskattningsbeslut avseende slutlig skatt som medför att den slutliga skatten höjs genom omprövning på Skatteverkets initiativ i vissa fall ska påföras skattetillägg.

Skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut är 40 procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet (49 kap. 17 § SFL). Även om deklarationsskyldigheten senare fullgörs kvarstår skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (prop. 2010/11:165 s. 489).

#### 4.2.6 Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 9 § SFL tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag. Hur skattetillägget ska beräknas är reglerat i 49 kap. 18 § SFL. På inte gjort skatteavdrag ska skattetillägg tas ut med 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts.

När arbetsgivaren inte har gjort något skatteavdrag knyts skattetillägget inte till en oriktig uppgift utan till att avdragsskyldigheten

inte har fullgjorts. Skattetillägg tas ut oavsett om mottagaren i efterhand läker bristen genom att själv betala sin slutliga skatt, 49 kap. 9 och 18 §§ SFL (prop. 2010/11:165 s. 941). I nyss nämnda proposition (s. 486) ansåg regeringen att ett skattetillägg med 20 procent av det belopp som borde ha dragits av var en onödigt hård sanktion. En nivå på 5 procent av det inte gjorda skatteavdraget bedömdes vara tillräckligt för att säkerställa effektiviteten i preliminärskattesystemet.

#### 4.2.7 Underlaget för skattetillägg

När underlaget som skattetillägg ska beräknas på bestäms, ska enligt 49 kap. 19 § SFL, hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget. Syftet med bestämmelsen är att reglera hur underlaget för skattetillägg ska bestämmas i kvittningssituationer. Om skattetillägg exempelvis ska tas ut på grund av att en kapitalvinst vid försäljning av fastighet inte har redovisats ska hänsyn tas till kostnader för inköp av fastigheten. Däremot ska hänsyn inte tas till förhållanden som rör en annan fråga, det s.k. kvittningsförbudet. Det innebär t.ex. att underlaget för beräkning av skattetillägget inte påverkas av att den uppgiftsskyldige, sedan den oredovisade vinsten har upptäckts, invänder att han eller hon har haft kapitalförluster vid försäljning av aktier som motsvarar den oredovisade kapitalvinsten (prop. 2010/11:165 s. 951).

I prop. 2010/11:165 s. 952 framhölls vidare att ett yrkande om avsättning till periodiseringsfond eller expansionsfond i vissa fall kan röra samma fråga som den som har föranlett skattetillägget. Så kan vara fallet när skattetillägg tas ut vid skönsbeskattning av en helt oredovisad näringsverksamhet. Saken utgörs då i normalfallet av alla de inkomst- och avdragsposter som ingår i det belopp som uppskattas. I en sådan situation ska underlaget för skattetillägg justeras med anledning av yrkandet.

Exempel i praxis på vad som utgör samma fråga och som ska beaktas när underlaget fastställs är RÅ 2001 ref. 20 (vid försäljning av värdepapper ansågs det inte tillåtet att kvitta förlusterna mot vinsterna) och RÅ 2004 ref. 144 (höjning av en persons inkomst av tjänst och de konsekvensändringar detta medfört för honom i inkomstslaget kapital var hänförliga till en och samma fråga).

Om grunden för ett skattetillägg är en skönsbeskattning bör skattetillägget, enligt vad regeringen uttalade i prop. 2002/03:106 s. 160, bestämmas med hänsyn till invändningar rörande alla de inkomst- och avdragsposter som ingår i det skönsmässigt uppskattade beloppet (jfr propositionen Om ny taxeringslag m.m. [prop. 1989/90:74 s. 377] och RÅ 2002 ref. 46 där hela mervärdesskatteredovisningen var föremål för prövning). I prop. 2002/03:106 s. 160 f. anförde regeringen att det förhåller sig annorlunda när en särskild inkomst- eller kostnadspost är föremål för prövning eller, vid mervärdesskatt, någon enskild mervärdesskattepost. I sådana fall måste kvittningsyrkandet vara hänförligt till just den frågan för att det ska beaktas vid fastställande av underlaget för skattetillägg.

Lämnas över huvud taget inte några uppgifter om utgående och ingående mervärdesskatt får redovisningen av skatten ses som en och samma fråga och underlaget för skattetillägget utgörs av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt (RÅ 2002 ref. 46). Även i RÅ 2004 not. 76 behandlades vad som är en och samma fråga i mervärdesskattesammanhang. I två avgöranden från 2016 – HFD 2016 ref. 63 I och II – kom Högsta förvaltningsdomstolen fram till att utgående och ingående mervärdesskatt kan ses som en och samma fråga även när den enskilda har angett vissa belopp i deklarationen, men där den oriktiga uppgiften inte avsett någon enskild mervärdesskattepost. Domstolen uttalade i båda fallen att förhållandena liknade dem i RÅ 2002 ref. 46 och att redovisningen av mervärdesskatt, liksom i det målet, får ses som en och samma fråga och att underlaget för skattetillägg därför ska utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.

Om Skatteverket vid inkomstbeskattningen både gör ändringar som påverkar underlaget för skattetillägget och ändringar som inte påverkar underlaget ska en rätträkning göras.

Rätträkning handlar om i vilken ordning Skatteverket gör ändringar i inkomstbeskattningen som påverkar underlaget för skattetillägg. Av 49 kap. 20 § SFL följer att först ska de ändringar som inte föranleder något skattetillägg göras och därefter ska de ändringar som ligger till grund för skattetillägget göras. Rätträkning innebär alltså att hänsyn ska tas till sådana förändringar av underlaget för inkomstskatt som hade kunnat göras i deklarationen, t.ex. ett avdragsyrkande från den uppgiftsskyldige som gäller en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget. Uppenbara

felskrivningar och felräkningar av den typ som inte är oriktiga uppgifter ska också rättas.

Rätträkning gäller bara ändringar som avser en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget. Om ändringen avser samma fråga som den som ligger till grund för skattetillägget, ska underlaget för skattetillägg i stället minskas enligt 19 § (prop. 2010/11:165 s. 952).

Syftet med rätträkningen är att skattetillägget så långt som möjligt ska beräknas på faktisk skatt eller faktiskt underskott i stället för på fiktiv skatt (prop. 2010/11:165 s. 955). Ett annat syfte är att ett skattetilläggs storlek inte ska påverkas av i vilken ordning Skatteverket fattar beslut om olika frågor.

#### 4.2.8 Proportioneringsregel

I 49 kap. 21 § SFL finns vissa bestämmelser om hur beräkningen av skattetillägg ska göras om tillägget ska tas ut enligt mer än en procentsats. Bestämmelsen kom ursprungligen till efter förslag i propositionen Om ändrade regler för skattetillägg m.m. (prop. 1977/78:136). I samband med 2003 års skattereform uttalade regeringen i prop. 2002/03:106 (s. 158) att gällande system har sin främsta komplikation i att det är mycket svårt att beräkna skattetillägg när det ska proportioneras på grund av att olika procentsatser är tillämpliga. Problemen med beräkningarna skulle ses mot bakgrund av att den gällande ordningen för proportionering enligt regeringens bedömning leder till välavvägda skattetillägg. Regeringen ansåg därför att regeln om proportionering borde lämnas oförändrad.

Av första stycket framgår att paragrafen är tillämplig när skattetillägg på slutlig skatt ska beräknas enligt mer än en procentsats. Andra stycket reglerar hur beräkningen ska göras om skattetillägg ska beräknas på undanhållen skatt. Skatten på det sammanlagda undanhållna beloppet ska då fördelas på de respektive undanhållna delbeloppen efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen. Bestämmelsen illustreras med följande exempel i förarbetena (prop. 2010/11:165 s. 956).

A har underlåtit att redovisa två inkomster i inkomstslaget tjänst, en på 20 000 kronor och en på 30 000 kronor. Skattetillägg ska tas ut med 20 procent på den första oriktiga uppgiften och med 10 procent på den andra. Det sammanlagda undandragna beloppet är 50 000 kronor. I exemplet antas att skatten på beloppet är 25 000 kronor. Skattetillägg med 20 procent ska beräknas på ett skattebelopp om 10 000 kronor ( $20\,000/50\,000 \times 25\,000$ ). Det innebär att skattetillägget blir 2 000 kronor (20 procent av 10 000). Skattetillägg med 10 procent ska beräknas på 15 000 kronor ( $30\,000/50\,000 \times 25\,000$ ). Detta skattetillägg blir alltså 1 500 kronor (10 procent av 15 000).

Skattetillägg som tas ut på minskning av underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst ska enligt tredje stycket beräknas på motsvarande sätt. Det är dock av förklarliga skäl inte skatten utan minskningen av underskottet som ska proportioneras.

De ovan angivna beräkningsreglerna tillämpas även i de fall skattetillägg ska beräknas på både undanhållen skatt och minskning av underskott. Då ska beräkningen enligt fjärde stycket göras på de båda underlagen var för sig.

#### 4.2.9 Befrielse från skattetillägg

I 51 kap. 1 § SFL anges olika situationer när befrielse av särskild avgift (förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift och kontrollavgift) ska medges helt eller delvis. Befrielse enligt paragrafen ska medges om det är oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp (första stycket). Några fasta nivåer vid delvis befrielse finns inte.

Vissa angivna omständigheter ska särskilt beaktas vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Det ska särskilt beaktas om den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande, berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter (andra stycket 1).

Förhållandet att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten ska också beaktas särskilt vid skälighetsbedömningen (andra stycket 2).

Det ska även beaktas särskilt om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska

tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet (andra stycket 3).

#### 4.2.10 Tidsfrister för beslut om skattetillägg

I 52 kap. SFL finns bestämmelser om beslut om särskilda avgifter. Bestämmelserna anger väsentligen de tidsfrister som ska iakttas i beslutsfattandet.

Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska enligt huvudregeln i 52 kap. 3 § SFL meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (den s.k. tvåårsfristen).

Om efterbeskattning beslutas, får enligt 52 kap. 5 § SFL ett beslut om skattetillägg meddelas samtidigt. Bestämmelsen är ett undantag från huvudregeln i 3 § för fall då skattetillägg tas ut samtidigt som den skatt eller avgift som tillägget avser beslutas genom efterbeskattning. Beslut om efterbeskattning ska som huvudregel meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 27 §).

Enligt 52 kap. 6 § SFL får ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende meddelas efter tvåårsfristen i 3 § om det meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet. Normalt innefattar beslutet i omprövningsärendet en prövning i sak. Om begäran om omprövning återkallas avslutas ärendet med ett avskrivningsbeslut. Skattetillägg kan tas ut även i ett sådant fall (se prop. 2010/11:165 s. 937 och 968). Beslutet om skattetillägg får i så fall meddelas samtidigt som avskrivningsbeslutet.

Om den som är deklarationsskyldig lämnar deklARATION efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom in till Skatteverket, 52 kap. 4 § första stycket SFL. Om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklARATION, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, 52 kap. 4 § andra stycket SFL. Efter tvåårsfristen får också fattas beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift som lämnas i ett mål om beskattning. Beslutet får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft (52 kap. 7 § SFL). Ett



beslut om att skatteavdrag inte har gjorts ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts (52 kap. 8 § första stycket SFL). I 52 kap. 8 a § SFL regleras en möjlighet för Skatteverket att under efterbeskattningsstid ta ut ett skattetillägg separat efter en underrättelse från åklagare om att en felaktighet eller passivitet inte längre är föremål för utredning om brott.

Av 52 kap. 10 och 11 §§ SFL framgår att särskild avgift inte får beslutas för en avliden person och att en särskild avgift ska tillfalla staten.

### 4.3 Skattebrott

För att förhindra skattefuskar finns vid sidan om det skatteadministrativa sanktionssystemet ett straffrättsligt sanktionssystem, främst reglerat i skattebrottslagen (1971:69).<sup>5</sup> Skattebrottslagen tar företrädesvis sikte på förfaranden som avser större belopp och där gärningen skett uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Påföljder vid brott mot lagen är huvudsakligen böter eller fängelse.

### 4.4 Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga

Europadomstolen har konstaterat att skattetillägg utgör ett straff i Europakonventionens mening (Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, no. 34619/97 respektive 36985/97, den 23 juli 2002).

I Europakonventionen finns civila och politiska rättigheter reglerade. Europakonventionen gäller som svensk lag genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.<sup>6</sup> Härigenom gäller bl.a. dubbelprövningsförbudet i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till konventionen.<sup>7</sup>

Artikel 4 har följande lydelse på svenska.

<sup>5</sup> Skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972 och ersatte då skattestrafflagen (1943:313).

<sup>6</sup> Sverige ratificerade Europakonventionen år 1952 och den blev svensk lag år 1995.

<sup>7</sup> Det sjunde tilläggsprotokollet till konventionen antogs av Ministerkommittén i Europarådet den 22 november 1984.

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
2. Bestämmelserna i föregående punkt skall inte utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.
3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.

Dubbelprövningsförbudet finns reglerat även i EU-rätten, närmare bestämt i artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Stadgan är sedan Lissabonfördragets ikraftträdande den 1 december 2009 en del av primärrätten och således direkt tillämplig.

Enligt artikel 50 i EU:s rättighetsstadga får ingen lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen. Bestämmelsen har genom sin koppling till unionen ett mer vidsträckt geografiskt tillämpningsområde än artikel 4 i tilläggsprotokollet, där det talas om ett andra förfarande i samma stat.<sup>8</sup>

## 4.5 Skattetillägg och skattebrott i ett samordnat förfarande

För att uttag av skattetillägg inte ska strida mot dubbelprövningsförbuden i Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga har det i skatteförfarandelagen införts två spärrar som hindrar Skatteverket från att ta ut skattetillägg i vissa situationer. Den ena spärren är tillfällig (49 kap. 10 a § första stycket SFL) och den andra är slutlig (49 kap. 10 b § SFL). Spärregleringen gäller fr.o.m. den 1 januari 2016.

Regleringen innebär att åklagaren inte får inleda en process om skattebrott om Skatteverket redan har fattat beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet avseende samma per-

---

<sup>8</sup> NJA 2013 s. 502 punkten 14.

son. Omvänt får inte Skatteverket fatta beslut om skattetillägg om verket har gjort en anmälan till åklagare eller om åklagare av annan anledning har inlett en förundersökning om samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Om åklagaren kommer fram till att lagföring inte ska ske ska Skatteverket pröva frågan om skattetillägg.

Förutom spärregleringen har en ny lag om ett samlat sanktionsförfarande i allmän domstol införts.<sup>9</sup> Lagen trädde i kraft den 1 januari 2016. Allmän domstol kan i samband med skattebrottsprocessen på yrkande av åklagaren besluta om skattetillägg. När en fråga om skattetillägg ska prövas enligt den nya lagen, tillämpas, med vissa undantag, bestämmelserna om skattetillägg i 49 och 51 kap. SFL.

---

<sup>9</sup> Lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall.



# 5 Skatteverkets kontrollverksamhet och handläggning av ärenden om skattetillägg

## 5.1 Inledning

En av Skatteverkets uppgifter är att fastställa och ta ut skatter, socialavgifter och andra avgifter så att en riktig uppbörd kan säkerställas. I huvudsak är Skatteverkets beskattningsarbete inriktat på information, löpande ärendehantering och kontroll. I den löpande ärendehanteringens ingår bl.a. registrering och formaliakontroll av skattedeclarationer, kontrolluppgifter och inkomstdeklarationer. Kontrollerna riktar sig mot oavsiktliga fel, fusk och avancerad skatteplanering. För att Skatteverket ska kunna beräkna och kontrollera skatterna och avgifterna och fatta riktiga beslut är det nödvändigt att enskilda fullgör sin uppgiftsskyldighet.<sup>1</sup>

I skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, och skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF, regleras enskildas uppgiftsskyldighet, t.ex. skyldigheten att lämna inkomstdeklaration och skyldigheten att lämna skattedeklaration. Uppgiftsskyldigheten är en central beståndsdel i skattesystemet och är därför tämligen långtgående (se t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2003 ref. 4). Beskattningen bygger till stor del på uppgifter som den enskilda ska lämna. Att uppgiftsskyldigheten fullgörs är således en nödvändig förutsättning för att skattesystemet ska kunna verka på

---

<sup>1</sup> Grundläggande bestämmelser för Skatteverkets verksamhet och organisation finns bl.a. i myndighetsförordningen (2007:515) och förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket. Skatteverkets verksamhet styrs även av regeringens årliga regleringsbrev, andra regeringsbeslut samt andra författningar och beslut. Internt finns arbetsordningen som är generaldirektörens övergripande styrning av organisation, ansvar och befogenheter inom Skatteverket. I arbetsordningen anges Skatteverkets organisation, ledning, chefs ansvar, medarbetaransvar och delegering av beslutanderätt samt handläggning av ärenden.

avsett sätt. Det måste finnas effektiva verktyg för att rätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket och för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Ett sådant verktyg är skattetillägget som regleras i 49 kap. SFL.

## 5.2 Skatteverkets kontrollverksamhet

Det deklarationsmaterial som Skatteverket har att granska är mycket omfattande och av resursskäl är det inte möjligt att granska alla deklARATIONER manuellt. Det är således av avgörande betydelse att Skatteverket inom ramen för sin kontrollverksamhet utnyttjar möjligheterna till maskinell kontroll i syfte att hitta deklARATIONER som är kontrollvärda, se propositionen *Ändringar i skatteregisterlagen* (prop. 1993/94:224 s. 22 f.).

### *InkomstdeklARATIONER*

Kontrollverksamheten som avser den löpande deklARATIONERGRANSKNINGEN är i huvudsak inriktad på att rätta bl.a. skriv- och räknefel samt att genom maskinella urval identifiera deklARATIONER som av olika anledningar bör kontrolleras närmare. Urvalen baserar sig på riskanalyser som arbetas fram hos Skatteverket. Vissa urvalsfrågor kan återkomma ofta medan andra byts ut. Det stora flertalet inkomstdeklARATIONER träffas inte av den maskinella kontrollen, vilket innebär att någon ytterligare åtgärd inte vidtas vad avser den löpande granskningen. Utöver den löpande granskningen av deklARATIONER görs även fördjupade granskningar i form av insatser/projekt och revision. Även dessa insatser grundas ofta på riskanalyser.

Inom Skatteverket finns ett it-stöd för handläggningen av inkomstbeskattningen, ”Taxering I Ny Applikation”, TINA. Allt material (t.ex. inlämnade pappersdeklARATIONER inklusive bilagor) skannas in centralt och deklARATIONEN finns tillgänglig för handläggaren på datorskärmen. Hela granskningsarbetet, från det att material inkommer till verket till dess att beslut meddelas, hanteras med stöd från TINA. Annat material som finns tillgängligt genom TINA är kontrolluppgifter, fastighetsuppgifter, företags samband m.m. Allt material som finns i TINA ingår i beskattningsdatabasen.

### *Skattedeclarationer*

Vad avser Skatteverkets kontroll av inkomna skattedeclarationer har dessa sedan länge skannats in och gjorts tillgängliga för handläggarna via deras terminaler. Även av skattedeclarationerna görs maskinella urval som ett led i att uppmärksamma kontrollvärda deklarerationer. Naturligtvis kan också skattedeclarationer bli föremål för kontroll t.ex. i en insats eller genom revision.

Vad avser mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag finns ett it-stöd som heter MAGI. Motsvarande system för punkt-skatte är KULING.

### *Brottsanmälan*

Skatteverkets uppgift är också att förebygga och motverka ekonomisk brottslighet. Om det vid en utredning om beskattning framkommer att det finns anledning att anta att den skattskyldige begått ett brott enligt skattebrottslagen (1971:69) finns i 17 § den lagen en skyldighet för Skatteverket att göra en anmälan till åklagare. Av 18 kap. 8 § SFF följer att en motsvarande skyldighet att anmäla misstanke om brott även gäller vissa andra brott, t.ex. bokföringsbrott eller grovt bokföringsbrott.

## **5.3 Skatteverkets handläggning av ärenden om skattetillägg**

### **5.3.1 Särskilt kvalificerad beslutsfattare**

I 66 kap. 5 § SFL finns bestämmelser om att beslut om skattetillägg i vissa fall ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat den fråga som ärendet om omprövning gäller. En särskilt kvalificerad beslutsfattare fyller en funktion även på ett tidigare stadium, nämligen när frågan uppkommer om ett skattetillägg ska tas ut. Frågan om skattetillägg ska i ett flertal situationer förankras hos en särskilt kvalificerad beslutsfattare innan ett beslut om skattetillägg tas, vilket innebär att synpunkter inhämtas avseende det beslut om skattetillägg som handläggaren har för avsikt att fatta. Den särskilt kvalificerade beslutsfattare som har lämnat

synpunkter inför ett tidigare beslut i samma ärende (förankring) får inte fatta omprövningsbeslut.<sup>2</sup>

### 5.3.2 Beräkning av skattetillägg på slutlig skatt

#### *Skatteverkets maskinella stöd*

För inkomstbeskattningen finns två it-system som används vid beräkning av skattetillägg. För den årliga beskattningen finns ett beräknings- och registreringsprogram för skattetillägg som ingår i it-systemet TINA. När det har meddelats ett omprövningsbeslut används i stället ett beräknings- och registreringsprogram för skattetillägg som ingår i it-stödet IOR (Intranät omräkningssystem). I dessa system hanteras även de skatter och avgifter som nämns i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 SFL.

Som en följd av utformningen av bestämmelserna om skattetillägg vid inkomstbeskattningen är beräkningsprogrammen komplexa. Detta innebär också att det ibland kan vara förenat med svårigheter för handläggaren att veta hur relevanta underlag ska registreras i beräkningsprogrammen för att skattetillägget ska blir rätt beräknat. Det finns också en gräns för vad dessa program kan hantera, vilket innebär att det i ett antal situationer krävs att handläggaren gör manuella beräkningar. Komplexiteten medför också att det kan vara förenat med svårigheter att göra en rimlighetskontroll av det skattetillägg som räknats fram.

#### *Skatter och skattereduktioner som skattetillägget ska beräknas på*

Enligt 49 kap. 11 § SFL ska skattetillägget beräknas på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 SFL och som, ifall den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den enskilde. Av dessa bestämmelser följer att följande skatter, avgifter och skattereduktioner påverkar skattetillägget.

---

<sup>2</sup> Skatteverkets riktlinje för särskilt kvalificerade beslutsfattare, dnr 131 211947-17/111.



- + Statlig och kommunal inkomstskatt
- + Statlig fastighetsskatt
- + Avkastningsskatt på pensionsmedel
- + Särskild löneskatt på pensionskostnader
- + Kommunal fastighetsavgift
- Skattereduktioner för fastighetsavgift för pensionärer,
  - 1 Skattereduktioner för sjöinkomst,
  - 2 Skattereduktioner för allmän pensionsavgift,
  - 3 Skattereduktioner för arbetsinkomster (jobbskatteavdrag),
  - 4 Skattereduktioner för underskott av kapital,
  - 5 Skattereduktioner för rot- och rutarbete, samt
  - 6 Skattereduktioner för förnybar el.

*Underlaget som skattetillägget ska beräknas på*

Som framgår av 49 kap. 11 och 14 §§ SFL ska skattetillägget beräknas efter en viss procent av sådan skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för, eller när det gäller underskott som felaktigt skulle ha tillgodoräknats, den som har lämnat uppgiften. Motsvarande bestämmelser finns för skattetillägg vid skönsbeskattning.

Innan skattetillägget kan beräknas efter en viss procentsats måste man bestämma det underlag som skattetillägget ska beräknas på (49 kap. 19 § SFL).

Normalt beräknas skattetillägget på ett underlag som motsvarar den skattetilläggsgrundande beskattningshöjningen. Den enskilde kan dock mot en övervägd höjning av beskattningen komma in med ett yrkande om att beskattningen ska sättas ned med till exempel ett inte tidigare yrkat avdrag. Att ett sådant avdrag påverkar den beskattningsbara inkomsten och därmed skatteberäkningen är en sak. Frågan är dock om ett sådant avdrag också ska påverka underlaget för skattetillägg.

Enligt 49 kap. 19 § SFL ska vid bestämmandet av underlaget för skattetillägg hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga

som ligger till grund för skattetillägget. Det som avses med bestämmelsen är att bara en s.k. oäkta kvittningsinvändning ska påverka det underlag (belopp) som ska ligga till grund för skattetillägget. Med äkta kvittningsinvändning avses en invändning som rör en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget. En sådan invändning ska alltså inte påverka underlaget för skattetillägg.

Vid tillämpningen av 49 kap. 19 § SFL måste det därför avgöras vad som utgör samma fråga (eller ”sak”). I förarbeten har det beskrivits som att saken utgörs av det överklagade beslutet, samt klagandens yrkande och de omständigheter som klaganden åberopar till stöd för yrkandet (prop. 1989/90:74 s. 370). Vanligtvis är saken en konkret inkomstpost eller avdragspost i skattebeslutet som det råder en tvist om, men saken kan även vara så vid som alla intäkter och kostnader för ett helt beskattningsår. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat ett antal domar i vilka det avgjorts hur saken ska avgränsas, t.ex. RÅ 2000 ref. 54, RÅ 2001 ref. 20 och RÅ 2004 ref. 144. Nedan följer ett illustrerande exempel.

A, som bedriver en enskild näringsverksamhet, har sålt en vara men inte redovisat inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet. I samband med att Skatteverket överväger att höja beskattningen yrkar A att ytterligare avsättning till periodiseringsfond ska göras. Denna invändning avser en annan sak och ska därför inte påverka underlaget vid beräkningen av skattetillägget (äkta kvittningsinvändning).

A yrkar även avdrag för kostnaden för inköpet av den försålda varan (kostnaden fanns inte med i ursprungsredovisningen). I och med att kostnaden för inköpet av varan avser samma sak, ska denna invändning påverka underlaget för beräkningen av skattetillägget (oäkta kvittningsinvändning).

Schablonavdrag för beräknade egenavgifter utgör en oäkta kvittningsinvändning som ska påverka underlaget för uttag av skattetillägg. Underlaget måste därför, i de fall där det redovisas överskott i inkomstslaget näringsverksamhet, reduceras med avdraget för avsättning till egenavgifter.

### *Rätträkning*

Som ovan framgår påverkar inte en äkta kvittningsinvändning underlaget för skattetillägget, men i vissa fall kan en sådan invändning medföra rätträkning och därmed påverka det skatteuttag (det skikt som skatten beräknas i) som skattetillägget ska beräknas på. Oäkta kvittningsinvändningar rätträknas inte. Rätträkning ska göras för samtliga sänkningar som avser annan sak och kunde ha redovisats i ursprungsdeklarationen, t.ex. till den del ett yrkande om avdrag för avsättning till periodiseringsfond hade varit möjlig att yrka i deklara-tionen. Rätträkning ska även göras för samtliga höjningar som inte är skattetilläggsgrundande. En rätträkning kan också påverka om ett skattetillägg ska beräknas på ett överskott eller underskott. Om rätt-räkning inte görs kan skattetillägget antingen bli för högt eller för lågt. Beräkningsprogrammen TINA och IOR är utformade så att handläggaren i normalfallet inte behöver göra en manuell rätträkning.

### *Fiktiv beräkning av skattetillägg*

Äkta kvittningsinvändningar som inte kan rätträknas medför att en fiktiv beräkning av skattetillägget måste göras. Detta innebär att Skatteverkets tekniska system inte på egen hand kan beräkna skatte-tillägget på rätt sätt. För att skattetillägget ska blir korrekt måste skattetillägget då beräknas manuellt, vilket förutsätter att det görs ”skuggbeskattningar” som utgår ifrån en fiktiv beskattning där t.ex. en äkta kvittningsinvändning inte hade yrkats. Om endast en del av invändningen kunnat rätträknas ska den fiktiva beräkningen avse den återstående delen.

Äkta kvittningsinvändningar som inte kan rätträknas och därför ska föranleda en fiktiv beräkning av skattetillägget är exempelvis invändningar om

- avsättning till periodiseringsfond till den del avsättningen möj-liggörs först med anledning av den oriktiga uppgiften,
- avdrag för uppskovsbelopp vid avyttring av privatbostäder, och
- avdrag för kostnader till den del de inte är direkt hänförliga till den oriktiga uppgiften och inte heller har kunnat rätträknas.

Den fiktiva beräkningen innebär således att skattetillägget inte beräknas utifrån den faktiska beskattningen utan på en hypotetisk beskattning som utgår ifrån att invändningen inte hade framförts.

#### *Beräkning vid flera oriktiga uppgifter med olika procentsatser*

I de fall där skattetillägg på slutlig skatt ska tas ut för flera oriktiga uppgifter, och de oriktiga uppgifterna föranleder uttag av skattetillägg med olika procentsatser måste underlagen för uttag av skattetilläggs kvoterats och detta gäller både när det är frågan om undandragen skatt eller underskott. Detta framgår av 49 kap. 21 § SFL. I avsnitt 4.2.8 finns ett förklarande exempel.

För att beräkningen av skattetillägg ska bli riktig i situationer där skattetillägg ska beräknas för såväl underskott som överskott, krävs att handläggaren registrerar in de kvoterade underlagen.

I situationer där skattetillägg tas ut med olika procentsatser men då fråga är om skattetillägg på antingen överskott eller underskott kan systemen på egen hand göra kvoteringen och beräkningen blir korrekt.

Som stöd för de handläggare hos Skatteverket som ska beräkna underlag för uttag av skattetillägg i de fall där skattetillägg ska tas ut för flera oriktiga uppgifter och dessa föranleder uttag av skattetillägg med olika procentsatser, samt skattetillägget ska beräknas dels på ett underskott, dels på ett överskott finns en speciell blankett framtagen.<sup>3</sup>

### **5.3.3 Beräkning av skattetillägg på annan skatt**

#### *Skatteverkets maskinella stöd*

För mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag används ett beräknings- och registreringsprogram i it-systemet MAGI. Vad avser punktskatterna hanteras skattetilläggen i it-systemet KULING.

---

<sup>3</sup> Information från Skatteverket.

*Underlaget som skattetillägget ska beräknas på*

Underlaget för skattetillägg består i dessa fall av den undandragna eller den felaktigt tillgodoräknade skatten. Bestämmelsen i 49 kap. 19 § SFL är tillämplig även i dessa situationer (se ovan i avsnitt 5.3.2). Högsta förvaltningsdomstolen har i några fall prövat avgränsningen av saken gällande mervärdesskatt, bl.a. i rättsfallen RÅ 2002 ref. 46, RÅ 2004 not. 76 och HFD 2016 ref. 63.

För mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter är beräkningen av skattetillägg inte förenad med de svårigheter som angetts ovan rörande inkomstbeskattningen. Detta eftersom det är fråga om enhetliga procentsatser och att det inte gör någon skillnad om det är fråga om undandragen eller felaktigt tillgodoräknad skatt.

*Beräkning av skattetillägg för inte gjorda skatteavdrag*

Skattetillägg på inte gjorda skatteavdrag enligt 49 kap. 9 och 18 §§ SFL hanteras inom ramen för ett it-system som heter BRIS.



## 6 Statistik

### 6.1 Inledning

Skatteverket har fram till 2015 samlat och tryckt statistik i publikationen *Skatter i Sverige – Skattestatistisk årsbok*, i vilken vissa statistiska uppgifter om skattetillägg finns. Fr.o.m. 2017 publiceras statistiken på Skatteverkets webbplats.<sup>1</sup> I avsnitt 6.2 kommer utredningen att återge uppgifter från den officiella statistiken.

För utredningens arbete har det emellertid varit nödvändigt att hämta in mer ingående statistiska uppgifter från Skatteverket. Uppgifterna har avidentifierats av Statistiska centralbyrån (SCB), och därefter bearbetats och ställts samman av utredningen. För att få mer bakgrundsinformation avseende de beslutade skattetilläggen har ytterligare information hämtats in från SCB. Den senare informationen gör det möjligt för utredningen att kunna bestämma storleken på verksamhetsnivån för företagen, få fram information om bransch, bestämma kön på de fysiska personer som har fått beslut om skattetillägg m.m. Utredningens statistiska sammanställningar redovisas i avsnitt 6.3.

### 6.2 Skatteverkets officiella statistik

Skatteverkets officiella statistik uppdateras en gång per år och den senaste uppdateringen skedde den 20 januari 2017. Tabell 6.1 återger statistiken för beskattningsåren 2013–2015.

---

<sup>1</sup> [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

**Tabell 6.1 Skattetillägg för beskattningsåren 2013–2015, antal beslut samt belopp**

Område	2013	2013	2014	2014	2015	2015
	antal tusental	belopp mnkr	antal tusental	belopp mnkr	antal tusental	belopp mnkr
Inkomstskatt	14	577	13	522	12	353
Mervärdesskatt	22	257	21	273	19	213
Arbetsgivar- avgifter	10	60	10	60	7	34
Avdragen skatt	5	21	5	20	5	20
Punktskatter	0,6	25	0,5	11	0,5	12
<b>Summa:</b>	<b>51</b>	<b>940</b>	<b>50</b>	<b>886</b>	<b>44</b>	<b>632</b>

*Källa:* Skatteverkets hemsida, uppdaterad 2017-01-20.

Tabell 6.1 visar omfattningen av skattetillägg uppdelat per skatteslag mellan beskattningsåren 2013–2015. Av tabellen framgår att skattetillägg inom skatteslaget inkomstskatt svarar för omkring en fjärdedel av det totala antalet beslut om skattetillägg men för hälften eller mer av det totala skattetilläggsbeloppet. Under 2013 var det totala skattetilläggsbeloppet cirka 940 miljoner kronor. Av dessa avsåg cirka 577 miljoner kronor inkomstskatt. Mervärdesskatten, som är näst störst, svarade samma år för cirka 257 miljoner kronor. Inkomstskattens andel av skattetilläggen under åren 2013–2015 var cirka 61, 59 respektive 56 procent. Sammantaget svarade inkomst- och mervärdesskatten för cirka 90 procent av det totala skattetilläggsbeloppet under åren 2013–2015<sup>2</sup>. De kvarvarande skatteslagens andel av totala skattetilläggsbeloppet är således liten. Av dessa är arbetsgivaravgifter det skatteslag som har flest antal skattetilläggsbeslut och störst skattetilläggsbelopp.

Tabell 6.2 visar hur många skattetillägg som togs ut för olika skatteslag och olika företagsformer för beskattningsåret 2014.

<sup>2</sup> Denna statistik kan dock förändras beroende på omprövningar av skattetilläggsbeslut eller ändrade beslut i samband med prövning i domstol.



**Tabell 6.2** Antal skattetillägg fördelat på skatteslag och juridisk form, beskattningsår 2014

Juridisk form	Inkomstskatt	Mervärdes- skatt	Arbetsgivar- avgift	Avdragen skatt	Punkt- skatt	Totalt antal	Andel av total
Fysisk person	10 107	8 944	1 320	789	19	21 179	42,5 %
Handelsbolag	14	1 605	637	336	22	2 614	5,2 %
Aktiebolag	2 811	10 277	7 518	3 257	272	24 135	48,4 %
Ekonomisk förening	72	59	65	30	8	234	0,5 %
Ideella föreningar	86	93	292	187	186	844	1,7 %
Stiftelser	36	13	5	5	0	59	0,1 %
Offentlig myndighet	0	7	6	0	7	20	0,0 %
Övrigt	132	224	335	70	9	770	1,5 %
<b>Summa:</b>	<b>13 258</b>	<b>21 222</b>	<b>10 178</b>	<b>4 674</b>	<b>523</b>	<b>49 855</b>	<b>100 %</b>

Källa: Skatteverkets hemsida, uppdaterad 2017-01-20.

Av tabellen framgår att besluten om skattetillägg till övervägande del avser fysiska personer och aktiebolag. Omkring 42 procent av samtliga beslut är hänförliga till fysiska personer och omkring 48 procent till aktiebolag. I gruppen Övrigt ingår bland annat partrederier, utländska juridiska personer, enkla bolag, värdepappersfonder, oskiftade dödsbon, sparbanker m.m. Tabell 6.3 visar motsvarande uppdelning för det totala skattetilläggsbeloppet för beskattningsåret 2014.

**Tabell 6.3 Skattetillägg i tusentals kronor fördelat på skatteslag och juridisk form, beskattningsår 2014**

Juridisk form	Inkomstskatt	Mervärdesskatt	Arbetsgivaravgift	Avdragen skatt	Punktskatt	Totalt antal	Andel av total
Fysisk person	182 563	50 146	2 891	1 697	94	237 392	26,8 %
Handelsbolag	24	22 619	2 381	723	152	25 900	2,9 %
Aktiebolag	311 952	182 727	49 540	15 773	9 243	569 236	64,2 %
Ekonomisk förening	1 178	766	151	61	14	2 170	0,2 %
Ideella föreningar	903	509	958	585	539	3 496	0,4 %
Stiftelser	546	186	10	6		748	0,1 %
Offentlig myndighet		638	96		962	1 696	0,2 %
Övrigt	25 141	15 246	4 261	693	250	45 592	5,1 %
<b>Summa:</b>	<b>522 310</b>	<b>272 840</b>	<b>60 287</b>	<b>19 538</b>	<b>11 256</b>	<b>886 232</b>	<b>100 %</b>

*Källa:* Skatteverkets hemsida, uppdaterad 2017-01-20.

Medan det var ungefär lika många fysiska personer som aktiebolag som påfördes skattetillägg beskattningsår 2014 (se tabell 6.2) framgår av tabell 6.3 att beloppsmässigt står aktiebolagen för drygt två tredjedelar av det totala skattetilläggsbeloppet. Aktiebolagen tillsammans med fysiska personer omfattar cirka 91 procent av det totala skattetilläggsbeloppet.

### 6.3 Utredningens statistiska sammanställningar

Utredningens uppdrag är bl.a. att analysera bestämmelserna om beräkning av skattetillägg, och undersöka olika alternativ men lämna ett förslag inklusive författningsförslag i syfte att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist. För att kunna fullfölja uppdraget har utredningen fått ta del av information från Skatteverket rörande beslut om skattetillägg inom skattelagen inkomstskatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt samt punktskatter för beskatt-

ningsåren 2010–2015. Denna information innehåller uppgifter om beslutade skattetillägg, omprövningar, skattetilläggsprocent, underlaget som skattetillägget baseras på, beslutsdatum, beskattningsår, juridisk form m.m. Informationen är dock inte helt komplett. Vissa uppgifter saknas för vissa beskattningsår eller för vissa skatteslag. För att få fram det slutligt giltiga beslutet om skattetillägg måste kedjan av grundbeslut och omprövningar följas.

Vid bestämmande av nivån på skattetilläggsprocenten har ett antagande om visst spann kring procentsatsen gjorts. Detta då den redovisade procentsatsen varierat. I denna process har hänsyn tagits till information om nedsättning av skattetillägget. Utredningens information från Skatteverket har även kompletterats med information från SCB. Syftet med denna komplettering är att kunna fånga upp en mer utförlig bild av den som fått beslut om skattetillägg. Det är med denna kompletterande information som en redovisning har kunnat göras uppdelat på storleken av näringsverksamheten.

Nedanstående redovisning av hur informationen om skattetilläggen ser ut är framtagen för beskattningsåren 2013–2015. Detta för att överensstämja med de tidigare redovisade officiella uppgifterna. Precis som för den officiella redovisningen avses nedan beslut om skattetillägg redovisat per beskattningsår.

I den redovisning som görs finns även en beskrivning av hur fördelningen av skattetilläggen ser ut. Denna beskrivning görs med utgångspunkt i några statistiska mått. De mått som anges är percentiler, median, maximala värdet samt medelvärdet. Begreppet percentil kan förklaras på följande sätt. Antag att 100 personer vardera har en viss summa kontanter i sin plånbok. Sorteras dessa personer efter storleken på sitt innehav, från den som har minst till den som har störst innehav så innefattar 10 percentilen de första 10 procenten i denna ordning. Om den tionde personen har 5 kronor i sin plånbok har de 9 första personerna mindre än 5 kronor i sin plånbok. Medianen utgör den 50 percentilen, dvs. 50 procent av den observerade gruppen. Om medianen är 100 kronor har hälften av alla personer mindre än 100 kronor i sina plånböcker.

Redovisningen i efterföljande avsnitt sker i storleksordning av summa skattetillägg. Således börjar redovisningen med skatteslaget inkomstskatt, fortsätter med mervärdesskatt etc.

### 6.3.1 Inkomstskatt

I tabell 6.4 visas skattetilläggen för beskattningsåren 2013–2015 uppdelat på procentsats för skattetilläggen samt antal och summa belopp. Tabellen visar att skattetillägg på 10 procent, vilket tas ut för periodiseringsfel, inom skatteslaget inkomstskatt är relativt ovanligt och har marginell betydelse för det sammanlagda skattetilläggsbeloppet.

**Tabell 6.4 Skattetillägg uppdelat på procentsats för beskattningsåren 2013–2015, inkomstskatt**

Skattetillägg procentsats	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
40 procent	13 822	620	13 226	516	12 072	273
10 procent	118	1	316	3	150	1
<b>Summa:</b>	<b>13 940</b>	<b>621</b>	<b>13 542</b>	<b>519</b>	<b>12 222</b>	<b>274</b>

En jämförelse mellan tabell 6.4 och de officiella siffrorna i tabell 6.1 visar på vissa skillnader. Störst avvikelse från de officiella siffrorna finns för beskattningsåren 2013 samt 2015. För 2013 visar informationen som utredningen fått ta del av ett större belopp på skattetilläggen än vad som officiellt har redovisats (621 miljoner kronor vs 577 miljoner kronor). Det omvända gäller för beskattningsåret 2015 (274 miljoner kronor vs 353 miljoner kronor). Beskattningsåret 2014 visar en mindre avvikelse både vad gäller antal beslut och summa belopp. Det finns flera orsaker till dessa skillnader. De officiella siffrorna visar hur läget är vid en viss tidpunkt medan de uppgifter från Skatteverket som utredningen fått ta del av förändras kontinuerligt på grund av nytillkomna beslut om skattetillägg, omprövningar och beslut av domstol. Siffrorna inkluderar nedsättning av skattetilläggen. Utgår vi från grundbesluten, dvs. räknar man upp alla nedsatta skattetillägg, får vi fram att den totala nedsättningen av skattetilläggen var cirka 12 miljoner år 2013, cirka 24 miljoner år 2014 samt cirka 17 miljoner år 2015.

För skatteslaget inkomstskatt finns uppgifter även om hur många som skönsbeskattats samt fått beslut om skattetillägg härrörande från underskott. Skönsbeskattning kan aktualiseras när den som är skyldig att lämna deklaration inte har gjort det eller när denne visserligen har lämnat en deklaration men skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag

för deklarationen. I tabell 6.5 återges dessa uppgifter. Av samtliga beslut om skattetillägg utgör, i snitt för 2013–2015, cirka 37 procent av besluten skönsbeskattning. Beloppsmässigt utgör dessa cirka 25 procent av det totala skattetilläggsbeloppet. Av beslutade skattetillägg för aktiebolag utgör dock skönsbeskattning som grund för beslutet en stor andel. För beskattningsåret 2013 vad andelen av beslutade skattetillägg för aktiebolag på grund av skönsbeskattning cirka 62 procent. För beskattningsåren 2014 och 2015 var andelen cirka 59 respektive cirka 67 procent. Beslut om skattetillägg härrörande från underskott är relativt ovanligt. Nästintill samtliga beslutade skattetillägg vid underskott för beskattningsåren 2013 och 2014 härrör från juridiska personer. Endast 12 beslutade skattetillägg vid underskott beskattningsåret 2013 härrör från fysiska personer.

**Tabell 6.5 Skattetillägg för beskattningsåren 2013–2015, inkomstskatt**

Orsak till skattetillägg	2013	2013	2014	2014	2015	2015
	antal	mnkr	antal	mnkr	antal	mnkr
Skönsbeskattning	5 212	116	4 695	116	4 925	127
Underskott	455	18	136	2	–	–
<b>Summa:</b>	<b>5 667</b>	<b>134</b>	<b>4 831</b>	<b>118</b>	<b>4 925</b>	<b>127</b>

Not: Uppgift för antal och belopp avseende underskott saknas för 2015.

**Tabell 6.6 Skattetillägg uppdelat på juridisk form för beskattningsåren 2013–2015, inkomstskatt**

Juridisk form	2013	2013	2014	2014	2015	2015
	antal	mnkr	antal	mnkr	antal	mnkr
Fysisk person	10 715	227	10 196	189	9 122	161
Aktiebolag	3 154	390	3 123	325	2 884	106
Övriga	71	4	223	5	216	7
<b>Summa:</b>	<b>13 940</b>	<b>621</b>	<b>13 542</b>	<b>519</b>	<b>12 222</b>	<b>274</b>

Både antalsmässigt och beloppsmässigt är det fysiska personer och aktiebolag som står för en övervägande majoritet av samtliga beslut. Detta framgår av tabell 6.6. Beloppsmässigt är mer än hälften av det totala skattetilläggsbeloppet hänförligt till aktiebolag 2013 och 2014. År 2015 är mer än hälften av beloppet hänförligt till fysiska per-

soner. Övriga juridiska former, såsom oskiftade dödsbon, handelsbolag, utländska juridiska personer m.fl., utgör både sett till antalet och beloppsmässigt en försvinnande liten andel. Under beskattningsåren 2013–2015 inkom cirka 7,5 miljoner inkomstdeklarationer för fysiska personer. Det är således en väldigt liten andel av dessa deklarationer som ger upphov till beslut om skattetillägg. Andelen deklarationer som ger upphov till skattetillägg för fysiska personer är genomsnittligen cirka 1,5 promille. Från aktiebolag inkom under samma beskattningsår i genomsnitt drygt 470 000 deklarationer. Detta ger en andel av deklarationer som ger upphov till skattetilläggsbeslut om i genomsnitt drygt 6 promille. Av de fysiska personerna står kvinnorna i genomsnitt för cirka 25 procent av antalet beslutade skattetillägg. Avseende beslutade skattetilläggsbelopp står männen dock för i genomsnitt cirka 80 procent. Männen står således för den absoluta majoriteten av antalet skattetilläggsbeslut och skattetilläggsbelopp.

I tabell 6.7 anges fördelningsmått för skattetillägg för skattelaget inkomstskatt för beskattningsåren 2013–2015.

**Tabell 6.7 Fördelningsmått av skattetillägg för beskattningsåren 2013–2015, inkomstskatt**

Fördelningsmått	2013 kronor	2014 kronor	2015 kronor
1 percentilen	629	807	801
5 percentilen	1 587	1 773	1 824
10 percentilen	2 214	2 270	2 254
25 percentilen	3 774	3 967	3 662
Median	7 954	8 268	7 682
75 percentilen	18 605	17 972	17 046
90 percentilen	47 722	44 660	40 000
95 percentilen	91 434	85 685	77 000
99 percentilen	363 707	304 258	231 879
Max värde	99 mnkr	54 mnkr	4 mnkr
<b>Medelvärde</b>	<b>44 527</b>	<b>38 331</b>	<b>22 358</b>

Av tabellen framgår att fördelningen av skattetilläggen var relativt stabil beskattningsåren 2013–2015. Vad som framträder är att majoriteten av alla beslut om skattetillägg avser mycket små belopp. Endast ett fåtal beslut avser skattetilläggsbelopp om 100 000 kronor eller

mer. Beskattningsår 2014 kan följande utläsas av tabellen. I 5 procent av skattetilläggsbesluten var skattetillägget högst 1 773 kronor. I 25 procent av besluten var skattetillägget högst 3 967 kronor. Hälften av alla skattetilläggsbelopp (medianen) var högst 8 268 kronor och i 75 procent av besluten mindre än 18 000 kronor. Därefter blir bilden något annorlunda. I 90 procent av samtliga skattetillägg var skattetillägget mindre än 45 000 kronor och i 95 procent av besluten var skattetillägget mindre än 86 000 kronor. Annorlunda uttryck innebar detta att endast 5 procent av skattetilläggsbesluten detta år har inneburit skattetillägg på cirka 86 000 kronor eller mer. Av grundmaterialet framgår att endast en promille av skattetilläggsbesluten avsåg skattetillägg om 500 000 kronor eller mer. Det största enskilda skattetillägget var cirka 54 miljoner kronor.

I tabell 6.8 redovisas skattetilläggen uppdelat på storlek av näringsverksamhet.<sup>3</sup>

**Tabell 6.8 Skattetillägg uppdelat på storlek av näringsverksamheten för beskattningsåren 2013–2015, inkomstskatt**

Storlek på näringsverksamhet	2013 antal	2013 mnr	2014 antal	2014 mnr	2015 antal	2015 mnr
Fysisk person	3 979	72	3 799	65	3 431	64
AB mikro	1 963	169	1 765	159	2 439	73
AB liten	211	41	241	76	208	13
AB medium	74	121	80	13	53	10
AB stort	36	33	31	51	22	6
Ej näringsverksamhet	7 677	183	7 626	156	6 069	108
<b>Summa:</b>	<b>13 940</b>	<b>619</b>	<b>13 542</b>	<b>520</b>	<b>12 222</b>	<b>274</b>

En redovisning av skattetilläggen uppdelat på storleksnivå avseende näringsverksamheten har kunnat göras efter matchning av Skatteverkets information med kompletterande information från SCB. Denna matchning har dock inte kunnat göras för samtliga. Har exempelvis en person inte lämnat en deklARATION så finns denna per-

<sup>3</sup> Storleksindelningen går tillbaka på av EU använda definitioner, dvs. en kombination av antal anställda, omsättning och balansomslutning. Mikro = mindre än 10 anställda samt mindre än 2 miljoner euro i omsättning eller mindre än 2 miljoner euro i balansomslutning. Liten = mindre än 50 anställda samt mindre än 10 miljoner euro i omsättning eller mindre än 10 miljoner euro i balansomslutning. Medium = mindre än 250 anställda samt mindre än 50 miljoner euro i omsättning eller mindre än 43 miljoner euro i balansomslutning.

son inte med i de kompletterande uppgifterna från SCB. Personen kan dock blivit påförd skattetillägg på grund av skönsbeskattning och finns därför med i Skatteverkets information. Som redovisats ovan är det en mycket stor andel av skattetilläggsbesluten för aktiebolag som härrör från skönsbeskattning. Detta innebär problem att få uppgifter om företagsstorlek för samtliga aktiebolag. För att förbättra matchningen har även hänsyn tagits till verksamhetsuppgifter från beskattningsåret innan det aktuella beskattningsåret. Trots detta åstadkoms inte en fullständig matchning. Det beror bl.a. på att det i uppgifterna från SCB även saknas uppgifter om offentliga myndigheter, utländska juridiska personer och ekonomiska föreningar. I tabellen återges fördelningen för de verksamheter där en matchning kunnat göras. Vad som framgår av tabell 6.8 är att merparten av skattetilläggen finns bland de med de minsta näringsverksamheterna. Fysiska personer med näringsverksamhet, mikro näringsverksamhet samt liten verksamhet står för i genomsnitt cirka 79 procent av skattetilläggsbeloppen för de med näringsverksamhet under 2013–2015. De stora enskilda beloppen finns bland de stora aktiebolagen, men sammanlagt är det de mindre verksamheterna som träffas av skattetillägg.

Utredningen har även gjort en uppdelning av verksamheterna med utgångspunkt från Svenskt Näringsgrensindelning (SNI) 2007. Detta på huvudnivån (en-siffrignivå). Denna uppdelning visar att beslut om skattetillägg förekommer i stort sett inom varje näringsgren. De tre näringsgrenarna som mer frekvent framträder, oavsett storlek på verksamheten, är byggverksamhet, handel och verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik.

I tabell 6.9 redovisas skattetilläggen för skatteslaget inkomstskatt beskattningsåret 2014 uppdelade på beloppsintervall för grupperna fysiska personer och aktiebolag. Tabellen visar att det är ett fåtal enskilda som står för de riktigt stora skattetilläggsbeloppen. Vidare framgår att det är hos aktiebolagen de absolut största skattetilläggsbeloppen finns.



**Tabell 6.9 Skattetillägg för beskattningsåret 2014 uppdelat på beloppsintervall i tusentals kronor, antal och belopp, inkomstskatt**

Skattetillägg Intervall tkr	Fysisk person antal	Fysisk person tkr	Aktiebolag antal	Aktiebolag tkr
0–1	181	123	36	24
1–5	3 547	10 789	835	2 978
5–10	2 502	18 248	669	5 370
10–20	2 092	29 904	546	8 075
20–50	1 161	35 326	547	18 497
50–100	396	27 896	225	15 814
100–500	302	55 912	184	40 204
500–	15	11 297	54	234 109
<b>Summa:</b>	<b>10 196</b>	<b>189 495</b>	<b>3 123</b>	<b>325 071</b>

### 6.3.2 Mervärdesskatt

Informationen från Skatteverket rörande mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt har en något annan utformning än övrig information som utredningen fått ta del av. Denna information bygger på uppgifter som normalt lämnas per månad i skattekärlingen, vilket innebär flera möjligheter till skattetillägg per år<sup>4</sup>. Rätt grundbeslut måste kopplas till rätt omprövning för att få fram korrekt beslut om slutligt skattetillägg. Omprövning av skattetillägg är i vissa fall angivna som negativt skattetillägg i informationen. Dessa negativa skattetillägg ska reducera det skattetillägg som togs ut vid grundbeslutet. Det saknas dock grundbeslut i vissa fall, vilket gör det svårt i vissa fall att ta fram beslut om slutligt skattetillägg i dessa tre skatteslag.

Skattetilläggen för mervärdesskatt för beskattningsåren 2013–2015 återges i tabell 6.10 uppdelat på procentsats för skattetillägg. I likhet med vad som är fallet i fråga om inkomstskatt utgör skattetillägg avseende de lägre nivåerna, på 5 respektive 2 procent, en mindre andel av det totala antalet och beloppen. Noterbart är att det för beskattningsår 2014 anges ett negativt belopp för summa skattetillägg avseende 5 procents skattetillägg. Detta härrör från en enskild observa-

<sup>4</sup> Gällande arbetsgivaravgifter och avdragen skatt avser informationen uppgift per månad. Avseende mervärdesskatt kan uppgifterna röra sig om månad eller längre perioder.

tion med ett negativt värde om cirka 6 miljoner kronor. Det är osäkert om detta beror på att ett grundbeslut saknas eller om det är ett registreringsfel. Effekten blir dock ett negativt saldo.

**Tabell 6.10 Skattetillägg för skatteslaget mervärdesskatt uppdelat på procentsats för beskattningsåren 2013–2015**

Skattetillägg procentsats	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
20 procent	27 996	258	27 964	284	25 813	216
5 procent	283	3	349	-3	286	3
2 procent	803	2	535	2	456	1
<b>Summa:</b>	<b>29 082</b>	<b>263</b>	<b>28 848</b>	<b>283</b>	<b>26 555</b>	<b>220</b>

Vid en jämförelse med de officiella siffrorna i tabell 6.1 visar tabell 6.10 genomgående både högre antal och belopp. Om detta enbart är effekten av kontinuerlig förändring är dock svårt att uttolka. Beloppsmässigt ligger beloppen i tabell 6.10 cirka 6–9 miljoner kronor högre för beskattningsåren 2013–2015 än de officiella. Precis som för skatteslaget inkomstskatt kan den totala nedsättningen av skattetillägg för mervärdesskatt uppskattas. Detta sker genom att de nedsatta skattetilläggen räknas upp till grundnivå. Detta ger att den totala nedsättningen var cirka 14 miljoner kronor beskattningsåret 2013, cirka 19 miljoner kronor beskattningsåret 2014 samt cirka 19 miljoner kronor beskattningsåret 2015. Uppgift avseende skönsbeskattning saknas för mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter samt avdragen skatt. Utredningen har således inga uppgifter på andelen av de totala skattetilläggen avseende mervärdesskatt som beror på skönsbeskattning.

Skattetillägg för mervärdesskatt uppdelat efter juridisk form visar samma mönster som för inkomstskatt. Det framgår av tabell 6.11. Skattetillägg avseende aktiebolag svarar för en absolut majoritet av beloppen.

För beskattningsåren 2013–2015 inkom i genomsnitt nästan 4,5 miljoner mervärdesskattedeclarationer. Andelen deklarerationer som gav upphov till beslut om skattetillägg är i genomsnitt cirka 6 promille. Av de beslutade skattetilläggen avseende fysiska personer härrör i genomsnitt cirka 77 procent från män.

**Tabell 6.11 Skattetillägg uppdelat på juridisk form för beskattningsåren 2013–2015, mervärdesskatt**

Juridisk form	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
Fysisk person	12 728	54	12 789	51	11 871	48
Aktiebolag	13 776	187	13 669	208	12 709	158
Övriga	2 578	22	2 393	24	1 975	14
<b>Summa:</b>	<b>29 082</b>	<b>263</b>	<b>28 851</b>	<b>283</b>	<b>26 555</b>	<b>220</b>

**Tabell 6.12 Fördelningsmått av skattetillägg för beskattningsåren 2013–2015, mervärdesskatt**

Fördelningsmått	2013 kronor	2014 kronor	2015 kronor
1 percentilen	182	230	246
5 percentilen	797	940	961
10 percentilen	1 138	1 250	1 233
25 percentilen	2 390	2 476	2 500
Median	5 706	5 720	5 706
75 percentilen	13 716	13 632	13 590
90 percentilen	33 250	32 221	30 864
95 percentilen	59 731	56 372	54 278
99 percentilen	202 336	223 212	202 986
Max värde	14 mnkr	34 mnkr	8 mnkr
<b>Medelvärde</b>	<b>21 024</b>	<b>23 638</b>	<b>19 650</b>

Även skattetilläggen i inkomstslaget mervärdesskatt visar samma skevhet som i inkomstslaget inkomstskatt. Av tabell 6.12 framgår fördelningsmått för skattetillägg för mervärdesskatt. Den nedre delen av fördelningen i tabellen visar att de 10 procent med lägst skattetilläggsbelopp har belopp på mindre än 1 300 kronor. Hälften av alla skattetillägg (medianen) ligger på mindre än 5 800 kronor. Tre fjärdedelar av alla skattetilläggen ligger under 14 000 kronor. Det är först vid de 10 procent högsta skattetilläggen som beloppen ökar ordentligt. Men återigen är det i den sista procentdelen som de riktigt stora skattetilläggsbeloppen finns. Skattetillägg på 500 000 kronor eller mer utgör även här promille av samtliga beslut om skattetillägg. Dessa väger dock tungt när medelvärdet ska beräknas.

I tabell 6.13 visas skattetilläggen fördelat på storleken av näringsverksamheten för beskattningsåren 2013–2015. Denna redovisning görs för de beslut om skattetillägg där kompletterande information om verksamhetsstorlek kunde hämtas från SCB. För i genomsnitt cirka 40 procent av skattetilläggsbeloppen har ingen matchning kunnat ske. Då uppgifter om skönsbeskattning saknas för skatteslaget mervärdesskatt, är det svårt att avgöra hur stor andel av matchningsproblematiken skönsbeskattningen står för. Det är dock klart att en del av förklaringen till avsaknad av matchning ligger just i beslutade skattetillägg på grund av skönsbeskattning. Detta gör att antal och belopp i tabell 6.13 inte kommer att summera sig till tidigare redovisade uppgifter. Intentionen med tabell 6.13 är dock att visa på hur skattetillägg fördelar sig mellan olika storlekar av näringsverksamhet. Det är utredningens bedömning att den visade fördelningen inte nämnvärt torde förändras om en bättre matchning kunnat ske.

**Tabell 6.13 Skattetillägg uppdelat på storlek av näringsverksamheten för beskattningsåren 2013–2015, mervärdesskatt**

Storlek på näringsverksamhet	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
Fysisk person	8 024	34	8 238	33	7 947	33
AB mikro	8 452	82	8 070	82	8 877	84
AB liten	957	19	852	14	547	9
AB medium	215	9	162	4	125	3
AB stort	95	16	85	36	31	1
<b>Summa:</b>	<b>17 743</b>	<b>160</b>	<b>17 407</b>	<b>169</b>	<b>17 527</b>	<b>130</b>

Av tabellen framgår att det är i de riktigt små näringsverksamheterna som merparten av skattetilläggen finns såväl antalsmässigt som beloppsmässigt. För beskattningsåren 2013–2015 finns i snitt cirka 75 procent av skattetilläggen för de med näringsverksamhet hos fysiker eller hos mikro aktiebolag. En uppdelning på SNI 2007 ensifternivå visar att skattetillägg härrör från i princip alla branscher. De tre branscher som mer frekvent förekommer är byggverksamhet, handel och verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik.

Tabell 6.14 visar fördelningen av skattetilläggen för beskattningsåret 2014 uppdelat på intervall i tusental kronor. Av tabellen framgår

att det är hos aktiebolagen som de riktigt stora skattetilläggen finns. Enligt tabellen finns det ingen fysisk person som har ett skattetillägg på över 500 000 kronor. Bara 9 personer har skattetillägg på belopp mellan 100 000 och 500 000 kronor.

**Tabell 6.14 Skattetillägg för beskattningsåret 2014 uppdelat på beloppsintervall i tusentals kronor, antal och belopp, mervärdesskatt**

Skattetillägg Intervall tkr	Fysisk person antal	Fysisk person tkr	Aktiebolag antal	Aktiebolag tkr
0–1	1 118	931	1 077	763
1–5	5 217	13 151	4 985	12 754
5–10	1 534	11 110	1 946	13 894
10–20	778	10 889	1 325	18 730
20–50	338	9 918	851	25 842
50–100	43	2 850	296	20 699
100–500	9	1 911	176	34 134
500–	–	–	46	87 874
<b>Summa:</b>	<b>9 037</b>	<b>50 760</b>	<b>10 702</b>	<b>214 690</b>

### 6.3.3 Arbetsgivaravgifter

I tabell 6.15 återges skattetillägg för arbetsgivaravgifter uppdelat på procentsatsen för skattetillägget. Mönstret från tidigare återkommer även här. Endast ett fåtal beslut om skattetillägg faller inom procentsatserna 5 respektive 2 procent. Beloppsmässigt har dessa skattetillägg ingen nämnvärd påverkan på det totala beloppet. Vid en jämförelse av tabell 6.15 med de officiella siffrorna i tabell 6.1 framgår nästan inga skillnader avseende beloppen. Dock skiljer sig antalet beslut mellan tabellerna, där de officiella siffrorna är genomgående lägre. En förklaring till detta skulle kunna vara att förändringar skett avseende beslut och omprövningar, men dock avseende mycket små belopp.

**Tabell 6.15 Skattetillägg uppdelat på procentsats för beskattningsåren 2013–2015, arbetsgivaravgifter**

Skattetillägg procentsats	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
20 procent	14 045	61	13 446	61	11 259	34
5 procent	188	–	290	–	36	–
2 procent	11	–	4	–	3	–
<b>Summa:</b>	<b>14 244</b>	<b>61</b>	<b>13 740</b>	<b>61</b>	<b>11 298</b>	<b>34</b>

Den uppskattade totala nedsättningen var cirka 10 miljoner kronor beskattningsåret 2013, cirka 13 miljoner kronor beskattningsåret 2014 samt cirka 3 miljoner kronor beskattningsåret 2015. Som tidigare nämnts saknas uppgifter om skönsbeskattning avseende arbetsgivaravgifter.

En uppdelning av skattetilläggen på juridisk form visar att skattetilläggen avseende aktiebolag är helt dominerade. Det framgår av tabell 6.16.

**Tabell 6.16 Skattetillägg uppdelat på juridisk form för beskattningsåren 2013–2015, arbetsgivaravgifter**

Juridisk form	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
Fysisk person	2 548	4	2 530	4	2 332	3
Aktie- bolag	10 650	54	10 305	55	8 299	29
Övriga	1 046	3	905	2	667	2
<b>Summa:</b>	<b>14 244</b>	<b>61</b>	<b>13 740</b>	<b>61</b>	<b>11 298</b>	<b>34</b>

Aktiebolagen står för i genomsnitt 88 procent av skattetilläggsbeloppet beskattningsåren 2013–2015. För de redovisade beskattningsåren inkom i genomsnitt cirka 4,7 miljoner arbetsgivardeklARATIONER. Utifrån dessa gav en andel om i genomsnitt cirka 3 promille upphov till skattetilläggsbeslut. För beslutade skattetillägg avseende fysiska personer, härrör i genomsnitt cirka 77 procent från män. Även i detta avseende är andelen beslutade skattetillägg härrörande från kvinnor väldigt liten.

**Tabell 6.17** Fördelningsmått av skattetillägg för beskattningsåren 2013–2015, arbetsgivaravgifter

Fördelningsmått	2013 kronor	2014 kronor	2015 kronor
1 percentilen <sup>1</sup>	681	577	777
5 percentilen	1 049	1 026	1 086
10 percentilen	1 339	1 382	1 382
25 percentilen	2 827	2 764	2 656
Median	6 774	6 916	6 320
75 percentilen	16 483	16 906	14 343
90 percentilen	38 979	39 207	33 319
95 percentilen	66 641	66 701	53 813
99 percentilen	222 092	202 654	128 427
Maxvärde	3 mnkr	2 mnkr	459 723
<b>Medelvärde</b>	<b>19 067</b>	<b>20 734</b>	<b>14 454</b>

I tabell 6.17 anges fördelningsmått av skattetillägg för skatteslaget arbetsgivaravgifter för beskattningsåren 2013–2015. Av tabellen framgår att nivåerna för skattetillägg avseende arbetsgivaravgifter ligger på en något högre nivå än vid en jämförelse med mervärdesskatt. Vid den övre fördelningen har mervärdesskatt dock en mer markant ökning till ett mycket högre maximalt värde. För arbetsgivaravgifter är cirka 10 procent av alla skattetilläggsbelopp mindre än 1 400 kronor. Cirka en fjärdedel av skattetilläggen ligger på belopp understigande 2 800 kronor. Mer än hälften av alla skattetillägg är på belopp understigande 7 000 kronor. Mer än tre fjärdedelar av alla skattetillägg understiger belopp om 17 000 kronor. De riktigt stora skattetilläggen, dvs. skattetillägg på belopp om 500 000 kronor eller mer, utgör mindre än en procent av samtliga skattetillägg.

I tabell 6.18 återges skattetillägg uppdelat efter storlek på näringsverksamheten. Precis som för skatteslaget mervärdesskatt har utredningen problem med att kunna bestämma verksamhetsstorleken för samtliga. Problematiken ligger till viss del i beslutade skattetillägg på grund av skönsbeskattning. Andelen av skattetilläggsbeloppen som kan storleksbestämmas är i genomsnitt för de aktuella beskattningsåren drygt 60 procent. Intentionen med tabellen är att visa hur skattetillägg fördelar sig över verksamhetsstorlekarna. Att tabellen då inte summerar sig till tidigare redovisade nivåer är inte det avgörande. Utredningen bedömer att en förbättrad matchning

inte nämnvärt torde påverka det redovisade fördelningsmönstret. Som framgått tidigare är det hos de riktigt små näringsverksamheterna som majoriteten av skattetilläggsbeloppen finns. För arbetsgivaravgifter ligger den absoluta majoriteten av skattetilläggen hos aktiebolag av typ mikro näringsverksamhet. Från uppgifterna om branschindelningen ser man att de tre branscher som mer frekvent finns hos beslutade skattetillägg avseende arbetsgivaravgifter är de samma som tidigare nämnts. Det är således från branscherna byggverksamhet, handel och verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik som merparten av beslutade skattetillägg härrör.

**Tabell 6.18 Skattetillägg uppdelat på storlek av näringsverksamheten för beskattningsåren 2013–2015, arbetsgivaravgifter**

Storlek på näringsverksamhet	2013		2014		2015	
	antal	mnkr	antal	mnkr	antal	mnkr
Fysiska personer	1 275	2	1 316	2	1 123	1
AB mikro	6 250	27	5 693	31	5 040	13
AB liten	920	7	839	5	407	3
AB medium	162	2	251	2	71	–
AB stort	65	1	48	–	38	–
<b>Summa:</b>	<b>8 672</b>	<b>39</b>	<b>8 147</b>	<b>40</b>	<b>6 679</b>	<b>17</b>

Tabell 6.19 bekräftar att det för beskattningsåret 2014 är hos aktiebolag som de stora skattetilläggsbeloppen finns. Fysiska personer har maximalt skattetillägg på mindre än 50 000 kronor. Aktiebolagen dominerar besluten om skattetillägg antalsmässigt men framför allt beloppsmässigt.



**Tabell 6.19 Skattetillägg för beskattningsåret 2014 uppdelat på beloppsintervall i tusentals kronor, antal och belopp, arbetsgivaravgifter**

Skattetillägg Intervall tkr	Fysisk person antal	Fysisk person tkr	Aktiebolag antal	Aktiebolag tkr
0–1	351	284	1 034	761
1–5	1 167	2 271	4 858	11 164
5–10	78	568	1 102	7 541
10–20	26	319	515	7 082
20–50	17	530	290	8 495
50–100	–	–	83	5 570
100–500	–	–	35	6 571
500–	–	–	8	7 423
<b>Summa:</b>	<b>1 639</b>	<b>3 972</b>	<b>7 925</b>	<b>54 607</b>

### 6.3.4 Avdragen skatt

Skattetillägg inom skatteslaget avdragen skatt uppkommer genom att en oriktig uppgift konstaterats i skattedeklarationen. Av tabell 6.20 framgår hur skattetillägg inom avdragen skatt är uppdelat på procentsats beskattningsåren 2013–2015. Mycket av det som framkommit i tidigare redovisade tabeller återkommer när det gäller avdragen skatt. Av tabellen framgår att skattetillägg avseende avdragen skatt nästan uteslutande påförts med 20 procent.

**Tabell 6.20 Skattetillägg uppdelat på procentsats för beskattningsåren 2013–2015, avdragen skatt**

Skattetillägg procentsats	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
20 procent	8 052	21	7 456	19	8 403	20
5 procent	535	1	363	1	120	–
2 procent	4	–	–	–	–	–
<b>Summa:</b>	<b>8 591</b>	<b>22</b>	<b>7 819</b>	<b>20</b>	<b>8 523</b>	<b>20</b>

Beloppsmässigt skiljer sig den information utredningen fått ta del av marginellt från den officiellt publicerade. Antal beslut skiljer sig dock mer åt. Som tidigare nämnts kan en del av förklaringen till skillnaderna vara att nytillkomna beslut och omprövningar gällt

mycket små belopp. Den uppskattade totala nedsättningen är nästintill obefintlig. För beskattningsåret 2013 var nedsättningen cirka 1 miljon kronor, medan den för beskattningsåren 2014 och 2015 uppgår till mindre än 1 miljon kronor respektive år. Uppgift avseende skönsbeskattning saknas för skatteslaget avdragen skatt.

**Tabell 6.21 Skattetillägg uppdelat på juridisk form för beskattningsåren 2013–2015, avdragen skatt.**

Juridisk form	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
Fysisk person	2 026	2	1 762	2	1 846	2
Aktiebolag	5 832	18	5 477	17	6 230	18
Övriga	733	2	580	1	447	–
<b>Summa:</b>	<b>8 591</b>	<b>22</b>	<b>7 819</b>	<b>20</b>	<b>8 523</b>	<b>20</b>

Tabell 6.21 visar en uppdelning av skattetillägg på juridisk form i skatteslaget avdragen skatt. Av tabell 6.21 framgår att cirka 85 procent av det totala skattetilläggsbeloppet för beskattningsåren 2013–2015 har tagits ut av aktiebolag. För detta skatteslag saknar utredningen information om population, vilket medför att någon andel inte kan beräknas för de som ger upphov till skattetillägg.

**Tabell 6.22** Fördelningsmått av skattetillägg för beskattningsåren 2013–2015, avdragen skatt

Fördelningsmått	2013 kronor	2014 kronor	2015 kronor
1 percentilen	350	336	679
5 percentilen	900	989	1 018
10 percentilen	1 080	1 195	1 238
25 percentilen	2 059	2 160	2 400
Median	4 541	4 834	5 220
75 percentilen	10 798	11 032	11 693
90 percentilen	22 800	24 000	25 045
95percentilen	38 046	41 794	40 080
99 percentilen	91 755	113 578	119 250
Max värde	783 600	714 270	543 004
<b>Medelvärde</b>	<b>11 014</b>	<b>11 715</b>	<b>11 774</b>

Av fysiska personer som påförts skattetillägg är andelen män i genomsnitt cirka 77 procent.

Tabell 6.22 visar fördelningen av skatteslaget avdragen skatt beskattningsåren 2013–2015. Av tabellen framgår att de riktigt stora skattetilläggsbeloppen ligger på en betydligt lägre nivå, jämfört med tidigare redovisade skatteslag. De lägsta 10 procenten av skattetilläggsbeloppen understiger cirka 1 200 kronor. I mer än en fjärdedel understiger skattetilläggsbeloppet 2 400 kronor. Över 50 procent av alla skattetilläggsbelopp understiger 5 300 kronor. Mer än tre fjärdedelar av alla skattetilläggsbelopp understiger 12 000 kronor.

**Tabell 6.23** Skattetillägg uppdelat på storlek av näringsverksamheten för beskattningsåren 2013–2015, avdragen skatt

Storlek på näringsverksamhet	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
Fysisk person	977	1	865	1	854	1
AB mikro	3 002	6	2 644	6	3 634	7
AB liten	301	2	260	1	223	2
AB medium	19	–	27	2	12	–
AB stort	–	–	3	–	–	–
<b>Summa:</b>	<b>4 299</b>	<b>9</b>	<b>3 799</b>	<b>10</b>	<b>4 723</b>	<b>10</b>

Som tidigare redogjorts avseende mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter har inte full matchning kunnat ske mellan den information som utredningen fått av Skatteverket och SCB. Denna problematik återkommer gällande avdragen skatt. Således kommer antal och belopp inte korrespondera i tabell 6.23 med tidigare uppgifter. Problematiken avseende matchningen gör att i genomsnitt enbart cirka 47 procent av de beslutade skattetilläggsbeloppen finns i tabell 6.23. Det är dock utredningens bedömning att en förbättrad matchning inte nämnvärt torde påverka fördelningen av skattetillägg på storleken av näringsverksamheten. Av tabell 6.21 framgår, som angetts ovan, att den absoluta majoriteten av skattetilläggsbeloppen har tagits ut på aktiebolagen. Detta återspeglas i tabell 6.23 för de skattetilläggsbeslut som verksamhetsnivån kan bestämmas. Av tabellen framgår att det, återigen, är hos de mycket små näringsverksamheterna som skattetilläggen finns.

Branschinformationen visar återigen att det är följande branscher som mer frekvent än andra förekommer bland beslutade skattetillägg byggverksamhet, handel och verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik.

### *Ej avdragen skatt*

Skattetillägg ska tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag. Skattetillägget ska tas ut med 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts. Utredningen har fått följande uppgifter avseende skattetillägg på ej avdragen skatt från Skatteverket. Beskattningsår 2014 beslutades 12 skattetillägg avseende ej avdragen skatt motsvarande cirka 0,2 miljoner kronor. Beskattningsår 2015 beslutades 174 skattetillägg avseende ej avdragen skatt motsvarande cirka 1,3 miljoner kronor. För beskattningsår 2016 beslutades 183 skattetillägg avseende ej avdragen skatt motsvarande cirka 1,4 miljoner kronor.

### **6.3.5 Punktskatter**

I tabell 6.24 redovisas skattetilläggen för punktskatter uppdelat på procentsatser för beskattningsåren 2013–2015. Eftersom uppgifter om skattetilläggets procentsats saknas för skatteslaget punktskatter,

har ett antagande gjorts om att samtliga skattetillägg utgått med 20 procent. Antagandet görs utifrån de uppgifter som framkommit avseende skattetillägg på grund av periodiseringsfel i tidigare skatteslag. Där har dessa enbart utgjort marginell andel av de totala beloppen. Då antal beslutade skattetillägg samt beslutade skattetilläggsbelopp inom skatteslaget punktskatter är litet, torde detta antagande inte nämnvärt påverka slutsatserna.

Redovisningen av skattetilläggen för punktskatter för beskattningsåren ges i tabell 6.24. Skillnader jämfört med de officiella siffrorna i tabell 6.1 ses både gällande antal och belopp. Genomgående är antalet beslut och belopp lägre i tabell 6.24 jämfört med de officiella.

**Tabell 6.24 Skattetillägg uppdelat på procentsats för beskattningsåren 2013–2015, punktskatter**

Skattetillägg procentsats	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
20 procent	364	13	328	9	290	9

Avvikelsen är störst för beskattningsåret 2013. För detta beskattningsår är både antalet beslut och belopp ungefär halverat jämfört med de i tabell 6.1. För beskattningsåret 2014 är antalet och belopp lägre än de officiella, men avvikelsen är mindre för detta beskattningsår än för 2013 respektive 2015. Då uppgifter saknas avseende procentsatsen för skattetillägg samt att någon direkt uppgift till ledning av nedsättning saknas, kan en uppskattning av vad den totala nedsättningen av skattetillägg för punktskatter inte göras.

**Tabell 6.25 Skattetillägg för beskattningsåren 2013–2015, punktskatter**

Orsak till skattetillägg	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
Skönsbeskattning	145	7	181	1	147	7

I tabell 6.25 återges antalet skattetilläggsbeslut och belopp på grund av skönsbeskattning. I genomsnitt har nästan hälften, cirka 48 procent, av skattetilläggsbesluten fattats på grund av skönsbeskattning. Beloppsmässigt är andelen mer varierande. För beskattningsår 2014

är andelen drygt 10 procent, för beskattningsår 2013 cirka 54 procent medan den för beskattningsår 2015 är nästan cirka 78 procent. Antalsmässigt utgör aktiebolagen en mindre andel av skattetilläggsbeslutet. Men beloppsmässigt är det aktiebolagen som står för cirka 85 procent beskattningsår 2013, cirka 50 procent beskattningsår 2014 och cirka 99 procent beskattningsår 2015.

Av tabell 6.26 framgår att nästintill hela skattetilläggsbeloppet, för beskattningsåren 2014 och 2015, kommer från aktiebolag. Under de aktuella beskattningsåren inkom drygt 50 000 punktskattedeclarationer. De deklARATIONER som gav upphov till beslut om skattetillägg utgör i genomsnitt cirka 6 promille av samtliga punktskattedeclarationer.

**Tabell 6.26 Skattetillägg uppdelat på juridisk form för beskattningsåren 2013–2015, punktskatter**

Juridisk form	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
Fysisk person	111	1	115	1	94	–
Aktiebolag	233	9	192	8	182	9
Övriga	20	3	21	–	14	–
<b>Summa:</b>	<b>364</b>	<b>13</b>	<b>328</b>	<b>9</b>	<b>290</b>	<b>9</b>

Av de fysiska personer som gav upphov till beslut om skattetillägg avseende punktskatter, var i genomsnitt cirka 90 procent män.

Fördelningen av skattetilläggen för punktskatter följer i stort samma mönster som för övriga skatteslag. Dock är nivåerna betydligt lägre på nästan samtliga percentiler förutom i den allra översta delen av fördelningen. Tabell 6.27 visar att de 10 procent med de lägsta beloppen på skattetillägg understiger 1 000 kronor. Mer än en fjärdedel av samtliga skattetillägg understiger 1 500 kronor.

**Tabell 6.27** Fördelningsmått av skattetillägg för beskattningsåren 2013–2015, punktskatter

Fördelningsmått	2013 kronor	2014 kronor	2015 kronor
1 percentilen	842	845	420
5 percentilen	955	976	978
10 percentilen	1 000	1 000	1 000
25 percentilen	1 484	1 422	1 184
Median	3 623	2 900	2 729
75 percentilen	8 887	7 564	6 722
90 percentilen	35 769	32 975	18 190
95 percentilen	89 560	103 303	36 658
99 percentilen	714 720	517 693	244 383
Maxvärde	3 mnkr	1 mnkr	6 mnkr
<b>Medelvärde</b>	<b>35 350</b>	<b>29 033</b>	<b>32 813</b>

Vidare visar tabell 6.27 att mer än 75 procent av alla skattetillägg understiger 9 000 kronor. I den övre delen av fördelningen skiljer sig beskattningsår 2015 från beskattningsåren 2013 och 2014. Vid den 90 percentilen ligger nivån på skattetilläggen betydligt lägre än för beskattningsåren 2013 och 2014. Nivåerna på beloppen stiger också långsammare fram till den 99 percentilen för att i den sista procenten öka dramatiskt. Beskattningsår 2015 visar det högsta skattetilläggsbeloppet för samtliga beskattningsår. Tabellen visar dock återigen att riktigt höga skattetilläggsbelopp, dvs. belopp på 500 000 kronor eller mer, tillhör undantaget. Den absoluta merparten av skattetillägg ligger på en relativt låg nivå.

Av redovisningen av skattetillägg uppdelat på juridisk form framgick att aktiebolagen stod för nästintill samtliga skattetillägg. Detta bekräftas i tabell 6.28. Frånsett beskattningsår 2013 visar tabellen att det framför allt är de stora aktiebolagen som står för majoriteten av skattetilläggsbeloppen. En uppdelning på bransch visar att de tre mer frekventa branscherna som ger upphov till beslut om skattetillägg avseende punktskatter är; tillverkning, försörjning av el, gas, värme och kyla samt handel. Den mer frekventa förekomsten av dessa branscher gäller oavsett nivå på näringsverksamheten.

**Tabell 6.28 Skattetillägg uppdelat på storlek av näringsverksamheten för beskattningsåren 2013–2015, punktskatter**

Storlek på näringsverksamhet	2013 antal	2013 mnkr	2014 antal	2014 mnkr	2015 antal	2015 mnkr
Fysisk person	18	–	22	–	10	–
AB mikro	77	7	67	2	67	–
AB liten	35	–	41	–	37	–
AB medium	41	–	21	–	15	1
AB stort	55	1	40	6	55	8
Ej näringsverksamhet	138	4	137	1	106	–
<b>Summa:</b>	<b>364</b>	<b>12</b>	<b>328</b>	<b>9</b>	<b>290</b>	<b>9</b>

## 6.4 Kort sammanfattning och slutsats

Utredningens genomgång av statistik rörande beslutade skattetillägg avseende beskattningsåren 2013–2015 för olika kategorier uppgiftsskyldiga ger i korthet vid handen följande.

Andelen av den totala populationen uppgiftsskyldiga som ger upphov till beslut om skattetillägg är mycket liten, mindre än 1 procent. För skattetillägg inom inkomstbeskattningen svarar fysiska personer för flest antal skattetillägg. Det är dock aktiebolagen som står för majoriteten, cirka två tredjedelar, av beslutade skattetilläggsbelopp. För övriga skatteslag är det aktiebolag som ger upphov till störst andel skattetillägg både antalsmässigt och beloppsmässigt.

När det gäller skattetillägg i näringsverksamhet avser den absoluta merparten av besluten mycket små verksamheter och skattetillägg är, följdriktigt, i de allra flesta fall av mycket begränsad storlek. Endast 1–2 procent av skattetilläggsbesluten avser skattetillägg om 200 000 kronor eller mer och endast någon promille av besluten avser skattetillägg om 500 000 kronor eller mer. De branscher som förekommer mer frekvent skattetilläggsbeslut är byggverksamhet, handel och verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik.

Män svarar för drygt tre fjärdedelar av skattetilläggsbeslut avseende fysiska personer. Andelen av skattetilläggsbeloppet för männen är något högre än tre fjärdedelar.



# 7 Utländsk rätt

## 7.1 Inledning

Utredningen har i uppdrag att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244). Enligt direktiven är det vid genomförandet av uppdraget lämpligt att studera andra europeiska länders påföljdssystem.

Utredningen har valt att undersöka påföljdssystemen som finns i de närmaste grannländerna – Danmark, Finland och Norge – samt i Nederländerna. Syftet är att ge underlag för jämförelser mellan skattetilläggsystemet i Sverige och påföljdssystemen i dessa länder, och därmed idéer om tänkbara alternativa sätt att beräkna skattetillägg. Utformningen av de administrativa sanktionerna varierar mellan länderna. Två grundkonstruktioner kan dock urskiljas. I Finland, Norge och Nederländerna består sanktionerna av skatteförhöjning, tillleggsskatt och vergrijpboeten motsvarande det svenska skattetillägget. Finlands system skiljer sig från de två andra ländernas system på så sätt att sanktionen vid inkomstbeskattningen beräknas på underlag av det undanhållna beloppet och inte på den undandragna skatten som görs i systemen i Norge och Nederländerna samt i fråga om de indirekta skatterna i Finland. I Danmark är det fråga om bötesstraff som beslutas i administrativ ordning för skattebrott.

I detta kapitel redogör utredningen för grunddragen av de utländska påföljdssystemen. Särskild vikt läggs vid hur de utländska sanktionerna beräknas och bestäms. Påföljdssystemen i Finland och Norge behandlas utförligast eftersom dessa är av särskilt intresse vid översynen av de svenska bestämmelserna om beräkning av skattetillägg

## 7.2 Danmark

### 7.2.1 Allmänt

Varje skattskyldig fysisk person i Danmark är skyldig att deklarerera för sina inkomster, oavsett om det är fråga om överskott eller underskott.<sup>1</sup> Även företag, stiftelser och föreningar är deklarations-skyldiga.<sup>2</sup> Såväl direkta som indirekta skatter bestäms i huvudsak utifrån de uppgifter som de deklarationsskyldiga lämnar. En stor del av uppgifterna som rör direkt beskattning lämnas emellertid till Skat (skattemyndigheten) av tredje part (t.ex. arbetsgivare och banker), vilket innebär att deklaranterna endast behöver kontrollera att uppgifterna är korrekta.<sup>3</sup>

Till skillnad från Sverige finns i Danmark inget system med skattetillägg eller andra administrativa sanktioner som gäller om den skatterättsliga uppgiftsskyldigheten nonchaleras. I stället är utgångspunkten att en skatterättslig överträdelse är en brottslig gärning som sanktioneras med fängelse eller böter. Bestämmelser som är avsedda att ge eftertryck åt de deklarationsskyldigas uppgiftsskyldighet avseende inkomst- och förmögenhetsskatter finns i skattekontrollloven.<sup>4</sup> Dessutom finns några bestämmelser i straffeloven. När det gäller indirekt beskattning finns straffbestämmelser i ett stort antal lagar, t.ex. kildeskatteloven, lov om merværdiafgift, lønsumsafgiftsloven och olika punktafgiftslove.

### 7.2.2 Skattebrott

De typiska skattebrotten är när en skattskyldig lämnar oriktiga uppgifter till eller underlåter att svara på förfrågan från skattemyndigheten. Den oriktiga uppgiften ska lämnas som ett led i beskattningsförfarandet. En överträdelse är straffbar endast om den begåtts uppsåtligt eller med grov oaktsamhet. Brottet anses fullbordat när den oriktiga uppgiften kommer in till skattemyndigheten.

Både den skattskyldige själv och andra som lämnat upplysningar beträffande ett visst skattesubjekt kan straffas. Bestämmelsen om

---

<sup>1</sup> 1 § skattekontrollloven.

<sup>2</sup> I 2 § skattekontrollloven anges undantag från deklarationsplikten.

<sup>3</sup> 4 § skattekontrollloven.

<sup>4</sup> LBK nr 1264 af 31/10/2013.

straffansvar för oriktiga uppgifter finns i 13 § skattekontrollloven. En handling som begås med grov oaktsamhet straffas med böter. Den skattskyldige kan välja att medverka i utredningen med den följden att processen kan stanna inom skattemyndigheten och hållas utanför offentlig insyn. Väljer den enskilde att inte medverka i utredningen skickas utredningen oftast vidare till polisen för ytterligare åtgärd och då gäller inte skattemyndighetens sekretess längre.

Det grova uppsåtsbrottet straffas med fängelse och böter, jfr 289 § straffeloven.

### 7.2.3 Sanktioner

#### *Minimumgränser för straffansvar*

Den danska skattemyndigheten har utfärdat riktlinjer om när straffansvar kan utkrävas vid brott mot skatte- och avgiftslagar.<sup>5</sup> Straffansvar vid uppsåtlig överträdelse aktualiseras vid förstagångsförseelse när den undanhållna skatten eller mervärdesskatten är 10 000 danska kronor eller däröver. När det gäller punktskatt är gränsen 5 000 danska kronor. Vid grov oaktsamhet är gränsen för straffansvar vid förstagångsförseelse avseende direkt skatt och mervärdesskatt 20 000 danska kronor eller däröver och för punktskatt 10 000 danska kronor eller däröver.

Om förhållandena är sådana att det inte finns något uppenbart uppsåt och det undanhållna beloppet understiger 20 000 danska kronor, presumeras att överträdelsen har skett genom vårdslöshet och den är därmed straffri. Motsvarande presumptionsregel gäller för punktskatter upp till 10 000 danska kronor.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Skat, Den juridiske vejledning 2017-1, version 2.7, A.C.3.5.1.4 Minimumsgrænser for hvornår der rejses straffesag.

<sup>6</sup> Skat, Den juridiske vejledning 2017-1, version 2.7, A.C.3.5.1.4 Minimumsgrænser for hvornår der rejses straffesag.

### *Fängelse*

Fängelse används flitigt som straff för brott mot danska skatte- och avgiftslagar.<sup>7</sup> Den grundläggande förutsättningen är att brottet måste vara uppsåtligt men även storleken på den undanhållna skatten ska beaktas. Storleken på den undanhållna skatten måste överstiga 250 000 danska kronor för att fängelse ska komma i fråga som sanktion. Om de två kriterierna är uppfyllda, kan fängelsestraff i upp till ett år och sex månader dömas ut.

I fall av särskilt allvarliga brott mot skatte- eller avgiftslag som är avsedda att erhålla en omotiverad fördel för den skattskyldige eller någon annan, kan fängelse dömas ut i upp till åtta år. Svårighetsgraden av brottet bedöms också utifrån storleken av den undanhållna skatten. I praktiken anses en överträdelse som svår om skatt överstigande 500 000 danska kronor undanhållits under ett år eller ackumulerat under flera inkomstår.

Fängelsestraff får endast dömas ut av domstol.

### *Böter i administrativt förfarande*

Skattemyndigheten har i vissa fall befogenhet att utfärda bötesföreläggande utan inblandning av polis och domstol. Böter kan bestämmas i administrativ ordning när det i skatte- eller avgiftslag står att straffet är böter. Handläggning i administrativ ordning får dock inte ske om det är fråga om uppsåtligt handlande och den undanhållna skatten (och eventuella avgifter) kan förväntas överstiga 250 000 danska kronor (se ovan om gränsen för fängelsestraff).

Det administrativa förfarandet liknar det svenska strafföreläggandet. Den misstänkte får en underrättelse om att saken kan avgöras utan ett straffrättsligt förfarande i domstol om personen erkänner att denne gjort sig skyldig till överträdelsen och förklarar sig beredd att inom viss tid betala ett angivet bötesbelopp.<sup>8</sup> Om bötesföreläggandet accepteras kan åtal sedan inte väckas. Motsätter sig den misstänkte föreläggandet överlämnas förfarandet till domstol.

---

<sup>7</sup> Bolander, J., och Langhove Jeppesen, I., Surcharges and Penalties in Tax Law – en rapport som presenterades vid European Association of Tax Law Professors (EATLP) kongress den 28–30 maj 2015 i Milano, Italien.

<sup>8</sup> 20 § skattekontrollloven.

Vid uppsåtliga brott och där det undanhållna beloppet inte överstiger 250 000 danska kronor beräknas normalt böterna till motsvarande två gånger den undanhållna skatten. Vid grov oaktsamhet räknas böterna till en gång det undanhållna skattebeloppet. På den del som inte överstiger 60 000 danska kronor räknas vid uppsåt och grov oaktsamhet böter bara till en gång respektive till hälften av den undanhållna skatten. Bötesbeloppet kan sättas ned vid förmildrande omständigheter.

Principerna för beräkningen av böter fastställs av domstolarna och dessa har skattemyndigheten att följa. Domstolarna utövar en kontinuerlig kontroll över bötesnivån genom de ärenden som överlämnas av polis när skattskyldiga inte har erkänt sin skuld och accepterat sin bot.<sup>9</sup>

## 7.3 Finland

### 7.3.1 Allmänt

Beskattningen i Finland grundar sig, liksom i de nordiska grannländerna, till stor del på den skattskyldiges egen deklarationsskyldighet. Fullgörs inte den lagstadgade deklarationsskyldigheten kan tre administrativa skatterättsliga sanktioner tas till – förseningsavgift, skatteförhöjning och försummelseavgift. Skatteförhöjning är den sanktion som liknar det svenska skattetillägget.

Bestämmelser om skatteförhöjning vid inkomstbeskattningen finns i 32 § lagen om beskattningsförfarande, förkortad BFL.<sup>10</sup> Det finns även bestämmelser om skatteförhöjning i enskilda lagar t.ex. lagen om skatt på arv och gåva<sup>11</sup> och lagen om överlåtelseskatt.<sup>12</sup>

Bestämmelserna om skatteförhöjning avseende skatter på eget initiativ har blivit enhetligare och avsevärt mildrats genom lagen om beskattningsförfarandet avseende skatter som betalas på eget initiativ, förkortad EgenBeskL.<sup>13</sup> Lagen trädde i kraft den 1 januari 2017. De nya bestämmelserna gäller för skatter och avgifter enligt

<sup>9</sup> Skat, Den juridiske vejledning 2017-1, version 2.7, C.3.5.2.1 Beregning af normalbøde i skatte- og afgiftsstraffesager.

<sup>10</sup> 18.12.1995/1558.

<sup>11</sup> 12.7.1940/378.

<sup>12</sup> 29.11.1996/931.

<sup>13</sup> 9.9.2016/768.

tio olika lagar som räknas upp i lagens portalparagraf, t.ex. mervärdes-skattelagen, lagen om förskottsuppbörd och lagen om arbetsgivares sjukförsäkringsavgift.

I Finland kan liksom i Sverige en skatteförhöjning tas ut för en gärning som samtidigt uppfyller rekvisitet för ett visst brott. För att undvika att en och samma gärning undersöks eller att straff påförs två gånger tillämpas lagen om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom ett särskilt beslut.<sup>14</sup>

### 7.3.2 Skatteförhöjning vid direkt beskattning

Bestämmelser om skatteförhöjning vid inkomstbeskattningen finns i 32 § BFL. Av bestämmelsen framgår att skatteförhöjningen är graderad i olika steg utifrån hur klandervärd gärningen är.

I 1 mom. föreskrivs det om skatteförhöjning i fall det finns en mindre bristfällighet eller ett mindre fel i en skattedeklaration eller i en annan uppgift eller handling och om den skattskyldige inte har följt en bevisligen sänd uppmaning att avhjälpa bristfälligheten eller felet. Skatteförhöjningen är då högst 150 euro.

Om den skattskyldige har lämnat in en skattedeklaration eller annan föreskriven uppgift eller handling med väsentliga brister eller fel eller lämnat in dem först efter en bevisligen sänd uppmaning, kan enligt 2 mom., en skatteförhöjning om högst 800 euro tas ut.

Om den skattskyldige medvetet eller av grov vårdslöshet har lämnat in en väsentligt oriktig deklaration eller inte alls lämnat in någon deklaration, ska skatteförhöjning enligt 3 mom. tas ut med högst 30 procent av den inkomst som lagts till och med högst 1 procent av de tillgångar som lagts till.

Enligt 6 mom. tas skatteförhöjning ut efter de i inkomstskattelagen föreskrivna avdragen från skatten och underskottsgottgårelsen.

Det finns inga befrielsegrunder i lagen utan skatteförhöjningen fastställs fall för fall med beaktande av individuella omständigheter. Beslut om skatteförhöjning kan endast fattas av Skatteförvaltningen.

---

<sup>14</sup> 8.11.2013/781. Se även anvisningen Principen ne bis in idem och beskattning: man får inte straffas två gånger för samma sak. 2.12.2013.

### 7.3.3 Storleken på skatteförhöjningen vid direkt beskattning

I Skatteförvaltningens harmoniseringsanvisning finns vissa hållpunkter till ledning för bedömningen av skatteförhöjningens storlek.<sup>15</sup> Harmoniseringsanvisningen är inte bindande för förvaltningsdomstolarna.

De schablonmässiga beloppen av skatteförhöjningar som anges i anvisningen används i de fall det inte finns skäl att minska eller sänka beloppet av skatteförhöjning. Om det är fråga om flera samtida fel eller försummelse följer av Högsta förvaltningsdomstolens årsboksbeslut HFD:2005:61 att förutsättningarna för varje enskild post som läggs till inkomsten bör avgöras var för sig, eftersom posterna vid avgörandet av grad av uppsåt eller vårdslöshet kan vara olika till sin karaktär.

I de två följande avsnitten redovisas valda delar av Skatteförvaltningens harmoniseringsanvisning rörande skatteförhöjning som tas ut i personbeskattningen respektive i företagsbeskattningen.

#### *Skatteförhöjning i personbeskattningen*

Om en fysisk person låter bli att deklarerera ringa inkomster, dvs. lön eller arvode eller andra förvärvs- eller kapitalinkomster om högst 5 000 euro, har den enskilde möjligheten att rätta bristfälligheten i skattedeklarationen utan skatteförhöjningspåföljder. Om den skattskyldige inte rättar bristfälligheten trots att Skatteförvaltningen skickat en skriftlig anmaning, uttas en skatteförhöjning om 100 euro med stöd av 32 § 1 mom. BFL.

I fall en fysisk person låter bli att deklarerera förmögenhet som t.ex. fastigheter, aktier, andel i öppet bolag, kommanditbolag eller annan sammanslutning, tillgångar i yrkes- eller rörelseverksamhet, besittnings- eller nyttjanderätt till förmögenhet samt lån på vilka räntan kan dras av i beskattningen, tas en skatteförhöjning ut om högst 150 euro med stöd av 32 § 1 mom. BFL.

Om en fysisk person låter bli att deklarerera lön eller arvode eller andra förvärvs- eller kapitalinkomster till ett belopp om 5 000 euro eller mer, kan deklARATIONEN i allmänhet anses vara väsentligen brist-

---

<sup>15</sup> Skatteförvaltningens anvisning för harmonisering av beskattningen för 2016, Dnr A182/200/2016.

fällig i den mening som avses i 32 § 2 mom. BFL (se avsnitt 8.3.2 för bestämmelsens innehåll). I allmänhet anses att deklaration av ett inkomstbelopp inte har försummats medvetet eller av grov vårdslöshet om det oredovisade inkomstbeloppet är högst 30 000 euro. Då tas skatteförhöjning ut om högst 800 euro enligt 32 § 2 mom. BFL, om det inte är uppenbart att deklarationen försummats medvetet eller av grov vårdslöshet.

När en skattskyldig låter bli att deklarerar lön, arvode eller annan förvärvs- eller kapitalinkomst om 5 001–30 000 euro (brutto) styrs storleken av skatteförhöjningen av tidpunkten för rättelse. Om den skattskyldige rättar felet efter anmaning men inom den utsatta tiden tas en skatteförhöjning ut om 200 euro. Vid rättelse efter den utsatta tiden tas skatteförhöjning ut om 300 euro och om den skattskyldige inte alls rättar felet tas skatteförhöjning ut om 500 euro med stöd av 32 § 2 mom. BFL.

Om en skattskyldig låter bli att deklarerar lön, arvode eller annan förvärvs- eller kapitalinkomst överstigande 30 000 euro<sup>16</sup> räknas höjningen ut i procent utifrån den beskattningsbara nettoinkomsten. I den beskattningsbara inkomsten ingår inte inkomst som enligt lag är skattefri.

Skatteförhöjningen räknas ut enligt följande progressiva tabell.

**Tabell 7.1** Progressiv tabell för beräkning av skatteförhöjning

Den beskattningsbara nettoinkomst som lagts till (euro)	Skatteförhöjning vid nedre gräns (euro)	Skatteförhöjning på den överstigande inkomstdelen
0–10 000	300	
10 000–60 000	300	3 %
60 000–100 000	1 800	5 %
100 000–	3 800	7 %

När en skattskyldig yrkat avdrag medvetet ogrundat eller byggt sitt avdragsyrkande på en felaktig eller förfalskad handling kan skatteförhöjning tas ut enligt 32 § 1–3 mom., dvs. antingen med ett fast belopp eller med ett fast och rörligt belopp. Är avdragsbeloppet

<sup>16</sup> Med inte deklarerad inkomst avses i detta sammanhang bruttoinkomst, t.ex. bruttohyresinkomst samt det sammanlagda beloppet av försäljningspriser som utgör grunden för uträkningen av överlåtelsevinst.



obetydligt behöver emellertid inte skatteförhöjning tas ut. Som obetydligt belopp betraktas högst 500 euro.

Skatteförhöjning tas inte ut om det visar sig att den skattskyldige begått ett mekaniskt fel i deklARATIONEN.

### *Skatteförhöjning i företagsbeskattningen*

Om ett företags skattedeclaration inte har undertecknats eller det är fråga om någon annan mindre bristfällighet har den skattskyldige möjligheten att avhjälpa bristfälligheten utan skatteförhöjningspåföljder. Om bristen avhjälpas efter anmaning men efter utsatt tid tas en skatteförhöjning ut med 100 euro. Om bristen inte avhjälpas men beskattningen ändå kan verkställas tas en skatteförhöjning ut om 100 euro. Tillämplig bestämmelse är här 32 § 1 mom. BFL.

När ett företags huvuddeklarationsblankett innehåller en väsentlig bristfällighet som påverkar beloppet av skatt, fastställs skatteförhöjningen med stöd av 32 § 2 mom. Om den skattskyldige rättar felet efter anmaning inom utsatt tid är skatteförhöjningen 150 euro och efter den utsatta tiden är skatteförhöjningen 300 euro. Om den ovan nämnda bristfälligheten inte avhjälpas före beskattningens slutförande men beskattningen ändå kan verkställas får skatteförhöjning tas ut med 300 euro.

I det fall en skattskyldig, medvetet eller av grov vårdslöshet, har lämnat en väsentligen oriktig skattedeclaration eller annan stadgad uppgift eller handling, lämnat betydande inkomst- eller förmögenhetsbelopp oredovisade eller baserat avdragsyrkande på falska eller förfalskade handlingar, ska skatteförhöjningen vanligen fastställas till högst 7 procent av den tillagda inkomsten med stöd av 32 § 3 mom. BFL. I speciellt grova fall kan förhöjningen dock stiga upp till 30 procent av den tillagda inkomsten.

Om det finns oredovisade utgifter som hänför sig till en oredovisad inkomst och felet har ett samband med varandra så att de inte kan bedömas var för sig, fastställs skatteförhöjningen på differensen mellan de oredovisade inkomsterna och utgifterna (Högsta förvaltningsdomstolens årsboksbeslut HFD:2016:16).

En skattedeclaration kan anses ha lämnats in medvetet eller av grov vårdslöshet felaktigt om den beskattningsbara inkomsten i förhållande till företagets natur och omfattning belastats med en

utgift som det uppenbart inte går att göra avdrag för eller om en uppenbarligen skattepliktig inkomst deklarerats antingen som skattefri eller om den inte alls deklarerats i huvuddeklarationen.

Frågan om en person handlat medvetet eller av grov vårdslöshet bedöms i allmänhet objektivt utifrån iakttagelser i skattedeklarationen och av frågornas juridiska karaktär. Subjektiva omständigheter kan iakttas endast undantagsvis. Bokföringspliktiga har en särskild aktsamhetsplikt och är ansvariga för skattedeklarationens riktighet. Ett tecken på att någon handlat fel medvetet eller av grov vårdslöshet är att skattedeklarationen upprepande gånger har lämnats in väsentligen oriktig.

I fall den skattskyldige har vidtagit specialåtgärder för att omvandla sin förvärvsinkomst till kapitalinkomst, tas skatteförhöjning ut enligt 3 mom. (högst 30 procent av det undanhållna beloppet). Också när man utreder andra åtgärder för kringgående av skatt tillämpas i allmänhet skatteförhöjningarna enligt denna punkt. Om frågan emellertid lämnar rum för tolkning och skattedeklarationen i sig är rätt inlämnad, kan skatteförhöjningen bli mindre till beloppet eller eventuellt inte alls tas ut.

När det gäller fel som berott på periodisering av inkomster eller tolkning av lagen anses den skattskyldige i allmänhet inte ha handlat medvetet eller av grov vårdslöshet (Högsta förvaltningsdomstolens korta referat HFD 19.10.2005/2644). Skatteförhöjningen tas således ut enligt 32 § 1 eller 2 mom. eller inte alls.

Vid tillämpningen av 32 § 3 mom., dvs. om den skattskyldige medvetet eller av grov vårdslöshet har lämnat in en väsentligen oriktig deklaration eller inte alls lämnat in någon deklaration, kan i fråga om tillagda inkomstbelopp i allmänhet följande tabell användas.

**Tabell 7.2 Progressiv tabell för beräkning av skatteförhöjning**

Inkomst som lagts till (euro)	Skatteförhöjning vid nedre gräns (euro)	Skatteförhöjning på den överstigande inkomstdelen
0–10 000	300	
10 000–60 000	300	3 %
60 000–100 000	1 800	5 %
100 000–	3 800	7 %

Vid beskattning enligt uppskattning och vid outredd förmögensökning tas alltid skatteförhöjning ut. På den undanhållna inkomsten eller förmögenheten tillämpas då de procentsatser för skatteförhöjning som följer av uppsåt eller grov vårdslöshet.

### 7.3.4 Skatteförhöjning vid indirekt beskattning

Bestämmelser om skatteförhöjning för indirekta skatter, t.ex. mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och andra skatter, finns i 37 § EgenBeskL. Som nämnts i avsnitt 7.3.1 har bestämmelserna om skatteförhöjning avseende indirekta skatter blivit enhetligare och avsevärt mildrats genom den nya lagen EgenBeskL som trädde i kraft den 1 januari 2017.

Enligt 1 mom. påförs den skattskyldige skatteförhöjning om en skattedeklaration eller en annan anmälan eller en annan föreskriven uppgift eller utredning är bristfällig eller felaktig eller överhuvudtaget inte har lämnats in. Detsamma gäller om en förskottsinnehållning inte har verkställts eller en källskatt inte har tagits ut.

Om en skattskyldig försöker kringgå en påföljdsavgift genom att lämna skattedeklarationen eller rätta skattebeloppet uppenbarligen i syfte att bli befriad från förseningsavgift eller skatteförhöjning, får skatteförhöjning enligt 3 mom. tas ut i stället för förseningsavgift. Bestämmelsen är avsedd att tillämpas endast i undantagsfall.

I 2 mom. regleras när Skatteförvaltningen får avstå från att ta ut skatteförhöjning. Skatteförhöjning behöver inte tas ut om försummelsen är ringa eller om det finns en giltig orsak till försummelsen. Huruvida försummelsen är ringa ska avgöras utifrån beloppet. Som giltig orsak anses bland annat sjukdomsfall och oöverstigligt hinder. Det ligger på den skattskyldige att lämna en utredning till Skatteförvaltningen om sin oförmåga att uppfylla sin deklarationsskyldighet.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om reformering av beskattningsförfarandet och skatteuppbörden (RP 29/2016 rd) s. 146.

### 7.3.5 Storleken på skatteförhöjningen vid indirekt beskattning

Storleken på skatteförhöjning för indirekta skatter regleras i 38 § EgenBeskL. Skatteförhöjningen beräknas som en procentandel av den skatt som tagits ut till den skattskyldiges nackdel. Procentandelens storlek beror på försummelsens eller felets karaktär.

I propositionen med förslag till lagstiftning om reformering av beskattningsförfarandet och skatteuppbörden (RP 29/2016 rd) behandlas hur storleken på skatteförhöjning ska fastställas. De förklaringar som nedan följer i anslutning till redogörelsen för bestämmelserna om skatteförhöjningens storlek är huvudsakligen hämtade från den propositionen.

Enligt huvudregeln i 38 § 1 mom. är skatteförhöjningen 10 procent av det skattebelopp som tagits ut till den skattskyldiges nackdel.

I 2 mom. föreskrivs att skatteförhöjningen är minst 15 procent och högst 50 procent om försummelsen av deklARATIONSSKYLDIGHETEN är återkommande eller om den skattskyldiges agerande tyder på uppenbar likgiltighet för de förpliktelser som gäller beskattningen. I sådana fall ska Skatteförvaltningen överväga beloppet av skatteförhöjningen utifrån de specifika förhållandena i fallet.

Som en återkommande försummelse anses i allmänhet en försummelse som Skatteförvaltningen redan tidigare har befattat sig med. Ett exempel på en återkommande försummelse kan vara att en skattskyldig i sin skattedeklaration anger mervärdesskatt som omfattas av avdragsbegränsningar som avdragsgill och denne, trots Skatteförvaltningens anvisningar, gör anspråk på ett likadant ogrundat avdrag i en senare skattedeklaration. En försummelse som gäller ett skatteslag utgör inte grund för att betrakta en försummelse som gäller ett annat skatteslag som återkommande.

Ett fall som kan tyda på uppenbar likgiltighet för de förpliktelser som gäller beskattningen är t.ex. när en skattskyldig som bedriver skattepliktig affärsverksamhet helt och hållet försummar sina skatteåtaganden. Den skattskyldiges agerande kan i sådant fall anses som mera klandervärt än en enstaka försummelse. Det kan också tyda på uppenbar likgiltighet om den skattskyldige deklarerar skatten bara delvis eller anger uppenbart vilseledande eller felaktiga uppgifter i skattedeklarationen.

Om skatten fastställs enligt uppskattning är skatteförhöjningen enligt 3 mom. 25 procent av den undandragna skatten. I fall en skattskyldig helt försummar att lämna en skattedeklaration och Skatteförvaltningen fastställer skatten till 1 000 euro enligt uppskattning, tas alltså en skatteförhöjning ut om 250 euro.

När det är fråga om ett ärende som lämnar rum för tolkning eller är oklart ska skatteförhöjningen enligt 4 mom. vara tre procent. Som vägledning för tillämpningen av bestämmelsen anges i Skatteförvaltningens skatteanvisning att det är fråga om ett ärende som lämnar rum för tolkning när ärendet juridiskt sett lämnar rum för tolkning. Ärendet lämnar inte rum för tolkning om bestämmelsen kan tillämpas direkt. I anvisningen anges också att det med ett oklart ärende avses ett ärende där sakförhållandena inte retts ut.<sup>18</sup>

Skatteförhöjningen ska vidare vara tre procent när en skatteförhöjning enligt 1 mom. av någon annan särskild orsak är orimlig. En skatteförhöjning kan vara orimlig t.ex. om det handlar om ett oavsiktligt fel i fråga om hur skatten hänförs till skatteperioder eller något annat oavsiktligt fel som med hänsyn till omständigheterna är litet.

Av 5 mom. följer att en skatteförhöjning som tagits ut i stället för en förseningsavgift i en grundsituation ska uppgå till 10 procent men är rekvisiten uppfyllda i 2 mom. ska skatteförhöjning tas ut med minst 15 procent och högst 50 procent.

Slutligen anges i 6 mom. att skatteförhöjningen ska vara högst 200 euro om den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet men Skatteförvaltningen inte fastställer någon skatt. En skatteförhöjning kan tas ut bl.a. när den skattskyldige underlåter att i en deklaration lämna en uppgift som inte inverkar på skattebeloppet.

## 7.4 Nederländerna

### 7.4.1 Allmänt

Om felaktiga uppgifter deklarerar eller om deklaration överhuvudtaget inte lämnas in i Nederländerna finns liksom i de nordiska länderna både ett administrativt och ett straffrättsligt sanktionssystem.

---

<sup>18</sup> Skatteförvaltningens anvisning Påföljdsavgifter för skatter på eget initiativ, Dnr A144/200/2017.

För att förhindra att en administrativ sanktion tas ut om ett straffrättsligt förfarande har inletts eller avslutats finns sedan 2009 den s.k. una-via-principen<sup>19</sup> reglerad i den nederländska förvaltningslagen och i brottsbalken.

Bestämmelser om de administrativa skattesanktionerna finns dels i den allmänna skattelagen Algemene wet inzake rijksbelastingen, förkortad GSTA, dels i den allmänna förvaltningslagen Algemene wet bestuursrecht, förkortad GAAL.

#### 7.4.2 Administrativa sanktioner

Det finns två kategorier av administrativa sanktioner i Nederländerna. Den ena – verzuimboeten – tillämpas vid lindrigare överträdelse av skattelagstiftningen och tas ut på grund av att vissa objektiva förutsättningar föreligger. I dessa fall räcker det med att skattemyndigheten visar att den skattskyldige inte har fullgjort sina skyldigheter, t.ex. inte lämnat in en deklaration eller betalat skatten för sent. Om den skattskyldige kan visa att denne inte har någon som helst skuld tas inte någon sanktion ut. Verzuimboeten tas ut med ett fast belopp om högst 5 278 euro.<sup>20</sup>

Den andra kategorin sanktioner – vergrijpboeten<sup>21</sup> – tillämpas på allvarigare förseelser och förutsätter att skattemyndigheten kan bevisa uppsåt eller grov oaktsamhet. När den skattskyldige t.ex. lämnar oriktig uppgift i deklarationen kan sanktionen tas ut med 100 procent, och i vissa fall till och med upp till 300 procent, av den undanhållna skatten.<sup>22</sup> En maximal sanktion om 50 procent kan tas ut när uppsåt finns och med 25 procent vid grov oaktsamhet. I praktiken är en vergrijpboeten om 100 eller 300 procent undantag.

Enligt en skriftlig vägledning av finansministeriet utfärdar skattemyndigheten vanligtvis en sanktion om 25 eller 50 procent av den undanhållna skatten. En straffavgift om 100 eller 300 procent tas ut endast vid allvarliga eller upprepade bedrägerier.

---

<sup>19</sup> Una-via-principen innebär i korthet att så snart en administrativ avgift tagits ut är det inte längre möjligt att inleda brottmålsrättegång i samma sak och vice versa, dvs. en administrativ avgift kan inte heller tas ut om ett straffrättsligt förfarande har inletts eller avslutats.

<sup>20</sup> 67 a–67 cb §§ GSTA.

<sup>21</sup> 67 cc–67 fa §§ GSTA.

<sup>22</sup> 67 e § GSTA.

Av rättspraxis följer att befrielse från en administrativ avgift kan komma i fråga endast när det finns särskilda omständigheter, t.ex. vid extrema eller oproportionerligt höga straff.<sup>23</sup>

## 7.5 Norge

### 7.5.1 Allmänt

I Norge finns ett system med deklarationsförfarande och upplysningsplikt motsvarande systemen i Danmark, Finland och Sverige. Såväl direkta som indirekta skatter bestäms i huvudsak på underlag av de upplysningar som den skattskyldige lämnar. Vid överträdelser av skattelagstiftning finns vid sidan av ett administrativt sanktions-system ett straffrättsligt system. För att undvika både en administrativ och en straffrättslig sanktion vid bl.a. oriktigt upplysningslämnande i deklaration tillämpar Norge sedan 2010 ett enspårigt system där myndigheterna tvingas välja sanktion i ett tidigt skede av processen.

Om den lagstadgade upplysningsskyldigheten inte fullgörs eller om oriktig upplysning lämnas finns tre administrativa skatterättsliga sanktioner som kan tas till – tvangsmulkt, tillleggsskatt och overtreldelsegebyr. Tilleggsskatten motsvarar det svenska skattetillegget. Bestämmelserna om tillleggsskatt finns i 14 kap. i den nya skatteförvaltningslagen – lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).<sup>24</sup> Denna trädde i kraft den 1 januari 2017<sup>25</sup> och gäller för alla de skatter och avgifter som skattemyndigheten ansvarar för.<sup>26</sup> Bestämmelserna om tillleggsskatt har i stora delar förts över från de tidigare gällande tillleggsskattereglerna i kap. 10 ligningsloven.<sup>27</sup>

---

<sup>23</sup> Booij, J. A., Hemels, S., och Bikkers, C. Surcharges and Penalties in Tax Law: The Netherlands – en rapport som presenterades vid European Association of Tax Law Professors (EATLP) kongress i Italien, 28–30 maj 2015.

<sup>24</sup> 27 maj 2016 nr 14.

<sup>25</sup> Skatteforvaltningsloven ersatte ligningsloven, förvaltningsreglerna i merverdiavgiftsloven och forvaltningsloven där de gällde på skatte- och avgiftsområdet. Dessutom ersattes en rad förvaltningsregler i særavgiftsloven, motorkjøretøy- och båtavgiftsloven, svalbardskatteloven och artistskatteloven genom den nya lagen.

<sup>26</sup> Se § 1-1 skatteforvaltningsloven och prop. 38 L (2015–2016) s. 25.

<sup>27</sup> 13 juni 1980 nr 24.

## 7.5.2 Tilleggsskatt

Tilleggsskatten bestäms, liksom det svenska skattetillägget, utifrån objektiva rekvisit. De tidigare gällande reglerna om tillleggsavgift på området för mervärdesskatt och punktskatter krävde att subjektiva rekvisit var uppfyllda för att tillleggsskatt skulle kunna tas ut. I och med de nya bestämmelserna i skatteförvaltningsloven finns det emellertid inte längre några subjektiva rekvisit som villkor för uttag av tillleggsskatt.

I § 14-3 (1) skatteförvaltningsloven anges de grundläggande förutsättningarna för att ta ut tillleggsskatt. Skattemyndigheten kan ta ut tillleggsskatt om en skattskyldig lämnar oriktiga eller ofullständiga upplysningar till skattemyndigheten eller underlåter att lämna upplysningar, när upplysningsbristen kan leda till skattemässiga fördelar.

Den skattskyldige kan befrias från tillleggsskatt på objektiva grunder. Enligt § 14-3 (2) skatteförvaltningsloven tas tillleggsskatt inte ut när en skattskyldig anses vara oskyldig. Här kan omständigheter som sjukdom, ålderdom, oerfarenhet eller annan orsak hos den skattskyldige medföra att tillleggsskatt inte tas ut.

Det finns även en mängd undantag från tillleggsskatt som regleras i § 14-4 skatteförvaltningsloven. Exempelvis ska tillleggsskatt inte tas ut om de oriktiga upplysningarna är förtryckta upplysningar i deklARATIONEN, när det är fråga om uppenbara skriv- eller räknefel eller när tillleggsskattebeloppet understiger 1 000 norska kronor.

### *Nivåer och beräkningsunderlag för tillleggsskatt*

I § 14-5 skatteförvaltningsloven anges att nivån för ordinarie tillleggsskatt är 20 procent av den skattemässiga fördelen som är eller kunde varit uppnådd. En lägre nivå om 10 procent gäller när de oriktiga eller ofullständiga upplysningarna avser upplysningar som också har lämnats av arbetsgivare eller annan tredje part.

Genom den nya skatteförvaltningsloven har nivån för tillleggsskatt gjorts lika för de flesta skatterna och avgifterna i Norge. Den gemensamma nivån om 20 procent har bestämts med utgångspunkt i att tillleggsskatt ska vara ett verktyg för att säkra att de skattskyldiga



uppfyller sin upplysningsskyldighet till skattemyndigheten.<sup>28</sup> Nivån är lägre än den som gällde enligt tidigare ligningsloven (30 procent), men i linje med praxis på mervärdesskatteområdet. Enligt tidigare gällande rätt låg dock nivån för tillleggsskatt på bl.a. mervärdesskatt och punktskatter på 100 procent.<sup>29</sup>

Tilleggsskatt ska, som ovan anges, beräknas utifrån den skattemässiga fördel som är eller kunde ha varit uppnådd. På mervärdesskatteområdet ska tillleggsskatt beräknas på reduktionen av beloppet för ingående mervärdesskatt eller förhöjningen av utgående mervärdesskatt. Om mervärdesskatt inte alls är redovisat och skattemyndigheten skönmässigt måste fastställa underlaget för både utgående och ingående mervärdesskatt, ska skatten beräknas på nettobeloppet.

I det fall en skattskyldig inte har lämnat in deklaration, fastställs förmögenhets- och inkomstunderlaget efter skön. Tilleggsskatten ska beräknas utifrån den skönmässigt fastställda förmögenheten eller intäkten. Tilleggsskatt ska emellertid inte beräknas på belopp som är ifyllt på förhand. Beräkningsunderlaget ska minskas med de avdrag för kostnader som har samband med den skönmässigt uppskattade intäkten.<sup>30</sup>

Har den skattskyldige ett skattemässigt underskott beräknas tillleggsskatten på den skatt som blir fastställd på den undanhållna förmögenheten eller intäkten, § 14-5 (3) skatteförvaltningsloven. Det samma gäller när den beslutade skatten är lägre än den skatt som skulle ha blivit bestämd på grund av den undanhållna förmögenheten eller intäkten. Beräkningen av tillleggsskatt påverkas inte av att den skattepliktige eventuellt har ett underskott. Tilleggsskatt beräknas alltså som om övrig intäkt hade varit noll (varken positiv eller negativ).<sup>31</sup>

När det gäller periodiseringsfel ska tillleggsskatt enligt § 14-5 (4) skatteförvaltningsloven beräknas på nettofördelen av den uppskjuta beskattningen eller att skatten är bokförd för tidigt.

---

<sup>28</sup> Prop. 38 L (2015–2016) Propositionen Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

<sup>29</sup> Prop. 38 L (2015–2016), avsnitt 20.4.2.5.

<sup>30</sup> Skatteetaten, Skatteforvaltningshåndboken, kapitel 14 Administrative reaksjoner og straff, § 14-5 første ledd.

<sup>31</sup> Skatteetaten, Skatteforvaltningshåndboken, kapitel 14 Administrative reaksjoner og straff, § 14-5 tredje ledd.

### 7.5.3 Skjerpet tilleggs katt

Norska regler ger även möjlighet att ta ut skjerpet tilleggs katt. Skjerpet tilleggs katt kan enligt § 14-6 (1) skatteforvaltningsloven tas ut om den skattskyldige med uppsåt eller grov oaktsamhet lämnar oriktiga eller ofullständiga upplysningar till skattemyndigheten eller inte har lämnat skattedeklaration och förstått eller borde förstått att detta kunde ha lett till skattemässiga fördelar. Avsikten med skjerpet tilleggs katt är att det ska vara ett alternativ till straff när den skattskyldige har agerat med uppsåt eller grov oaktsamhet men överträdelsen inte är att bedöma som så grov att den bör polisanmälas.<sup>32</sup>

En förutsättning för att skjerpet tilleggs katt ska kunna tas ut är att ordinarie tilleggs katt tas ut samtidigt eller att det tagits ut i ett tidigare beslut för samma oriktiga upplysning, § 14-6 (1) skatteforvaltningsloven. Skjerpet tilleggs katt ska emellertid inte tas ut när tilleggs katt tas ut med den reducerade procentsatsen 10 procent.

Enligt § 14-6 (3) skatteforvaltningsloven beräknas skjerpet tilleggs katt med 20 eller 40 procent av den skatt som är eller kunde varit undanhållen. Den procentsats som väljs är beroende av storleken på det undanhållna skatte- eller avgiftsbeloppet, graden av skuld och förhållandena i övrigt. Även upprepning av överträdelsen är av betydelse vid bedömningen. Det anses som en upprepning om den skattskyldige inom tio år bakåt i tiden har gjort sig skyldig till liknande överträdelser. Om den skattskyldige aktivt har bidragit till att klara upp de faktiska förhållandena eller helt eller delvis erkänt förhållandena så talar detta för att den lägre procentsatsen ska tillämpas.<sup>33</sup>

I prop. 38 L (2015–2016) uttalas att en samlad reaktion om 40 procent (ordinarie tilleggs katt 20 procent + skjerpet tilleggs katt 20 procent) av den skattemässiga fördelen bör vara en tillräckligt sträng sanktion i de allra flesta fall där den skattskyldige visat uppsåt eller grov oaktsamhet. I vissa fall kan det dock finnas behov av att ta ut skjerpet tilleggs katt med en högre sats, särskilt när skatteundrandragandet är planerat och systematiskt eller sker över en längre tid. Detta kan exempelvis vara fallet när det är fråga om s.k. fiktiv fakturering eller där inkomster från anställning eller

<sup>32</sup> Prop. 38 L (2015–2016), avsnitt 20.4.2.6.

<sup>33</sup> Skatteetaten, Skatteforvaltningshåndboken, 23.03.2017, Skatteforvaltningsloven kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff, § 14-6 tredje ledd.

försäljning under en lägre tid helt har hållits utanför skattemyndighetens vetskap. Det kan också vara aktuellt att använda den högsta nivån i de fall som skickas tillbaka till skattemyndigheten från polis och åklagare för administrativ behandling. Den samlade reaktionen blir då 60 procent.<sup>34</sup>

Beviskravet för att ta ut skjerpet tillegsskatt är högre än för ordinarie tillegsskatt. För att kunna ta ut skjerpet tillegsskatt måste det vara ställt utom rimligt tvivel att skattskyldig har lämnat oriktiga eller ofullständiga upplysningar eller underlåtit att lämna upplysningar som har eller kunnat ha lett till skattemässiga fördelar.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Prop. 38 L (2015–2016), avsnitt 20.4.2.6.

<sup>35</sup> Skatteetaten, Skatteforvaltningshåndboken, 23.03.2017, Skatteforvaltningsloven kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff, § 14-6 første ledd.



# 8 Allmänprevention och uppfattningar om regelverket

## 8.1 Inledning

Enligt direktiven ska utredaren inleda översynen av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg med en analys av bestämmelserna. Utredaren ska bl.a. analysera vilken inverkan utformningen av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg har haft på skattetilläggets allmänpreventiva effekt och hur regelverket uppfattas. Utifrån analysen ska utredaren klargöra på vilket sätt bestämmelserna om beräkning av skattetillägg bör vara utformade. Förslagen ska ha som utgångspunkt att de ska förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att de ska uppfattas som legitima och rättvisa för enskilda.

Utredningen har kommit underfund med att det inte finns någon forskning eller något annat vetenskapligt material i fråga om vilken allmänpreventiv effekt skattetillägget har haft. Någon metod att mäta vilken inverkan just utformningen av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg har haft på allmänpreventionen har utredningen inte heller funnit. Mot den bakgrunden har direktiven i denna del tolkats på så sätt att utredningen har undersökt vilken allmänpreventiv effekt skattetillägget kan anses ha haft och hur regelverket om skattetillägg i stort uppfattas, men med fokus på beräkningsbestämmelserna.

## 8.2 Metod

För att få en bild av vilken allmänpreventiv effekt skattetillägget kan anses ha haft, har utredningen tagit del av teorier och tankegångar kring hur prevention fungerar och hur den förändras. Forskningen

på området är omfattande och komplex. Skatteverket har emellertid i två rapporter sammanställt forskningen kring kontroll och prevention, skattebetalarnas beteende och skattefelet som avsnitt 8.3 nedan bygger på.<sup>1</sup> Någon forskning eller annat vetenskapligt material avseende specifikt skattetilläggets allmänpreventiva effekt finns som sagt inte.

Utredningen har vidare ställt samman opublicerade statistiska uppgifter om skattetillägg från Skatteverket som först bearbetats av Statistiska centralbyrån (SCB). Utredningen har även studerat den officiella statistik som Skatteverket fram till 2015 samlade och tryckte i publikationen *Skatter i Sverige – Skattestatistisk årsbok* och som sedan 2017 publiceras på Skatteverkets webbplats.<sup>2</sup>

Skatteverket gör vidare regelbundet mätningar av medborgarnas och företagens syn på skattesystemet, skattefusket, skattekontrollen och upplevelserna i kontakterna med Skatteverket. Utredningen har tittat på hur medborgare och företag besvarade vissa av enkätfrågorna i de årliga attitydundersökningarna 2016 för att ta reda på vilka uppfattningar som finns om skattefusk och förtroendet för Skatteverket.

För att även få en bild av hur medborgare i andra länder ser på skattefusk har utredningen hämtat in resultat från internationella undersökningar som World Values Survey genomfört. World Values Survey är ett globalt forskarnätverk som sedan 1981 regelbundet genomfört enkätundersökningar i närmare hundra länder och totalt har nära 350 000 personer intervjuats genom åren.

För att få ytterligare underlag för analys av vilken allmänpreventiv effekt skattetillägget har haft och hur regelverket uppfattas har utredningen genomfört såväl en kvalitativ som en kvantitativ undersökning bland revisorer, redovisningskonsulter och skatterådgivare respektive tjänstemän hos Skatteverket. För att garantera undersökningarnas objektivitet och respondenternas integritet lät utredningen ett oberoende undersökningsföretag (Kantar Sifo) genomföra undersökningarna.

---

<sup>1</sup> Rätt från början, Forskning och strategier, Rapport 2005:1 och Framtidens kontroll 2015.

<sup>2</sup> Webbadress: [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

### *Kvalitativ undersökning*

I maj 2017 genomfördes en kvalitativ undersökning genom ett antal gruppintervjuer, s.k. fokusgrupper, och en enskild djupintervju med tjänstemän från Skatteverket. Syftet med den kvalitativa undersökningen var att få kunskap om den praktiska tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och få en inblick i tjänstemännens möten med enskilda som varit aktuella för skattetillägg samt vilka utmaningar som kan finnas i det arbetet. Resultatet av undersökningen ger vissa indikationer på vilken preventiv effekt skattetillägget har haft samt hur regelverket uppfattas. Det ger också ett visst underlag för analys av vilka komplikationer som kan uppstå i beräkningarna av skattetillägg.

Fokusgrupper och djupintervjuer är kvalitativa metoder som har visat sig fungera bra när det rör sig om ett känsligt ämne. Fokusgrupper ger information om gruppens uppfattningar och en bred kunskap i förhållande till personliga djupintervjuer, som ger en djupare kunskap och förståelse. I denna undersökning har de två metoderna kombinerats.

För kvalitativa undersökningar gäller det att kartlägga så många olika uppfattningar som möjligt. För att få en god spridning delades fokusgrupperna in efter beskattningsområden. Grupp 1 bestod av tjänstemän vid Skatteverket som huvudsakligen arbetar med inkomstbeskattning för fysiska och juridiska personer (förutom s.k. storföretag), tjänstemännen i grupp 2 arbetar i huvudsak med mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter och tjänstemännen i grupp 3 arbetar med beskattning av storföretag,<sup>3</sup> och i viss mån föreningar samt stiftelser. Sammanlagt ingick 15 personer i fokusgrupperna och därutöver genomfördes en enskild djupintervju.

En kvalitativ undersökning kan inte generaliseras eftersom underlaget är för litet. Resultatet i undersökningen kan därför endast kopplas till de deltagande personerna i undersökningen.

---

<sup>3</sup> Enligt Arbetsordningen för Skatteverket som gäller fr.o.m. den 12 juni 2017 ansvarar Storföretagsavdelningen bl.a. för beskattning av stora skattebetalare – juridiska personer som själva eller i ekonomisk intressegemenskap med andra juridiska personer har stor betydelse för skatteuppbörden i Sverige eller utomlands. Med stora skattebetalare avses en juridisk person som har egen omsättning eller ingår i en ekonomisk intressegemenskap med en sammanlagd omsättning i Sverige och utomlands som överstiger 750 miljoner kronor eller som har egen lönekostnad eller ingår i en ekonomisk intressegemenskap där någon annan juridisk person har lönekostnad i Sverige med minst 75 miljoner kronor.

Kantar Sifo har sammanställt resultatet av fokusgrupperna och djupintervjun i en rapport. Resultatet redovisas i *bilaga 2*.

### *Kvantitativ undersökning*

För att få en bild av vilka tankar om skattetillägg som kan finnas hos personer, andra än Skatteverkets tjänstemän, som i sin profession kommer i kontakt med skattetilläggsystemet genomfördes en kvantitativ undersökning riktad till revisorer, redovisningskonsulter och skatterådgivare. Syftet var att ta reda på respondenternas uppfattning om vilken allmänpreventiv effekt regelverket om skattetillägg har haft och hur det uppfattas, särskilt beräkningsbestämmelserna.

Undersökningen genomfördes som en webbenkätundersökning under perioden den 15 maj–7 juni 2017. Kantar Sifo tog fram länkar till enkäten som branschorganisationerna FAR och Srf konsulterna skickade till sina medlemmar genom e-post. För påminnelser ansvarade respektive organisation. Undersökningen gjordes tillgänglig för 5 218 medlemmar i FAR och 2 801 medlemmar i Srf konsulterna. Svarsfrekvensen var låg, 9 respektive 19 procent. Enligt uppgift från Kantar Sifo är det inte ovanligt att webbenkäter mot professionella grupper generellt sett ger låga svarsfrekvenser. En anledning till att svarsfrekvensen var låg bland FAR:s medlemmar kan vara att undersökningen gjordes tillgänglig genom en öppen länk (som dock garanterade respondentens anonymitet) i stället för sådana unika länkar som distribuerades till medlemmarna i Srf konsulterna. En annan anledning kan enligt uppgift från FAR vara att det kan råda en viss ”enkättrötthet” bland organisationens medlemmar eftersom dessa under det senaste året varit målgrupp för en omfattande mängd enkätundersökningar. Resultatet av undersökningen måste tolkas med försiktighet. Till följd av den låga svarsfrekvensen är det osäkert om resultatet är representativt för respektive yrkeskategorier som helhet.

I *bilaga 3* redovisas resultatet av enkäten riktad till revisorer, redovisningskonsulter och skatterådgivare.



## 8.3 Om prevention

### 8.3.1 Upptäcktsrisk

Forskningen kring skattskyldigas beteende kan sägas starta med Allinghams och Sandmos forskning 1972. De utgick ifrån att skattefusket var en funktion av risken för upptäckt och det straff som blev följden av att bli ertappad. Grunden för denna tanke är att beslutet att fuska avgörs på ekonomiska grunder, dvs. vad vinsten är av att fuska jämfört med vad kostnaden är av att bli ertappad med att fuska. Kostnaden uppskattas här som det straff som utmäts gånger den risk/sannolikhet som finns att bli upptäckt. Om vinsten av att fuska överväger den kostnad som skulle kunna uppkomma om man blir ertappad, blir beslutet att fuska. Om kostnaden i stället överväger vinsten, så är det mer lönsamt att följa reglerna och låta bli att fuska.

För att påverka människors beteende kan man enligt denna teori antingen höja straffet eller öka sannolikheten för att bli ertappad. Vad som förändras spelar i teorin ingen roll för att få resultat. Empiriska studier genomförda av Sour 2001, Tyler 2001 och Webley 2002 visar dock att upptäcktsrisken har större betydelse än straffet. Enligt denna teori är det därför mer framgångsrikt att öka risken för att bli ertappad än att höja straffet. Det krävs dock att upptäcktsrisken mångdubblas jämfört med de kontroller som genomförs i dag. En svaghet i denna teori är att den inte tar hänsyn till andra aspekter av mänskligt beteende. Möjligheten till att fuska, upplevd rättvisa, sociala normer och kunskaper om systemet betyder mer än vad upptäcktsrisken gör för att förklara varför människor väljer att göra rätt för sig.

### 8.3.2 Sociala och personliga normer

Forskningen kring effekten av kontroll och straff avseende graden av frivillig medverkan spretar mycket. Det finns studier som visar på att kontrollen ökar medverkan, minskar medverkan eller rent av inte har någon påverkan alls. En studie som gjordes 2005 av forskarna Lars Feld och Claus Larsen tittade på inverkan av ökad risk för upptäckt och höjda straff i förhållande till viljan att arbeta i den svarta sektorn. Vad som gjordes i denna studie var att man även tog

hänsyn till sociala normers inverkan på beslutet att delta i den svarta sektorn. Resultatet blev att varken den ökade risken för upptäckt eller det höjda straffet hade någon signifikant påverkan på benägenheten att arbeta svart. Vad som hade en betydande inverkan var den rådande sociala normen.

Sociala normer anger vad den allmänna uppfattningen om hur man bör bete sig är samt även hur andra beter sig. Personliga normer är de egna värderingarna kring vad som är rätt och fel. De personliga normerna finns i olika nivåer, grundläggande värderingar som är medfödda eller inlärd tidigt samt mer ytliga värderingar som kan förändras över tiden. Grundläggande värderingar kan t.ex. vara motvilja mot orättvisor och önskan att vara uppskattad av andra. Dessa värderingar finns hos alla. De mer ytliga värderingarna kan handla om synen på rökning, klädval etc. Dessa värderingar kan förändras genom ökad kunskap eller genom vad andra tycker. Mänskligt beteende styrs i hög grad av personliga normer. Dessa normer utgörs av sociala normer som personen tagit till sig och gjort om till sina egna. Således påverkas individen starkt av de sociala normerna. Dessa normer kan gälla för hela samhället eller för olika grupper inom samhället. De normer som individen tar till sig är för den grupp/del av samhället individen tillhör eller vill tillhöra. Det är viktigt att känna tillhörighet till grupp och bete sig som gruppen förväntar att man ska göra. Om individen bryter mot gruppens normer riskerar individen att uteslutas från gruppen. Detta skadar självkänslan hos individen vilket får en reglerande effekt hos individen att hålla sig till de normer som finns inom gruppen. Denna effekt är alltså starkare än vad ett eventuellt straff kan vara. Är det accepterat inom gruppen att man kan småfuska med inkomster eller arbeta svart så anammar individen detta beteende. Detta trots hotet om eventuella straff.

Det gäller att vara vaksam på om det finns något i regelsystemet som speciellt skapar problem inom olika grupper. Regler som är svåra att förstå eller där slarvfel ofta förekommer på grund av att reglerna upplevs som omständliga eller onödiga kan lätt leda till att man har lättare att förbise just de reglerna. En lösning skulle då kunna vara att se till så att reglerna förbättras och görs mer begripliga så att de kan fångas upp i den sociala normen igen.

### 8.3.3 Upplevd rättvisa och legitimitet

En individ har lättare att följa ett regelverk om man känner att reglerna och den myndighet som hanterar regelverket har en legitim grund. Om det saknas en legitim grund för den myndighet som har att se efter hur reglerna följs, skapas heller ingen känsla för individen att följa reglerna. Däremot kan en känsla av trots och motstånd skapas hos individen som leder till fusk och regelöverträdelser. Känslan av rättvisa är stark hos de allra flesta individer. Därför måste denna känsla upplevas av individen för att han eller hon ska följa de regler som skapas. Känslan av rättvisa måste även finnas närvarande när individen har kontakt med den kontrollmyndighet som följer upp reglerna och som kan besluta om bestraffning om så inte sker. Om myndigheten inte stärker känslan av rättvisa hos individen, avtar även känslan av rättvisa i systemet och individen blir därmed mindre benägen att följa reglerna. För att stärka känslan av upplevd rättvisa måste myndigheten bygga upp ett förtroende hos individen. Förtroende och rättvisa hänger ihop. Upplever man rättvisa bygger man förtroende och tvärtom. De flesta människor upplever det som orättvist om andra kan fuska och komma undan med det. Rättvisa och förtroende kräver därför att myndigheten som ska se till att reglerna följs är kapabel att upptäcka fusk och brott samt straffa detta beteende.

Ett stort förtroende för den utövande myndigheten, rättssäker hantering och ett bra bemötande av de som kontrolleras, stärker känslan av rättvis behandling hos individen.

Detta gäller även upplevelsen av bestraffning. Det är viktigt att processen som leder fram till en bestraffning uppfattas som rättvis och att betoningen ligger i att handlingen är orsaken till bestraffningen och inte individen. På så sätt kommer individen lättare att acceptera bestraffningen och även kunna förklara sitt misstag för omgivningen. Det blir då lättare för individen att förstå sitt misstag och ändra sitt beteende. För att straff ska leda till en preventiv effekt bör de alltså vara rehabiliterande till sitt syfte och inte ses som en hämnd.

### 8.3.4 Preventiv effekt

Preventiv effekt uppstår på två nivåer; den individualpreventiva effekten (den effekt som uppstår hos en enskild individ) samt den allmänpreventiva effekten (den effekt som uppstår hos flera individer inom en grupp). Dessa båda effekter behöver inte samverka. Agerandet hos en enskild individ på grund av en åtgärd behöver inte vara densamma som hos gruppen i stort. En höjning av bestraffningen kan uppfattas av den enskilda individen som kränkande medan gruppen som helhet kan tycka det är bra att de som bryter reglerna bestraffas hårt. Det blir således ofta en avvägning mellan den individualpreventiva och den allmänpreventiva effekten som måste göras i förhållande till den tänkta åtgärden.

Ovan har beskrivits varför det är viktigt att en individ uppfattar processen kring en kontroll som rättvis och att bestraffningen inriktas mot handlingen. Beroende på hur den enskilda handlingen uppkom kan straffet upplevas olika hos individen och gruppen som helhet. Uppstod felaktigheten genom missförstånd eller misstag kan ett mildare straff ge en större individualpreventiv effekt än ett hårt straff. Individen uppfattar sig rättvist behandlad och korrigerar sitt beteende. Gruppen kan dock uppfatta ett mildare straff som att felaktigheten bedöms som negligerbart. Det kan få gruppens normer att svänga mot att det känns accepterbart att göra sådana felaktigheter. Således försämras den allmänpreventiva effekten.

Den största individualpreventiva effekten uppstår om åtgärden sätts in i ett tidigt skede av individens historik av felaktigheter. Ju tidigare desto bättre. I dessa fall rör det sig oftast om små felaktigheter som individen gör.

Den största allmänpreventiva effekten uppnås dock via åtgärder mot stora och allvarliga felaktigheter. Detta signalerar för allmänheten att myndigheter tar sitt uppdrag på största allvar och fångar upp de som grovt bryter mot de uppställda reglerna. Myndighetens förtroende stärks via dess förmåga att agera kraftfullt och den sociala normen att göra rätt för sig stärks hos allmänheten. Myndighetens uppvisande av att fånga upp små felaktigheter och bestraffa dessa, ger dock inte samma effekt. I detta fall upplevs myndigheten som övernitisk och småaktig. Förtroendet för myndigheten minskar och den sociala normen riskerar att förändras till en oacceptans av reglerna.

Åtgärder som att informera om vad som speciellt kommer att kontrolleras kan utgöra en stark drivkraft hos den kontrollerade gruppen att vilja göra rätt från början. Det är informationsåtgärden som triggat den allmänpreventiva effekten och således inte själva kontrollen. Dock måste kontrollen genomföras för att stärka förtroendet för den kontrollerande myndigheten hos allmänheten. Avgörande för att detta ska fungera är dock att budskapet inte uppfattas som ett hot. Om en myndighet pekar ut en grupp som ska kontrolleras finns risken att hela gruppen känner sig utpekad som fuskare, vilket minskar förtroendet och viljan att göra rätt. I stället måste informationen handla om att kontrollen riktas mot "de andra", de som fuskar och inte det stora flertal som gör rätt.

Sprida kunskap om faktiska förhållanden kan också öka människors vilja att göra rätt. Information om hur många som faktiskt gör rätt uppmuntrar mer till att följa reglerna än att prata om de få som gör fel. Genom att få organisationer eller förebilder inom vissa sociala grupper att samarbeta med den kontrollerande myndigheten, skapas en allmänpreventiv effekt genom att den sociala normen uppmärksammas eller påverkas.

Allmänpreventiv effekt uppnås även genom kontroll och bestraffning, dvs. genom risken för att bli upptäckt med att fuska och genom nivån på bestraffningen. För att uppnå önskad effekt måste bestraffningen anses som legitim och rättvis inom den rådande sociala normen. Det är emellertid viktigt att komma ihåg att åtgärder som leder till ökade kontroller och hårdare bestraffning kan uppfattas som hot från den kontrollerande myndigheten. Effekten av dessa åtgärder kan bli en ökning av den allmänpreventiva effekten, men minskar samtidigt individernas vilja att självmant göra rätt från början.

## 8.4 Skatteverkets attitydundersökningar

Skatteverket gör regelbundet mätningar av privatpersoners och företags syn på skattesystemet, skattefusket, skattekontrollen och upplevelserna i kontakterna med Skatteverket. Det finns ett samband mellan preventiv effekt och förtroendet för Skatteverket. Om en enskild uppfattar upptäcktsrisken som låg och skattefusk som acceptabelt kan det antas att förtroendet för Skatteverket är lågt.

Det omvända gäller om en enskild uppfattar upptäcktsrisken som hög och skattefusk som oacceptabelt. Nedan redovisas resultatet från Skatteverkets årliga attitydundersökningar 2016 som kan vara av intresse i detta sammanhang.

Både privatpersoner och företag fick i undersökningen ta ställning till ett påstående som handlade om upptäcktsrisken om man själv skulle skattefuska. Andelen bland medborgarna som instämde i påståendet att ”Det är troligt att Skatteverket skulle upptäcka om jag skattefuslade” var 82 procent. När det gäller företagen var andelen som instämde i motsvarande påstående 84 procent.

Företagen fick vidare ta ställning till påståendet ”Det finns stora möjligheter för företag att fuska med skatten”. I jämförelse med vad privatpersoner svarade på motsvarande påståenden är andelen som instämmer högre bland företagen (60 procent).

När det gäller synen på andras fusk är acceptansen mycket låg både bland privatpersoner och bland företag. Resultaten från 2016 års undersökningar visar att företag har en något strängare syn än privatpersoner på fusk hos andra. Andelen privatpersoner som inte instämde i påståendet ”För min egen del är det OK att folk skattefuskar om de har möjlighet till det” var 93 procent. Det ligger i nivå med tidigare undersökningar, dock med en liten minskning jämfört med 2015. Andelen företag som inte instämde i påståendet ”För min egen del är det OK att andra företag skattefuskar om de har möjlighet till det”, var i 2016 års undersökning 97 procent.

Andelen som instämmer i att man känner någon som skattefuskar har minskat sett över tid vid en jämförelse med undersökningarna som gjorts sedan 2010. En minskning som dock har avstannat. I 2016 års undersökning var andelen som instämde i påståendena ”Jag känner personligen någon eller några som skattefuskar” (privatpersoner) respektive ”Jag känner personligen företagare som skattefuskar” (företag), elva respektive åtta procent.

Både privatpersoner och företag fick ta ställning till ett påstående som handlade om Skatteverkets förmåga att bekämpa skattefusket. Vid en jämförelse av resultatet för de två grupperna kan konstateras att andelen som instämmer i påståendet är något större bland företagen. I 2016 års undersökning instämde 45 procent av företagen i att Skatteverket är bra på att bekämpa skattefusket bland företag medan 38 procent av medborgarna instämde i att Skatteverket är bra på att bekämpa skattefusket. Sedan 2010 har andelen

privatpersoner och företag som instämmer i påståendet ökat stadigt. Under 2015 och 2016 har dock även andelen privatpersoner som inte instämmer i påståendet ökat. Det bör dock nämnas att omkring hälften svarade att de saknar uppfattning om detta påstående.

Andelen privatpersoner som instämde i påståendet ”Jag har förtroende för Skatteverkets sätt att sköta sin uppgift” var i 2016 års undersökning 67 procent, vilket kan jämföras med 72 procent 2015. Resultatet har böljat upp och ned sedan 2010. Andelen instämmande var lägst 2011–2012 (64–65 procent) och högst 2013 och 2015 (71–72 procent). Förtroendet minskade dock i 2016 års undersökning.

## 8.5 Attityder till skattefusk i andra länder

I anslutning till redovisningen av Skatteverkets resultat från attitydundersökningar kan det vara av intresse att även titta på vilken inställning människor i andra länder har till skattefusk. World Values Survey, förkortat WVS, är ett globalt forskarnätverk som sedan 1981 regelbundet har genomfört enkätundersökningar i närmare hundra länder och totalt har nära 350 000 personer intervjuats genom åren. WVS:s data gör det möjligt att analysera demokratiutvecklingen i världen, människors uppfattning om mänskliga rättigheter, synen på åldrande, ungas plats i samhället, korruption, förtroende visavi samhällets organ och många andra förhållanden av betydelse för våra samhällens framtida utveckling. WVS har en tidsserie avseende frågan om det är acceptabelt att skattefuska (justifiable cheating on taxes).

För Sveriges del har resultatet för att det aldrig är acceptabelt att skattefuska sjunkit något mellan 1981 och 2014, från 69 procent till 60 procent, men på 1990-talet var det nere på 49–50–52 procent per femårsintervall. För Nederländerna ser det lite annorlunda ut. Nederländerna hade tidigare en låg andel av befolkningen som ansåg att det inte var acceptabelt att skattefuska (40 procent 1981) för att sedan stadigt stiga till 60 procent 2014.

När det gäller grannländerna Finland och Norge skiljer sig utvecklingen åt.<sup>4</sup> För Norges del har resultatet för att det aldrig är acceptabelt att skattefuska stadigt ökat mellan 1981 och 2009, från 40 till 50 procent. För Finlands del har utvecklingen varit ungefär densamma som i Sverige. Andelen som ansåg att det inte var försvarbart med skattefusk var 59 procent 1981, den sjönk till 39 procent i början av 1990-talet för att sedan stiga till 59 procent 2009.

## 8.6 Hur har skattetillägget fungerat?

Sedan 2000 har antalet beslut om skattetillägg stadigt minskat. Det beror främst på att Skatteverket fattar färre beslut avseende inkomstskatt.<sup>5</sup> Enligt Skatteverkets officiella statistik uppgick antalet skattetilläggsbeslut under beskattningsåret 2015 totalt till 44 000.<sup>6</sup> Det är antalet beslut om skattetillägg inom området mervärdesskatt som över åren dominerar. År 2006 var 17 000 beslut kopplade till mervärdesskatt. År 2015 var antalet beslut 19 000. Totalt sett har antalet beslut alltså ökat mellan de angivna åren. Antalet skattetilläggsbeslut avseende inkomstskatt har däremot minskat, från 14 000 beslut 2013 till 12 000 beslut 2015.<sup>7</sup> När det gäller antalet skattetilläggsbeslut kopplade till arbetsgivaravgifter har dessa minskat från 13 000 beslut 2006 till 7 000 beslut 2015. Antalet beslut om skattetillägg som har sin grund i inte avdragen skatt minskade också under motsvarande period. Antalet beslut om skattetillägg som härrör till punktskatt var 500 både 2010 och 2015 men 2011 och 2012 var antalet beslut 700 per år. Det är aktiebolag som av totalen antalsmässigt svarar för den övervägande andelen skattetillägg beskattningsår 2014 (48,4 procent) följt av fysiska personer (42,5 procent).

<sup>4</sup> Utredningen har inte funnit några uppgifter om synen på skattefusk i Danmark i WVS:s databas.

<sup>5</sup> Skatteverket, Skattestatistisk årsbok 2015.

<sup>6</sup> När det gäller skattetillägg kan antalet beslut variera beroende på hur statistiken sammanställts. Resultatet blir olika beroende på om man hänför skattetilläggen till det beskattningsår de avser eller till det kalenderår då beslutet om skattetillägg fattades. Ibland kan skattetillägg tas ut vid skattekontroll ett eller till och med flera år efter beskattningsåret och då får det betydelse. Skatteverket har i sin officiella statistik för de senare åren hänfört skattetilläggen till det beskattningsår de avser.

<sup>7</sup> Det finns inte några statistiska uppgifter avseende skattetillägg rörande inkomstskatt för åren 2000–2012 publicerade.



Enligt statistiken har antalet beslut om skattetillägg stadigt minskat under åren med undantag av beslut kopplade till mervärdes-skatt. Minskningen under åren kan tyda på att förekomsten av skattetillägg kan ha haft en god preventiv effekt. Det är dock vanskligt att enbart titta på tillgänglig statistik vid en undersökning av skattetilläggets allmänpreventiva effekt. Detta eftersom skatteundandragande och skattefusk förebyggs och motverkas på många olika sätt, ofta genom en kombination av olika åtgärder, som i sin tur kan ha bidragit till att antalet skattetilläggsbeslut har minskat. De senaste tio åren har det lagstiftats om ett antal åtgärder mot s.k. svartarbete och skatteundandragande och skattetilläggsreglerna har ändrats. Vilka åtgärder som regeringen prioriterar i arbetet mot skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt kommer till uttryck i regeringens 10-punktsprogram mot skatteflykt som presenterades den 28 april 2016.

I skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, finns bestämmelser om personalliggare (39 kap. 11–12 §§ SFL). Den som bedriver restaurang-, frisör-, tvätter- eller byggverksamhet ska föra en personalliggare. I syfte att minska skattefusk och skatteundandragande beslutades genom budgetpropositionen för 2018 (prop. 2017/18:1, Förslag till statens budget för 2018, finansplan och skattefrågor, avsnitt 6.29) att personalliggare ska införas i kropps- och skönhetsvårdsverksamhet, fordonsserviceverksamhet samt livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet fr.o.m. den 1 juli 2018.

I skatteförfarandelagen finns även regler om att företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning fr.o.m. den 1 januari 2010 ska ha certifierade kassaregister (39 kap. 4–10 §§ SFL). Dessutom finns det regler om dokumentationsskyldighet för torg- och marknadshandel och omsättning av investeringsguld (39 kap. 13 och 14 §§ SFL). Om reglerna ovan inte följs ska Skatteverket ta ut en kontrollavgift (se 50 kap. SFL). Syftet med kontrollavgiften är primärt att avskräcka från överträdelse av reglerna.

Även införandet av RUT- och ROT avdraget har sannolikt haft en positiv påverkan på svartarbete, då i meningen att det har minskat. Dessutom utgås från att Skatteverkets kontroll i form av bl.a. granskning, revisioner och informationsåtgärder har haft en god påverkan på enskildas vilja att göra rätt.

Tveklöst är det så, menar utredningen, att de åtgärder som har vidtagits mot svartarbete och skatteundandragande också har med-

fört att antalet beslut om skattetillägg har minskats under åren. Man kan således svårligen isolera den effekt som skattetillägget har haft från effekten av Skatteverkets kontroll och andra verktyg som finns mot skatteundandragande och skattefusk. Skatteverket ska fokusera på insatser för att förenkla regelverk och förebygga fel så att det blir rätt från början. T.ex. har deklaraionsförfarandet väsentligen förenklats under årens lopp, vilket sannolikt har medfört att färre fel har gjorts.<sup>8</sup> Insatser har även genomförts i samarbete med andra myndigheter i syfte att förhindra att välfärdssystemen missbrukas.

En allmänpreventiv effekt i skattetilläggssammanhang kan sägas uppkomma om en uppgiftsskyldig som överväger ett planerat skattefusk också begrundar risken för upptäckt och konsekvenserna av en sådan och då avstår från det planerade tilltaget. Det finns olika orsaker till skatteundandragande och skattefusk. Forskningen visar dock att ekonomiska incitament liksom risken för upptäckt och straff har en mindre betydelse än påverkan från normer och moral. Normer styr i hög grad människors beteende. Det innebär att människor gör som andra gör samt undviker att göra sådant som kan leda till ett socialt ogillande.

De flesta människor följer regler, inte för att de är rädda för att bli upptäckta och straffade, utan för att de anser det vara rätt och därför att andra gör det. Eftersom en förutsättning för regel efterlevnad är att andra följer regler måste människor kunna lita på att andra inte kan bryta mot regler ostraffat. Därför är Skatteverkets kontroll viktig. Kontroll och straff gör att människor kan lita på att andra följer reglerna och då följer de reglerna själva också. Tilltron till Skatteverkets förmåga att säkerställa att andra följer regler är därför helt avgörande. Det finns ett samband mellan graden av preventiv effekt och förtroendet för Skatteverket. Sambandet ser ut så att den som har förtroende för Skatteverket fuskar mindre. Om en enskild uppfattar upptäcktsrisken som låg och skattefusk som acceptabelt kan det antas att förtroendet för Skatteverket är lågt. Det omvända gäller om en enskild uppfattar upptäcktsrisken som hög och skattefusk som oacceptabelt.

---

<sup>8</sup> I Skatteverkets undersökning år 2016 som riktade sig till privatpersoner fick de svarande ta ställning till påståendet "Det är enkelt att deklarerat". Andelen som instämde i påståendet var, liksom i de senaste årens undersökningar, 80 procent.

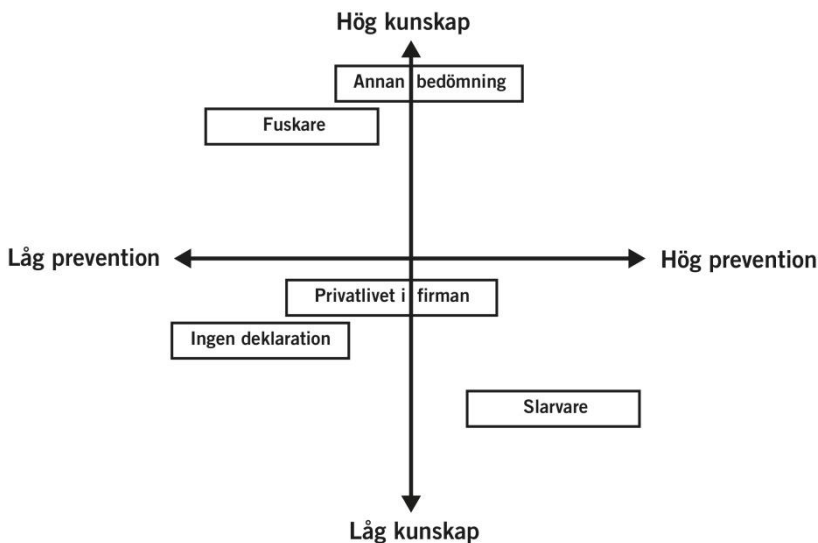
Enligt resultaten av Skatteverkets attitydundersökningar som utredningen redogör för i avsnitt 8.4 uppfattar både medborgare och företag upptäcktsrisken som hög och skattefusk som oacceptabelt och förtroendet är ganska högt för Skatteverkets sätt att sköta sin uppgift. Detta talar för att skattekontrollen har fungerat bra. Indirekt talar detta också för att de konsekvenser som följer av upptäckt har fungerat.

Även resultatet från den kvantitativa undersökningen indikerar att skattetillägget fungerar väl utifrån sitt syfte, dvs. att enskilda fullgör sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt för att slippa betala skattetillägg. Den övervägande majoriteten i undersökningen (78 procent) tror att enskilda och företag är noga med att lämna korrekta uppgifter till Skatteverket för att slippa betala skattetillägg. Endast åtta procent motsätter sig påståendet. Däremot instämmer endast fyra av tio (39 procent) i påståendet att skattetillägget bidrar till att skatteundandragande och skattefusk minskar i Sverige. 31 procent av respondenterna instämmer inte i påståendet.

Enligt resultatet från den kvalitativa undersökningen har skattetillägget olika preventiv effekt beroende på om det är en person som försöker göra rätt men inte lyckas (slarvare), en person som har bestämt sig för att fuska (fuskare), en person som accepterar skönsbeskattning (ingen deklaration), en person som försöker göra motstånd men som är känslig för motargument samt testar gränser (annan bedömning) och en person som lägger hela "privatlivet i firman".

Kantar Sifos har gjort en kvalitativ mappning av dessa typfall, se figuren nedan.

Figur 8.1 Kvalitativ mappning



Kantar Sifo har gjort följande analys utifrån mappningen. Den som har hög kunskap (fuskare) och ändå gör fel blir uppenbart inte avskräckt. Den personen kommer också oftare undan med sina fel. Därför är kvadranten hög kunskap/hög prevention tom. En person som accepterar skönsbeskattning (ingen deklaration) är egentligen en blandning mellan låg och hög kunskap i form av a) en kalkylerad strategi för att bli skönsbeskattad och b) de som inte lämnar in för att de inte kan deklarerera.

Mot bakgrund av det som ovan har lyfts fram är det enligt utredningens mening rimligt att anta att skattetillägget har haft en god allmänpreventiv effekt. Avgörande betydelse för den allmänpreventiva effekten är dock Skatteverkets kontroll och information. Ett skattesystem utan kontroll är lika verkningslöst som kontroll utan sanktioner.

## 8.7 Hur uppfattas regelverket?

Syftet med analysen i detta avsnitt är att titta på vilka uppfattningar om regelverket, särskilt beräkningsbestämmelserna, som finns inom målgrupperna i utredningens undersökningar. Det handlar om hur respondenterna uppfattar skattetillägget och dess beräkning samt deras syn på den praktiska tillämpningen av reglerna.

I den kvantitativa undersökningen fick revisorer, redovisningskonsulter och skatterådgivare inledningsvis svara på ett antal påståenden där de fick ange sin uppfattning om skattetilläggets tillämpning och effekt, företagares och allmänhetens generella kunskaper om beräkning av skattetillägg, de generella nivåerna på skattetillägg, beräkningen av skattetillägg i underskottsfall och därefter vad de tycker om bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i övrigt. Vidare fick respondenterna tillfälle att lämna sin syn på om bestämmelserna om beräkning av skattetillägg behöver ändras och i så fall, hur och varför. Avslutningsvis ställdes frågor om respondenternas uppfattning om sina egna kunskaper om bestämmelserna om skattetillägg och erfarenheter av att tillämpa bestämmelserna om skattetillägg i praktiken.

I den kvalitativa undersökningen fick Skatteverkets tjänstemän tillfälle att ge uttryck för sin syn på den praktiska tillämpningen av bestämmelserna och vilka utmaningar som kan finnas i det arbetet samt uppfattningar om olika grupper som får skattetillägg. Enligt resultaten från denna undersökning finns de främsta problemen vid beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattningen till följd av progressionen i skatteskalen när det gäller förvärvsinkomster. Det kom bl.a. fram att det många gånger är omöjligt att förutse hur stort ett skattetillägg kommer att bli till följd av den progressiva beskattningen och att i ett beslut förklara alla dessa delar på ett begripligt sätt från Skatteverkets sida är förenat med uppenbara svårigheter. Som svårförklarad nämndes t.ex. att det blir större skattetillägg vid underskott än överskott, betydelsen av i vilken del av skatteskalen tillägget hamnar – lägre tillägg i början och högre tillägg ju mer man tjänar – och att uppsåt saknar betydelse för att ta ut skattetillägg.

Det ord som flest respondenter i den kvantitativa undersökningen anser beskriver bestämmelserna om beräkning av skatte-

tillägg är komplicerade. Endast en av tio anser att bestämmelserna är tydliga och en av tio att de är förutsägbara.

Det som har kommit fram i undersökningarna bekräftar att skattetilläggsystemet uppfattas som svårt att förstå för enskilda och ibland t.o.m. för tjänstemännen på Skatteverket. Komplikationerna i beräkningarna gör att systemet är svårtillämpat. I takt med att ändringar har gjorts i bestämmelserna om beräkning av skattetillägg har beräkningarna komplicerats och storleken på skattetillägg har blivit allt svårare att förutse. Efter det att en oriktig uppgift eller en skönsbeskattning är konstaterad ska ofta flera, ibland mycket komplicerade, bedömnings- och beräkningssteg gås igenom. Trots ett utvecklat datorstöd är det enligt Skatteverkets tjänstemän i många fall nödvändigt att räkna fram olika belopp med huvudräkning eller med papper och penna innan dessa kan föras in i datorprogrammet för beräkning av skattetillägg. Enligt vad som kom fram i den kvalitativa undersökningen anses en utmaning i arbetet med skattetillägg ligga i att föra in rätt belopp på rätt ställe i datorprogrammet.

Under årens lopp har nivåerna på skattetillägget nyanserats och sänkts. Vid införandet av det administrativa sanktionssystemet 1972 var skattetilläggets storlek i fråga om inkomst- och förmögenhetsskatten 50 procent samt i fråga om de indirekta skatterna och arbetsgivaravgifterna 20 procent av det skatte- eller avgiftsbelopp som kunde ha undandragits om den oriktiga uppgiften följts. Enligt dagens regelverk tas skattetillägg ut med fem olika procentsatser – 40, 20, 10, 5 och 2 procent. Härtill kommer särskilda beräkningsbestämmelser för underskottssituationer.

En tydlig majoritet av respondenterna i den kvantitativa undersökningen anser att den generella nivån på skattetillägget på slutlig skatt, dvs. 40 procent, är för hög, varav hälften tycker den är alldeles för hög. När det gäller den generella nivån på skattetillägg på mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter, dvs. 20 procent, tycker majoriteten att nivån är för hög.

I den kvalitativa undersökningen fanns uppfattningar om att nivån om 20 procent är för låg för att avhålla personer från att ta risken och testa att dra undan skatt samt att det borde vara högre skattetillägg om man inte lämnar in någon deklaration.

Som framgår är frågan om uttagsnivåer för skattetillägg föremål för olika meningar. Detta är inget nytt. Under årens lopp har nivåerna på skattetillägg diskuterats och nyanserats. Om nivån på skatte-

tillägget är för låg blir dock effekten ett tandlöst system medan en alltför hög nivå inte skulle möta någon acceptans.

Skattetillägg tas ut oberoende av om överträdelsen skett av t.ex. uppsåt, stress, tidsbrist, missförstånd, skrivfel, räknepel eller slarv. När det gäller påståendet i den kvantitativa undersökningen att det är rättvist att en person eller ett företag som av slarv lämnar oriktig uppgift i sin deklaration får skattetillägg instämmer fler svaranden (45 procent) att detta är rättvist än vad som är fallet om en person eller ett företag av glömska inte deklarerar då 36 procent instämde i påståendet. 45 respektive 38 procent uppger att de inte instämmer i påståendena. Relativt många av de som svarade i undersökningen anser således att det inte är rättvist att ta ut skattetillägg när glömska eller slarv ligger bakom felet.

Det redovisade resultatet illustrerar i någon mån den problematik som blir aktuell om man beaktar andra faktorer (slarv och glömska) än rent objektiv fakta kopplat till rättvisa. Det svenska skattetilläggsystemet bygger i grunden på principen om strikt ansvar för oriktiga uppgifter och någon allmänt accepterad definition av rättvisa finns knappast. Skillnader i grundläggande uppfattningar om rättvisa medför att det ständigt kommer att pågå en debatt om hur skattetilläggsystemet ska konstrueras för att inte bara vara så funktionellt som möjligt utan också rättvist.

Under årens lopp har skattetillägg vid misstagsfel återkommande diskuterats, oftast utifrån synpunkten att skattetillägg inte bör tas ut vid misstagsfel. Detta är också den uppfattning som majoriteten av respondenterna i den kvantitativa undersökningen ger uttryck för. Endast en av tio instämmer inte i påståendet att när någon har gjort fel av misstag bör man inte få skattetillägg. Här är det givetvis intressant att också titta på vad respondenterna anser om Skatteverkets förmåga att bedöma om någon gjort fel av misstag. Endast 17 procent av respondenterna anser att Skatteverket kan bedöma om det är fråga om misstagsfel medan 54 procent anser att Skatteverket inte har den förmågan. Majoriteten av respondenterna i undersökningen anser således att skattetillägg inte ska tas ut vid misstagsfel men tron på att Skatteverket kan avgöra om det är fråga om misstagsfel är relativt låg. Enligt vad som kom fram i utredningens kvalitativa undersökning anser även Skatteverkets tjänstemän att det i de flesta fall är svårt att se om det är fråga om

misstagsfel. I vissa fall kan det emellertid framstå som uppenbart att det är fråga om misstagsfel.

Enligt nuvarande regelverk är Skatteverkets tjänstemän vid förmodade misstagsfel hänvisade till att pröva om befrielse från skattetillägg kan medges. Tjänstemännen gav uttryck för att de ofta saknar vägledning i fråga om vilket utrymme som finns att medge befrielse vid misstagsfel. Mer stöd i form av uttalanden i förarbeten eller skriftlig handledning av Skatteverket efterfrågades. Mycket av det stöd som i dag finns är spridd i olika skrivelser och på webbsidor. Den digitala vägledningen uppfyller enligt tjänstemännen inte deras behov av stöd på sätt som Skatteverkets tidigare skriftliga handledningar gjorde.

Ett betydelsefullt kriterium för ett legitimt skattetillägg är att man förstår sanktionen och hur den beräknas. Den övervägande uppfattningen bland revisorer, redovisningskonsulter och skatterådgivare är att allmänhetens och företagares kunskaper om skattetillägg är dåliga eller obefintliga (94 procent respektive 78 procent). Även om resultatet inte kan generaliseras indikerar det tydligt att kunskapsnivån om skattetillägg hos gemene man torde vara låg.

En åtgärd för att förstärka kunskapen, och därmed skattetilläggets allmänpreventiva effekt, kan vara att i högre grad än i dag informera enskilda om sanktionen och vad den enskilde ska göra för att inte få ett skattetillägg, dvs. lämna korrekta uppgifter till Skatteverket så att verket kan fatta riktiga beslut. Förutsättningarna för att få acceptans för skattetilläggsystemet skulle troligen förbättras om fler känner till det.

En annan fråga som berör Skatteverket är att få respondenter i den kvantitativa undersökningen instämmer i påståendet att Skatteverkets handläggning av skattetillägg är pålitlig och rättvis. Drygt hälften (52 procent) anser att detta inte stämmer. Vidare framfördes i undersökningen med Skatteverkets tjänstemän att vissa önskar mer utbildning om praktiskt handläggning av skattetilläggsärenden, dvs. hur funktionerna i datorprogrammen ska användas. Det synes saknas ett enhetligt beslutsstöd för beräkning av skattetillägg i de olika systemen hos Skatteverket.

Sammanfattningsvis kan utredningen konstatera att båda målgrupperna för utredningens undersökningar betraktar skattetillägget som en huvudsakligen fungerande sanktion. Kritik har dock riktats mot regelverket i fråga om komplexiteten i beräkningen av



skattetillägg, orättvisa i systemet, bl.a. i underskottsfall, och att det är svårt att förutse skattetilläggets storlek.

## 8.8 Hur bör bestämmelserna om beräkning av skattetillägg utformas?

Utredningen ska enligt direktiven utifrån en analys av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg klarlägga på vilket sätt bestämmelserna bör vara utformade. En grundläggande utgångspunkt vid utformningen av ändrade bestämmelser för beräkning av skattetillägg är att de ska uppfattas som legitima och rättvisa.

Vad var och en betraktar som rättvist beror till viss del på den enskildes ideologiska uppfattningar. En del tycker att skattetillägg ska tas ut med en och samma uttagsprocent oavsett skatteslag medan andra ser en nyanserad sanktionsmätning utifrån det undanhållna beloppets storlek som mer rättvis. Det kan vidare råda delade meningar om huruvida det är rättvist att skattetillägget tas ut med ett fast belopp oavsett hur mycket skatt som kunde ha undandragits eller med en större andel ju högre inkomst man har. Också åsikterna om vilket underlag som skattetillägget bör beräknas på kan skifta. En del anser att det är mest rättvist att skattetillägget beräknas på den undandragna skatten, medan andra anser att det är mest rättvist att skattetillägget beräknas på det undanhållna beloppet. Nämnda skillnader i grundläggande uppfattningar om beräkning av skattetillägg, som också kom till uttryck i utredningens undersökningar, medför att det ständigt kommer att pågå en debatt om hur beräkningsbestämmelserna ska konstrueras för att de inte bara ska vara så funktionella som möjligt utan också rättvisa.

Rättvisa handlar till stor del om s.k. horisontell rättvisa där lika fall ska behandlas lika. Har exempelvis två personer lika hög inkomst ska de betala lika hög skatt eller om de har lämnat identiska oriktiga uppgifter ska de betala lika stora skattetillägg. Dagens regler om beräkning av skattetillägg medför emellertid vissa avsteg från denna likhetsprincip. Rätträkning kan vid två identiska oriktiga uppgifter medföra att skattetillägget i det ena fallet blir mycket lägre än i det andra fallet. Mot bakgrund av rättviseaspekten finns det alltså en risk att rätträkning skadar skattetilläggsystemets legitimitet. En utgångspunkt vid utformningen av ändrade beräkningsregler måste

därför enligt utredningens mening vara att beakta vad som ska påverka underlaget för skattetillägget.

En annan allmänt vedertagen princip är den om vertikal rättvisa. Principen om vertikal rättvisa innebär att skattebördan ska delas upp utifrån olika personers betalningsförmåga så att de med högre betalningsförmåga eller högre inkomst beskattas hårdare. Principen om vertikal rättvisa har bland annat kommit till uttryck i den progressiva statliga inkomstskatten. Eftersom skattetillägg i dag tas ut på underlag av den undandragna skatten kommer principen även till uttryck i skattetillägssystemet.

En mycket låg andel (fem procent) i den kvantitativa undersökningen uppfattar bestämmelserna om beräkning av skattetillägg som rättvisa. Även i den kvalitativa undersökningen kom åsikter om orättvisor i beräkningen av skattetillägg fram, bl.a. om att identiska oriktiga uppgifter inte bör medföra olika stora skattetillägg och att ett skattetillägg inte bör kunna elimineras genom en skatte-reduktion. Synpunkter lämnades om att beräkningen bör ske, så långt det är möjligt, utifrån den begångna överträdelsen – felets storlek – snarare än utifrån hur mycket skatt som staten hade kunnat gå miste om.

Resultaten från den kvalitativa och den kvantitativa undersökningen stödjer utredningens uppfattning om att det finns anledning att luckra upp den nuvarande strikta anknytningen till det undandragna skattebeloppet i skattetillägssystemet. På så sätt, menar utredningen, kan legitimiteten i systemet stärkas och därigenom kan skattetilläggets funktion gentemot de personer som i dag är mindre eller inte alls benägna att följa skatteförfattningar också stärkas.

För att bilda sig en uppfattning om huruvida beräkningen av skattetillägg är rättvis objektivt sett, måste man förstå hur beräkningarna sker och varför. I den kvantitativa undersökningen ställdes frågor om respondenternas uppfattning om bestämmelserna om beräkning av skattetillägg. Nästan hälften anser att bestämmelserna är komplicerade. Endast en av tio anser att de är tydliga. I direktiven anges att de regler som utredningen föreslår ska vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och tillämpande myndigheter. För utredningen framstår dessa önskemål som svåra att förena eftersom det naturligtvis är komplicerat att på en gång åstadkomma ett beräkningssystem som är så enkelt

att det inte leder till några tillämpningssvårigheter och samtidigt så tydligt och lätthanterligt att man säkerställer att det praktiska resultatet alltid blir rättvist och legitimt. Enda möjligheten är att söka sig fram till en rimlig kompromiss mellan de angivna önskemålen.

Utredningen har fått klart för sig att beräkningssystemet för skattetillägg har sin främsta komplikation i att det ibland är mycket svårt att beräkna skattetillägg i de fall när skatten är progressiv. Även om den enskilde har god insyn i skattetilläggsreglerna kan det ändå vara omöjligt att förutse hur stort ett skattetillägg kommer att bli och utifrån ett beslut bedöma om skattetillägget är rätt beräknat, t.ex. när det gjorts rätträkningar och skattetillägg tagits ut utifrån en fiktiv beskattning. Det är dessutom förenat med uppenbara svårigheter för den som fattat beslutet om skattetillägg att för den enskilde förklara beräkningarna på ett begripligt sätt. Behovet av förändring framstår således som störst vad gäller beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattning, vilket bör beaktas vid utformningen av utredningens förslag.

Syftet med skattetillägget är som tidigare har sagts att det ska fungera som ett effektivt påtryckningsmedel för att förmå den uppgiftsskyldige att lämna korrekta uppgifter till Skatteverket för att säkra ett korrekt skatteuttag. Skatterna finansierar den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Grundförutsättningarna för uttag av skattetillägg är utformade på så sätt att en oriktig uppgift har lämnats oberoende av uppsåt eller oaktsamhet. Detsamma gäller beräkningsreglerna. Vid utformningen av utredningens förslag bör det undersökas om beräkningsreglerna även i fortsättningen ska utformas på så sätt att beräkningen görs oberoende av uppsåt eller oaktsamhet.

Det bästa för en skatteadministration är enligt Skatteverket att det blir rätt från början, det vill säga en i grunden verkligt frivillig medverkan.<sup>9</sup> Under årens lopp har deklaraionsförfarandena genom digitalisering och förifyllda uppgifter förenklats. Trots detta förefaller relativt många uppgiftsskyldiga fortfarande lämna oriktiga uppgifter eller inte lämna deklaraion alls. Enligt Skatteverkets officiella statistik fattades det 111 000 beslut om skönsbeskattning 2014, varav 73 000 beslut rörde inkomstskatt. Den vanligaste orsaken till

---

<sup>9</sup> Skatteverket, Rätt från början, Forskning och strategier, Rapport 2005:1, s. 10.

skönsbeskattning är utebliven deklaration. Hur många skattetillägg som tagits ut till följd av skönsbeskattning framgår inte.

Att så många enskilda inte lämnar deklaration alls eller att bristerna i en deklaration är så stora att det blir aktuellt med skönsbeskattning ser utredningen som oroande. Förvisso kan en del sådana fall förledas av t.ex. ohälsa, men enligt vad som kom fram i den kvalitativa undersökningen uppfattar vissa av tjänstemännen på Skatteverket att en del enskilda väljer att inte lämna deklaration alls när de faktiska inkomsterna är högre än vad Skatteverket har beslutat om vid en skönsbeskattning. Ett sådant beteende är mycket allvarligt. Skatten betalar välfärden i samhället och alla begränsat och obegränsat skattskyldiga i Sverige måste bidra.

Utredningen utgår emellertid från att de allra flesta är ärliga och lämnar sin deklaration till Skatteverket på sätt som krävs. Det går dock inte att blunda för att det även kan finnas personer, som visserligen lämnar in sin deklaration, men som kalkylerar med skattetillägg, dvs. jämför vinsten av att fuska med kostnaden av att bli ertappad med fusket. Det kan röra sig om fall där mycket stora skattevinster kan komma att göras eller situationer som hamnar i skattereglers gråzon och den uppgiftskyldige har ekonomiska muskler att testa gränserna. För att påverka människors beteende kan man enligt Allinghams och Sandmos teori som presenteras i avsnitt 8.3.1 antingen höja straffet eller öka sannolikheten för att bli ertappad. Vad som förändras spelar i teorin ingen roll för att få resultat. En möjlighet att försöka motverka kalkylering med skattetillägg kan således vara att skärpa straffet, dvs. höja skattetilläggsnivån.

För att komma underfund med uppfattningen om de generella nivåerna på skattetillägg ställdes frågor om dessa i den kvantitativa undersökningen. Den övervägande majoriteten av respondenterna anser att de generella nivåerna på skattetillägget är för höga. Om en sanktion ska ha en preventiv effekt måste emellertid nivåerna vara så höga att sanktionen blir kännbar. Som anges i avsnitt 8.3.4 uppnås den största allmänpreventiva effekten genom åtgärder mot stora och allvarliga felaktigheter. En väg att gå är således att i allvarligare fall, exempelvis när det undandragna beloppet är betydande, när det är fråga om återkommande överträdelse eller vid skönsbeskattning, höja nivåerna på skattetillägget.

Många kritiska röster framfördes vidare i den kvantitativa undersökningen om beräkningen av skattetillägg i underskottssituationer,

framför allt i fråga om nivån. Många respondenter ansåg att nivån är för hög i dagsläget och att tillägg enbart bör tas ut det år som underskottet utnyttjas. Andra tyckte att det är märkligt att skattetilleggets storlek skiljer sig åt vid underskott respektive överskott. En del ansåg det som orimligt att skattetillegget i underskottsfall blir högre än skattetillegget på motsvarande fel i en överskottssituation.

Det är enligt utredningens mening inte en acceptabel ordning att ett skattetillägg som tas ut i en underskottssituation för ett aktiebolag är högre än vad skattetillegget skulle bli i en överskottssituation. Denna skevhet som följer av dagens system bör tas omhand vid utformningen av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg.



## 9 Beräkningsmodeller

### 9.1 Inledning

I detta kapitel konstrueras tre alternativa modeller för beräkning av skattetillägg. Några saker är gemensamma för modellerna och omnämns därför inte alltid särskilt i beskrivningen av respektive modell. Detta gäller bestämmelsen om skattetillägg på inte gjorda skatteavdrag som utredningen i avsnitt 11.4 anser bör lämnas oförändrad. Detsamma gäller kvittningsförbudet, se avsnitt 10.2.2. Vidare framgår av avsnitt 10.4 att utredningen inte avser att föreskriva om subjektiva rekvisit som uppsåt och oaktsamhet som förutsättning för bestämmande av storleken på skattetillägg. Dessa bedömningar kommer att återspeglas i beräkningsmodellerna nedan. Ytterligare två beräkningsmetoder redovisas i kapitlet. Dessa har emellertid utredningen av olika skäl bedömt som meningslösa att gå vidare med.

Avslutningsvis ställer utredningen de tre tänkbara beräkningsmodellernas för- och nackdelar mot varandra för att sedan välja vilken modell som bör användas vid utformningen av ett förändrat regelverk för beräkning av skattetillägg.

Det bör noteras att det som sägs om skatt i detta kapitel även gäller avgifter som skattetillägg kan tas ut på enligt nuvarande bestämmelser.

### 9.2 Modell A – en enhetlig uttagsprocent i kombination med skärpt skattetillägg

Ett sätt att komma till rätta med den i kapitel 8 beskrivna beräkningsproblematiken och förenkla systemet för beräkning av skattetillägg skulle kunna vara att skattetillägg som huvudregel ska beräknas enligt samma procentsats oberoende av vilken skatt det än är

fråga om. Tanken är inte ny. Den har diskuterats av både Skattetilläggsutredningen i dess slutbetänkande Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet<sup>2</sup> Nyansering av skattetillägg m.m. (SOU 1982:54) och Skattetilläggskommittén i betänkandet Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25) men inte förverkligats.

Även RIS-utredningen berörde frågan i betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62). RIS-utredningen ansåg dock att den nuvarande skillnaden i uttagsnivå som finns mellan inkomstbeskattningsområdet och området för direkt skatt och arbetsgivaravgifter och som legat till grund för de skilda generella skattetilläggsnivåerna har goda skäl för sig.

I Norge gäller emellertid sedan den 1 januari 2017 att tilleggs-skatt som huvudregel tas ut med en enhetlig uttagsprocent av den skattemässiga fördelen som är eller kunde varit uppnådd för både direkta och indirekta skatter samt avgifter. Enligt de norska reglerna kan även ett skärpt skattetillägg – skjerpet tilleggs-skatt – tas ut i grövre fall av oriktigt upplysningslämnande. Reglerna kan dock inte överföras direkt till svenska förhållanden, bl.a. därför att storleken på skjerpet tilleggs-skatt bestäms med beaktande av vissa subjektiva rekvisit. I övrigt finns det emellertid goda skäl att söka ledning i de norska beräkningsreglerna vid konstruktionen av modellen i detta avsnitt.

### 9.2.1 Beräkningsunderlaget

En huvudprincip i denna modell är att skattetillägget ska beräknas med den undanhållna skatten som underlag på samma sätt som i dag. Skattetillägg tas bara ut om den oriktiga uppgiften påverkar skatteuttaget.

När det gäller slutlig skatt ska skattetillägget alltså beräknas på skatten på den inkomst som inte redovisats, eller på det avdrag som inte medgivits, dvs. på beskattningshöjningen. Vid annan skatt, t.ex. mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter, ska skattetillägget beräknas på den skatt eller avgift som inte redovisats eller som redovisats med för högt belopp, dvs. på höjningar av skatt att betala eller på minskning av skatt att få tillbaka.



Vid skönsbeskattning ska skattetillägget beräknas på den skatt som bestämts utöver den skatt som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter den uppgiftsskyldiga på annat sätt än muntligen lämnat till ledning för beskattningen och avstämningsuppgifter som varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Det angivna skiljer sig inte från vad som gäller i dag.

När det gäller beräkningen av skattetillägg i underskottsfall finns det emellertid utrymme för att väsentligt förenkla beräkningarna. En lösning som är betydligt enklare än den nuvarande – och för övrigt även mera rättvis – är att man i dessa fall låter underlaget för skattetillägg motsvara den kommunala inkomstskatt, som skulle ha tagits ut på en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, när den oriktiga uppgiften är att hänföra till näringsverksamhet eller tjänst för en fysisk person. För en juridisk person (utom ett dödsbo) bör den undandragna skatten i stället anses utgöra den statliga inkomstskatt som skulle ha tagits ut på en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning.

Före beräkningen av skattetilläggets storlek ska, i den mån det är möjligt, liksom i dag deklarationen rätträknas med hänsyn till sådana ändringar av underlaget för inkomstskatt (äktta kvittningsinvändningar) som hade kunnat göras i den ursprungliga deklarationen. I denna modell ska således nuvarande bestämmelse om rätträkning lämnas oförändrad. Någon rätträkning ska dock inte göras om en ändring blir möjlig först genom den rättelse eller skönsbeskattning som föranleder skattetillägget. I ett sådant fall ska skattetillägget i stället beräknas på fiktiv skatt. Detta blir fallet t.ex. när skattetillägget gäller en kapitalvinst på en oredovisad fastighetsförsäljning och den enskilde begär uppskov med kapitalvinsten. Ett annat exempel när rätträkning inte ska göras är efter en begäran om större avdrag för periodiseringsfond när den oriktiga uppgiften gäller inkomst av näringsverksamhet och den enskilde redan i deklarationen har gjort maximalt avdrag för periodiseringsfond.

Hänsyn ska också på samma sätt som i dag tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget (oäkta kvittningsinvändningar) när det skattetilläggsgrundande underlaget bestäms.

## 9.2.2 Den generella procentsatsen

Grundtanken i den här modellen är att skattetillägget ska tas ut med en och samma procentsats oberoende av vilken skatt det är fråga om. Utgångspunkten vid val av uttagsprocent är att skattetillägget är en sanktion som ska förmå enskilda att lämna korrekta uppgifter till Skatteverket. För att skattetillägget ska vara ett reellt verktyg för att säkra uppfyllelsen av uppgiftsskyldigheten, är det nödvändigt att det är av en viss minsta storlek.

I dag tas skattetillägg enligt huvudregeln ut med 40 procent på slutlig skatt och med 20 procent på annan skatt.<sup>1</sup> En nödvändig konsekvens av att samordna procentsatserna för skattetillägg är att det på det enskilda området kan bli högre eller lägre procentsats än i dag. Exempelvis kan procentsatsen för skattetillägg på mervärdesskatteområdet bli något högre, medan det på inkomstbeskattningsområdet kan bli en reduktion av procentsatsen för skattetillägg.

I regel kan den som får ett skattetillägg för en överträdelse på inkomstskatteområdet bära ett tillägg beräknat efter 40 procent på den undanhållna skatten. Skattetillägget tillsammans med själva skatten överstiger i allmänhet inte den undanhållna inkomsten.

Skattetillägg på mervärdesskatt tas emellertid ut på ett bruttobelopp, vilket innebär att det kan bli fråga om höga beskattningsvärden i förhållande till företagets inkomster, som beror på dess vinstmarginal som normalt endast är en bråkdel av bruttobeloppen. De ofta höga beskattningsvärdena återspeglar särskilt vid skönsbeskattningar inte direkt den uppgiftsskyldiges vinst av verksamheten och dennes skatteförmåga.

Liknande skäl kan göra sig gällande avseende arbetsgivaravgifter. Redan i dag kan skattetillägget bli mycket högt i förhållande till företagets betalningsförmåga när det rör sig om flera anställda. En inte ovanlig sådan situation är när arbetsgivaren har lämnat uppgifter med utgångspunkt i att anställningsförhållande inte finns men Skatteverket är av motsatt uppfattning. Det är inte någon önskvärd ordning att företag drabbas så hårt att de drivs till betalningsinställelse eller konkurs till följd av skattetilläggen, men de flesta kan givetvis företaget bära skattetillägget.

---

<sup>1</sup> 49 kap. 11 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Med hänsyn till de ovan redovisade praktiska konsekvenserna av en för hög uttagsprocent för skattetillägg på området för indirekta skatter och arbetsgivaravgifter anser utredningen att det inte är befogat att övergå till en ordning enligt vilken skattetillägg på samma sätt som vid direkt beskattning tas ut efter 40 procent.

Vid val av procentsats måste emellertid, utöver de ovan angivna skälen, beaktas vad som är påkallat från rättvisespekter och allmänpreventiva synpunkter. När utredningen anlägger även dessa synpunkter på skattetillägget stannar utredningen för ståndpunkten att skattetillägg bör tas ut med 25 procent över hela fältet (se vidare avsnitt 9.2.4).

I situationer när en uppgiftsskyldig visserligen har lämnat oriktig uppgift, men den oriktiga uppgiften inte har föranlett något egentligt skatteundandragande utan bara en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioderna, dvs. vid periodiseringsfel, är det dock inte rimligt att ta ut fullt skattetillägg utan det bör liksom enligt nuvarande bestämmelser begränsas. Principerna för periodisering är i sig komplicerade och skattetillägg tas i dag ut med tre procentsatser, nämligen 10, 5 och 2 procent. En möjlig förenklingsåtgärd kan vara att även här ta ut skattetillägget med en och samma procentsats oberoende av vilken skatt det är fråga om och längden av förskjutningen av beskattningen.

Det är dock inte någon enkel uppgift att för oriktig uppgift i form av periodiseringsfel komma fram till en enda lämplig storlek på uttagsprocenten. I de fall där ett periodiseringsfel endast har orsakat att skatt har förskjutits mellan två beskattningsperioder kan ett lågt tillägg vara en tillräcklig reaktion. Detsamma bör gälla om det får antas, att en oredovisad inkomst skulle komma att tas upp den följande beskattningsperioden. I åtskilliga sådana fall är den skada som förorsakas det allmänna att jämföra med en ränteförlust. Har däremot ett periodiseringsfel lett till väsentligt lägre skatt för den uppgiftsskyldige, t.ex. till följd av förmånligare progression vid inkomstbeskattningen och omständigheterna tyder på, att förfarandet inte har berott på misstag av den uppgiftsskyldige eller är omständigheterna annars försvårande, bör felets karaktär innebära en högre uttagsprocent.

Man bör dock tänka på att skattetillägget inte syftar till att ge det allmänna gottgörelse för förluster utan utgör en sanktion avsedd att fylla en allmänpreventiv funktion.

De anförda synpunkterna leder utredningen till att en uttagsprocent om 2 procent kan ses som någorlunda rättvis. Ett skattetillägg av den storleken kommer att fungera som ett påtryckningsmedel för att få in korrekta uppgifter utan att för den skull leda till ett oproportionerligt resultat till den uppgiftsskyldiges nackdel.

I och med att det skissade systemet innehåller mer än en procentsats bör, för att tilläggen ska bli väl avvägda, proportioneringsregeln i 49 kap. 21 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, behållas, om än med en viss justering till följd av den ovan föreslagna lösningen i underskottsfallen.

### 9.2.3 Den skärpta procentsatsen

I en ordning där skattetillägg beräknas efter en enhetlig inte alltför hög procentsats över hela fältet kan skattetillägg, i syfte att öka trycket i sanktionssystemet, tas ut med en högre procentsats i allvarligare fall. Som allvarligare fall bör ofta kunna anses den omständigheten att skattebeloppet uppgår till betydande belopp. Även återkommande oriktiga uppgifter bör kunna ses som allvarligt. Det bör anses som en upprepning om den uppgiftsskyldige t.ex. fem år tillbaka i tiden har gjort sig skyldig till liknande överträdelse.

För att en sådan regel som den nu skissade ska bli effektiv bör nivån på det skärpta tillägget bestämmas till 20 procent (se följande avsnitt). En samlad reaktion om 45 procent (ordinarie skattetillägg 25 procent + skärpt skattetillägg 20 procent) av den undanhållna skatten bör vara en tillräckligt sträng sanktion i de allra flesta fall där det handlar om frekvent skatteundandragande eller undandragande av skatt till betydande belopp. Eftersom såväl uttag som beräkning av skattetillägg ska ske utan hänsyn till uppsåt eller oakt-samhet kommer även de enskilda som inte medvetet brister i sin uppgiftsskyldighet träffas av det skärpta tillägget. Om det förhöjda skattetillägget leder till ett oproportionerligt högt skattetillägg i förhållande till felets art, får detta hanteras inom ramen för befrielse-reglerna i 51 kap. 1 § SFL. Det kan framhållas att Skatteverket på eget initiativ ska beakta befrielsegrunderna.

Med betydande belopp bör i denna modell avses ett skattebelopp om minst tio prisbasbelopp. Detta berörs närmare i följande avsnitt.

### 9.2.4 Ekonomiskt utfall enligt modellen jämfört med i dag

Som framgår av kapitel 6 har utredningen ställt samman opublicerade statistiska uppgifter om skattetillägg från Skatteverket som först bearbetats av Statistiska centralbyrån (SCB). Informationen har även kompletterats med uppgifter från Statistiska centralbyrån. Utredningen har valt 2014 som referensår. Det beror på att det året får anses mest pålitligt, bl.a. på grund av att det är den senaste tillgängliga informationen som utredningen fått ta del av som är mest komplett.

Hur många enskilda som har fått skattetillägg på grund av skönsbeskattning respektive underskott framgår av kapitel 6 (se tabell 6.5). Underlaget som utredningen har tagit del av är i dessa hänseenden inte helt tillförlitligt. Det är därför möjligt att en underskattning av skattetillägg på grund av skönsbeskattning respektive underskott görs i det följande.

Utredningen har använt information för beskattningsåren 2010–2013 för att fånga upp om några av de uppgiftsskyldiga som det tagits ut skattetillägg på beskattningsåret 2014 har förekommit i skattetilläggsammanhang tidigare år. Vad gäller skattetillägg på inkomstskatt har utredningen antagit att skattetillägg som tagits ut på en nivå om 10 procent plus/minus 2 procent är skattetillägg på grund av felaktig periodisering. I övriga fall har utredningen gjort antagandet att det är skattetillägg som tagits ut efter normalnivån på 40 procent. För mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt finns information beskattningsåret 2014 om skattetilläggsprocent för nivåerna 20, 5 och 2 procent. För punktskatter saknas uppgift om uttagen procentsats för skattetillägg. Utredningen har därför gjort ett antagande om att samtliga fall av skattetillägg avseende punktskatter har tagits ut med 20 procent. Antagandet torde inte påverka resultaten nämnvärt då beslutade skattetillägg avseende periodiseringsfel utgör en försvinnande liten andel av totalt beslutade skattetillägg (se kapitel 6).

Ett redan meddelat skattetilläggsbeslut kan omprövas och ändras. I många fall sätts ett skattetillägg ned genom ett nytt beslut. Utredningen har räknat om skattetilläggen till ursprungligt skattetillägg, dvs. utan att hänsyn har tagits till nedsättning. En justering av skattetillägget har gjorts för de personer där det framgått att en

nedsättning av skattetillägg gjorts<sup>2</sup>. Justeringen till ursprungligt skattetillägg måste göras då hänsyn till hur nedsättning eller befrielse ska ske i föreslagna regler inte kan programmeras in utan måste bedömas från fall till fall. Av Tabell 9.1 framgår summan av skattetillägg för inkomstskatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och punktskatter, totalt och per skatteslag.

**Tabell 9.1 Skattetillägg uppdelat på skatteslag utan hänsyn till nedsättning**  
Miljoner kronor

Skatteslag	Summa skattetillägg	Summa justerade skattetillägg
Inkomstskatt	519	543
Mervärdesskatt	282	301
Arbetsgivaravgifter	61	74
Avdragen skatt	20	21
Punktskatter	9,5	9,5
<b>Totalt</b>	<b>891,5</b>	<b>948,5</b>

För att uppfylla direktivens krav på finansiering ska modell A alltså generera intäkter från skattetillägg på åtminstone 948,5 miljoner kronor. I underskottsfallen har utredningen använt bolagsskattenivån för juridiska personer samt den genomsnittliga kommunal-skattenivån i landet för fysiska personer. Detta för att uppskatta det skattebelopp på vilket skattetillägget beräknas. Av Tabell 9.2 framgår utfallet av skattetillägg beräknat enligt modell A jämfört med dagens regler. Alla tal anges i miljoner kronor.

<sup>2</sup> Om en nedsättning av skattetillägget resulterat i att det slutliga skattetillägget utgör 70 procent av ursprungligt skattetillägg, har en justering gjorts enligt följande: skattetillägg dividerat med 0,7. Om den undanhållna skatten varit 100 000 kronor och ursprungligt skattetillägg därmed varit 40 000 kronor, medan det slutliga skattetillägget är 28 000 kronor, görs justeringen  $28\,000/0,7$  vilket ger 40 000 kronor.

Tabell 9.2 Skattetillägg uppdelat på skatteslag, modell A

Miljoner kronor

Skatteslag	Dagens regler	Modell A 1	Modell A 2	Modell A 3
Inkomstskatt	543	339	434	529
Mervärdesskatt	301	380	485	591
Arbetsgivaravgifter	74	93	117	140
Avdragen skatt	21	25	31	36
Punktskatter	9,5	12	16	20
<b>Totalt</b>	<b>948,5</b>	<b>849</b>	<b>1 083</b>	<b>1 316</b>

Modell A 1 anger på vilken nivå ett generellt skattetillägg bör ligga utan att någon hänsyn tas till regler om skärpt skattetillägg. Nivån på skattetillägg vid periodiseringsfel har generellt lagts på 2 procent. En enhetlig nivå på skattetillägget blir då cirka 25 procent. Detta anges i kolumnen för modell A 1.

Redan här ses problematiken i ansatsen av modell A. En överföring av bördan av skattetillägg görs från inkomstskatt till mervärdesskatt, punktskatter, avdragen skatt samt arbetsgivaravgifter. För att sätta en enhetlig nivå måste nivån för mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter m.fl. höjas från dagens nivå på 20 procent till 25 procent. Vinnare i denna modell är fysiska personer utan näringsverksamhet. Näringsidkare och företag blir generellt förlorare om skattetillägg tas ut inom områdena mervärdesskatt, avdragen skatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter. Företag som har fått skattetillägg på såväl inkomstskatt som mervärdesskatt blir både vinnare och förlorare. Vad slutresultatet blir beror på relationen av storleken av skattetilläggen inom respektive skatteslag. Ett skatteunderlag inom inkomstskatt samt mervärdesskatt om respektive 100 000 kronor skulle i dag generera skattetillägg på 40 000 kronor respektive 20 000 kronor. Enligt Modell A 1 blir dock skattetilläggen 25 000 kronor inom båda skatteslagen. Således vinner företaget 15 000 kronor vad gäller inkomstskatt medan det förlorar 5 000 kronor vad gäller mervärdesskatt. Sammantaget vinner företaget dock 10 000 kronor.

I Modell A ska ett skärpt skattetillägg tas ut vid upprepade oriktiga uppgifter samt där den undanhållna skatten är av betydande belopp. Utredningen har fått en indikation om upprepade oriktiga uppgifter genom att jämföra information för beskattningsår 2014

med skattetillägg åren 2010–2013. Utredningen har inte tillgång till information om skattetillägg fem år tillbaka i tiden. Förekommer en fysisk eller juridisk person någon gång i informationen om skattetillägg under åren 2010–2013 kommer ett skärpt skattetillägg enligt modellen att tas ut.

När det gäller betydande belopp infinner sig dock frågan vad som i sammanhanget ska avses med betydande belopp eller med andra ord, från vilket skattebelopp förhöjt skattetillägg ska tas ut. För att ett system som det skissade inte ska bli för strängt utan i stället uppfattas som rättvist på så sätt att allvarigare överträdelse sanktioneras hårdare, bör beloppsgränsen inte sättas för lågt.

För att slippa ändra vad som är ett högt belopp i kronor i lagstiftningen varje år, är det lämpligt att koppla detta till ett index som prisbasbeloppet. Prisbasbeloppet låg 2014 på 44 400 kronor.

Ett undanhållet skattebelopp omkring en halv miljon kronor torde anses som ett högt belopp för merparten. Som jämförelse kan nämnas att enligt skattebrottslagen är en del i bedömningen av grovt skattebrott att det underliggande skattebeloppet överstiger 10 prisbasbelopp. En lämplig nivå för ett undanhållet skattebelopp är därför enligt utredningens mening 10 prisbasbelopp.

I modell A 2 görs beräkningarna av skattetillägg enligt en enhetlig nivå på skattetillägg om 25 procent samt ytterligare 10 procent för de fall som utgör grund för skärpt skattetillägg. För periodiseringsfall är den enhetliga procentsatsen 2 procent. Som framgår av Tabell 9.2 innebär detta att intäkterna av skattetillägg ökar. En förhöjd nivå av skattetillägg om 35 procent utgör en ordentlig skärpning av skattetillägget för de som har 20 procent i dag. För att åstadkomma en skärpning för samtliga uppgiftsskyldiga behöver dock nivån på skattetillägget ligga på över 40 procent. Detta innebär att nivån på det förhöjda skattetillägget behöver vara cirka 20 procent för att åstadkomma den tilltänkta skärpningen för samtliga personer. Modell A 3 återger resultatet med en generell nivå på skattetillägget om 25 procent samt ett tillkommande förhöjt skattetillägg om 20 procentenheter. För periodiseringsfall är nivån fortfarande satt till 2 procent.

Modell A genererar således i sin fulla form (modell A 3) åtskilligt mer intäkter än dagens regler, nämligen 1 316 miljoner kronor jämfört med 948,5 miljoner kronor. Den skärpning av regelverket som modell A innebär torde vara eftertraktat. Problematiken i modellen



är dock den övervältring av skattetilläggsbördan som sker från inkomstskatter till mervärdesskatt, punktskatter, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Denna övervältring förstärks ytterligare genom reglerna om skärpt skattetillägg. Om det för företaget i exemplet ovan rört sig om 1 000 000 kronor i oredovisat skattebelopp inom respektive skatteslag (inkomstskatt och mervärdesskatt), skulle skattetillägget blivit 50 000 kronor högre vad gäller inkomstskatt än med dagens regler samt 250 000 kronor högre vad gäller mervärdesskatt än det skulle blivit med dagens regelverk.

Tabell 9.3 visar nivåerna på skattetillägg i modell A.

**Tabell 9.3 Nivåer på skattetillägg i modell A**

Modell A	Generellt skattetillägg procent	Förhöjt skattetillägg procent	Periodiseringsfel procent
1	25	0	2
2	25	10	2
3	25	20	2

### 9.2.5 För- och nackdelar med modellen

Ett argument som kan anföras till fördel för modellen i detta avsnitt är att skattetillägget – i varje läge – står i direkt förhållande till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört. En sådan invändning är fullständigt naturlig eftersom sanktionen under alla år har skett utifrån den undandragna skatten. En strikt anknytning till den undandragna skatten kan emellertid även skapa vissa orättvisor i systemet. Ett konkret exempel på detta är att skattetillägget för juridiska personer är högre vid underskott av en näringsverksamhet än vid överskott av en näringsverksamhet till följd av bolagsskattens sänkning till 22 procent 2013.

Den skissade ordningen kommer inte heller medföra någon förändring för tillämpande myndigheter eftersom beräkningsmetoden i princip kommer att vara densamma som enligt nuvarande regler.

En negativ konsekvens av skattetilläggets koppling till den undandragna skatten är att skattetilläggets storlek vid inkomstbeskattningen kan variera mellan olika personer även om personerna har lämnat identiska oriktiga uppgifter. Omständigheter som kommunal skattesats, marginals katt och skattereduktioner kan nämligen med-

föra att skatten höjs med olika belopp, vilket i sin tur påverkar storleken på skattetillägget. Det kan således ifrågasättas om ett system med färre och enhetliga procentsatser medför att det blir enklare än i dag att förutse storleken på skattetillägget. Skattetilläggets koppling till den undandragna skatten innebär vidare att storleken på skattetillägget vid inkomstbeskattningen även med denna modell kommer att variera beroende på vilket inkomstslag som avses och om skattetillägget avser juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon.

Det finns emellertid omständigheter som kan motivera att skattetillägget beräknas utifrån samma procentsats, oberoende av om den oriktiga uppgiften avser det ena eller andra skatteslaget. Ett undanhållet belopp innebär nämligen för det allmänna samma inkomstförlust oberoende av till vilket skatteslag beloppet är att hänföra, och den enskilde gör samma obehöriga vinst vare sig han eller hon undandrar ett visst belopp från t.ex. inkomst- eller mervärdesskatt. Vad särskilt gäller arbetsgivaravgifter kan noteras den inte ovanliga situationen när en arbetsgivare inte redovisar utbetalad lön för att undvika arbetsgivaravgifter och arbetstagaren inte heller redovisar motsvarande inkomst. För arbetsgivaren tas skattetillägg ut med 20 procent medan arbetstagaren får betala skattetillägg efter 40 procent. I ett system med en enhetlig uttagsprocent över hela fältet kommer sådana skillnader inte längre göra sig gällande.

När det gäller underskottsfallen är den föreslagna lösningen betydligt enklare och mera rättvis än den nuvarande 25-procentsregeln för fall då den oriktiga uppgiften skulle ha lett till ett underskott som kan utnyttjas vid kommande beskattningsår. Det finns enligt utredningens mening inga principiella skäl som motiverar att den nuvarande regeln måste behållas, särskilt som den påtagligt komplicerar beräkningarna. Orättvisan med att skattetillägg för juridiska personer (utom dödsbon) vid underskott i näringsverksamhet är högre än vid överskott av en näringsverksamhet är med en sådan lösning hanterad. Beräkningen i underskottfall kommer även att förenklas på så sätt att det inte längre kommer att vara nödvändigt att beräkna skattetillägg på två underlag, vilket i dag i vissa fall behöver göras. Dessutom kommer en del av den proportioneringsproblematik som i dag uppstår om skattetillägg tas ut med mer än en procentsats, att elimineras som en följd av lösningen ovan avseende underskottsfallen.

Vidare ges genom förslaget om ett skärpt skattetillägg ett förstärkt verktyg mot skatteundandragande och skattefusk. Genom att det skärpta tillägget knyts enbart till det undandragna skattebeloppet och upprepade oriktiga uppgifter bör en sådan reglering inte medföra vare sig gränsdragningsproblem eller svåra bedömningar vid den praktiska tillämpningen av bestämmelserna.

En fråga som utredningen har gått bet på att lösa i denna modell är problemen som uppstår vid beräkningen av skattetillägg vid inkomstbeskattningen, dvs. rätträkning och beräkning på fiktiv skatt. Utredningen har varit inne på tanken att slopa rätträkning men stannat för att en sådan ordning av olika skäl inte skulle fungera. I många fall kvarstår därför problemen för den enskilde att kontrollera skattetilläggets riktighet.

### 9.3 Modell B – trappor med fasta och rörliga belopp

I direktiven anges att det kan tänkas att skattetillägget t.ex. inte ska beräknas på undanhållen skatt utan i stället ska bestämmas med beaktande av andra faktorer, t.ex. undanhållet belopp. Även ett differentierat sanktionssystem där skattetillägget bl.a. står i relation till överträdelsens svårighetsgrad och upprepade oriktiga uppgifter bör enligt direktiven undersökas. Dessutom bör utredaren överväga en ordning där skattetillägget tas ut med fasta belopp. Det förslag som lämnas kan vara en kombination av alternativa sätt att bestämma skattetilläggets storlek, t.ex. att skattetillägg tas ut med ett fast belopp i kombination med ett rörligt belopp.

Nedan följer en modell som konstrueras utifrån önskemålen ovan. Här finns anledning att söka ledning i det finska påföljds-systemet inom inkomstbeskattningen. I Finland tas nämligen vid oriktigt uppgiftslämnande och skönsbeskattning skatteförhöjning ut med fasta belopp samt med fasta belopp i kombination med rörliga belopp. Beräkningen av de rörliga beloppen sker med viss procentsats på det undanhållna beloppet. Skatteförhöjningen tas vidare ut i olika steg utifrån hur klandervärd gärningen är (se avsnitt 7.3). Det bör dock noteras att det i de finska reglerna föreskrivs om vissa subjektiva rekvisit för uttag av skatteförhöjning med en högre uttagsprocent. Som tidigare sagts är dock sådana förutsättningar

för beräkning av det svenska skattetillägget inte något som utredningen avser att föreslå.

### 9.3.1 Beräkningsunderlaget

Underlaget för beräkningen av skattetillägg avseende de rörliga beloppen vid inkomstbeskattningen ska i denna modell vara det undanhållna beloppet. Det underlag som skattetillägget ska beräknas på är exempelvis:

- oredovisade förvärvsinkomster, dvs. skillnaden mellan fastställd beskattningsbar inkomst och den beskattningsbara inkomst som skulle ha bestämts om den oriktiga uppgiften inte hade frångåtts vid beskattningen,
- underskottsbeloppet,
- den skönmässiga höjningen, eller
- avdragsbelopp, helt eller till den del det blivit för högt.

På inkomstbeskattningens område släpps således kopplingen mellan skattetillägget och en verklig eller tänkbar effekt i form av undanhållen skatt. För mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter ska sanktionsmätningen dock alltså relateras till det undandragna skattebeloppet. Detta med anledning av att konsekvenserna i annat fall skulle kunna bli mycket långtgående. Även beräkningen av skattetillägg på sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL<sup>3</sup> bör fortsättningsvis göras på underlag av den undandragna skatten. En annan ordning skulle medföra orimligt höga skattetillägg.

Eftersom underlaget för beräkningen av skattetillägg vid inkomstbeskattningen är det undanhållna beloppet behöver inte längre beskattningsunderlaget rätträknas. Däremot ska även fortsättningsvis gälla att hänsyn bara ska tas till förhållanden som har nära samband med den fråga som ligger till grund för skattetillägget, innan underlaget som skattetillägget ska beräknas på bestäms. Detsamma

---

<sup>3</sup> Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 den lagen, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader samt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

ska i denna modell gälla vid beräkningen av skattetillägg vid den indirekta beskattningen. Äkta kvittningsinvändningar ska alltså inte beaktas.

### 9.3.2 Storleken av skattetillägget

Storleken på skattetillägget ska bestämmas efter överträdelsens svårighetsgrad. Lämpligen kan en tregradig skala användas. En överträdelse, dvs. en oriktig uppgift eller en skönsbeskattning, kan förslagsvis ses som ringa, inte ringa eller grov.

När det gäller gränsdragningen mellan vad som ska anses som ringa, inte ringa och grova överträdelser kan vägledning i någon mån hämtas i skattebrottslagen (1971:69). Skattebrottet är nämligen med hänsyn till sin grovhet uppdelat i tre grader: skatteförseelse, skattebrott och grovt skattebrott. Av stor betydelse vid gränsdragningen av brottets svårighetsgrad är skattebeloppets storlek.

Vid bedömningen av om ett skattebrott varit grovt ska särskilt beaktas om det rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring, om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning, eller om brottsligheten i annat fall varit av synnerligen farlig art.<sup>4</sup> Undandragen skatt som understiger tio prisbasbelopp (dvs. 448 000 kronor 2017) torde sällan ensamt medföra att brottet bedöms som grovt.<sup>5</sup>

I den nu skissade beräkningsmodellen för skattetillägg bör avgörande betydelse tillmätas storleken av det undanhållna beloppet respektive den undandragna skatten vid bedömningen om en överträdelses svårighetsgrad. Att föreskriva om andra försvårande omständigheter som t.ex. om den enskilde använt falska handlingar, skulle tveklöst leda till gränsdragningsproblem och vanskliga bedömningar för Skatteverket.

Differentieringen av skattetillägget bör således göras enbart utifrån storleken på det undanhållna beloppet vid den direkta beskattningen och den undandragna skatten vid den indirekta beskattningen. Vid den indirekta beskattningen kan gränsen mellan ringa

---

<sup>4</sup> 4 § skattebrottslagen.

<sup>5</sup> Se Almgren och Leidhammar, Skatteförfarandet (1 mars 2012, Zetee), kommentaren till 4 §.

och inte ringa överträdelse bestämmas till exempelvis två prisbasbelopp och en överträdelse kan anses som grov när det undandragna skattebeloppet överstiger tio prisbasbelopp. Mer än ringa överträdelse hamnar således inom intervallet två–tio prisbasbelopp. För den direkta beskattningen får motsvarande gränser räknas fram för det undanhållna beloppet.

Enligt direktiven bör som ovan sagts, utredningen överväga en ordning där skattetillägget tas ut med fasta belopp. En ordning med enbart fasta skattetillägg kan fördelaktigast införas som sanktion vid ringa överträdelser. I och med att skattetillägget enligt modellen beräknas på underlag av det undanhållna beloppets eller undandragna skattens storlek spelar det inte någon roll vilket slags fel som utgör grund för skattetillägget. Ett sådant system överensstämmer med grundsatsen att lika fall ska behandlas lika. En stor utmaning i en ordning som den nu tecknade är dock att komma fram till lämpliga nivåer för de fasta beloppen. Mer om detta finns i nästa avsnitt.

När det gäller storleken på skattetillägget vid överträdelser av något svårare art och vid grova överträdelser bör skattetillägg tas ut med ett fast belopp i kombination med ett rörligt belopp. Att bestämma lämpliga nivåer för fasta och rörliga belopp som kan tillämpas både vid inkomstbeskattningen och den indirekta beskattningen låter sig – mot bakgrund av att beräkningen av skattetillägg ska ske på olika underlag, dvs. undanhållet belopp respektive undandragen skatt – knappast göras. Därför bör en trappa med fasta och rörliga belopp föreskrivas för inkomstbeskattningen och en annan motsvarande trappa bör föreskrivas för mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter samt sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL. Storleken på de fasta beloppen och uttagsprocenten för skattetillägg kan därmed anpassas till vardera området. Lämpligen anges dessa i tabellform i lagtexten.

Oriktig uppgift i form av periodiseringsfel kan dock inte behandlas på samma sätt som normalfallet eftersom det vid periodiseringsfel i regel inte är fråga om något egentligt skatteundandragande utan endast om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioderna. Om det handlar om mycket höga bruttobelopp, som det ofta gör inom mervärdesskatteområdet, kan skattetillägg med en hög uttagsprocent slå mycket hårt. En lösning i periodiseringsfallen kan vara att skattetillägget liksom i dag beräknas med

en lägre procentsats. Ett annat alternativ är att skattetillägget endast tas ut med det fasta belopp som gäller för den svårighetsgrad som en överträdelse klassificeras in i.

Ett annat fall som behöver särregleras är när den oriktiga uppgiften består i att en inkomst har redovisats i fel inkomstslag, t.ex. i inkomstslaget kapital i stället för rätteligen inkomstslaget tjänst. I sådana fall bör skattetillägget inte beräknas på samma sätt som om inkomsten inte alls hade uppgetts.

De förut berörda problemen med proportionering kommer helt att falla bort om bestämmelserna om beräkning av skattetillägg utformas enligt modellen i detta avsnitt.

### 9.3.3 Ekonomiskt utfall enligt modellen jämfört med i dag

I modell B ska underlaget för beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattningen vara det undanhållna beloppet. Detta innebär att underlaget måste räknas om från skatteunderlag till beloppsunderlag. När det gäller juridiska personer räknas det skattemässiga underlaget upp genom att dividera skatteunderlaget med 22 procent. För att räkna om underlaget för fysiska personer måste utredningen matcha Skatteverkets information om skattetillägg med information från Statistiska centralbyrån avseende inkomster för fysiska personer. För de 9 037 personer som matchning finns beräknar utredningen en skattenivå för varje enskild individ. Detta görs genom att utgå från den genomsnittliga kommunalskatten för beskattningsår 2014, vilken var 31,86 procent. Därtill kommer statlig inkomstskatt på 20 procent respektive 5 procent beroende på om inkomsten överstiger den nedre skiktgränsen eller den övre skiktgränsen. Den nedre skiktgränsen beskattningsår 2014 var 420 800 kronor och den övre gränsen var 602 600 kronor. Således kommer dessa personer få en beräknad skattenivå på 31,86 procent, 51,86 procent eller 56,86 procent. Uppräkning av skatteunderlaget sker på samma sätt som för juridiska personer. Undanhållet belopp fås fram genom att skatteunderlaget divideras med skattesatsen. För 1 204 personer kan ingen matchning ske med Statistiska centralbyråns registerdata. För dessa personer gör utredningen antagandet att skattenivån utgörs av den

uppskattade marginalsatternivån i 2014 års beräkningskonventioner.<sup>6</sup> För mervärdesskatt, punktskatter, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter ska underlaget för beräkning av skattetillägg enligt modellen liksom i dag utgöras av undanhållen skatt.

Precis som i fallet med betydande belopp i modell A använder utredningen en hänvisning till prisbasbeloppet för att skapa trappstegen i modell B. Utredningen anser i föregående avsnitt att undandragen skatt understigande två pbb kan anses som ringa och överstigande 10 pbb kan anses som grovt. Vid inkomstbeskattningen måste gränserna räknas om till beloppsunderlag, mer om det nedan. En modellansats med fasta belopp leder till tröskeleffekter vid varje övergång till ett nytt fast belopp. Ett sätt att minska dessa tröskeleffekter kan vara att ha flera steg av fasta belopp. En trappa uppdelad på sex steg antar utredningen kan åstadkomma en god avvägning mellan antal trappsteg och minskning av tröskeleffekt. En indelning av trappsteg för de fasta beloppen görs därför med två intervall inom ringa belopp samt i intervallet mellan ringa och grovt belopp. Även gällande grova belopp görs en indelning med två steg. För detta ändamål används gränsen 20 pbb i modell B. Trappan ordnas således i form av sex steg där de nedre stegen anger ringa skattebelopp, mellanstegen omfattar spannet mellan ringa och grovt skattebelopp samt de två högsta stegen grova skattebelopp. I tabell 9.4 beskrivs trappstegen för modell B.

---

<sup>6</sup> Beräkningskonventioner 2014, Finansdepartementet.



Tabell 9.4 Trappa gällande modell B

Steg	Inkomstskatt	Mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter
Steg 1 pbb	3	1
Steg 1 belopp	-133 200	-44 400
Steg 2 pbb	3-6	1-2
Steg 2 belopp	133 200-266 400	44 400-88 800
Steg 3 pbb	6-18	2-6
Steg 3 belopp	266 400-799 200	88 800-266 400
Steg 4 pbb	18-30	6-10
Steg 4 belopp	799 200-1 332 000	266 400-444 000
Steg 5 pbb	30-60	10-20
Steg 5 belopp	1 332 000-2 664 000	444 000-888 000
Steg 6 pbb	60-	20-
Steg 6 belopp	2 664 000-	888 000-

För att ta hänsyn till att underlaget för beräkning av skattetillägg gällande inkomstskatt ska vara det undanhållna beloppet, görs en justering av trappstegen med faktorn tre. Utgångspunkten är trappstegen för mervärdesskatt, punktskatter, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, men där varje trappsteg multiplicerats med faktorn tre för att justera upp nivåerna. Faktorn tre har antagits som förenkling av omräkningen från skattebelopp till undanhållet belopp med hänvisning till en ungefärlig kommunalskattenivå om cirka 30 procent. I tabell 9.4 anges även beloppsgränserna för varje trappsteg med utgångspunkt från 2014 års prisbasbelopp på 44 400 kronor. Det beror på att trappstegen ska fungera i förhållande till den inkomstfördelning som gällde för det år utredningen använder till jämförelserna mellan dagens regelverk och modell B.

I Tabell 9.5 visas hur skattetillägg ska beräknas enligt modell B. Om exempelvis det undanhållna beloppet, gällande inkomstskatt, ligger i nivå med steg 2 blir skattetillägget 16 000 kronor. Ligger beloppet i nivå med steg 4 blir skattetillägget 80 000 + (belopp x 0,06). Om beloppet exempelvis är 850 000 kronor blir skattetillägget följande: 80 000 + (850 000 x 0,06) = 131 000 kronor.

Tabell 9.5 Skattetillägg enligt modell B

Trappa	Inkomstskatt skattetillägg	Mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter skattetillägg
Steg 1	8 000	4 500
Steg 2	16 000	8 500
Steg 3	48 000 + 4 %	26 000 + 6 %
Steg 4	80 000 + 6 %	44 000 + 9 %
Steg 5	250 000 + 6 %	120 000 + 10 %
Steg 6	500 000 + 5 %	240 000 + 14 %

Utredningen har bestämt den fasta delen av skattetillägget genom att jämföra med vilken nivå ett skattetillägg skulle hamna på inom respektive gränser i dag.

Den rörliga delen av skattetillägget, i steg 3–6, har valts med utgångspunkt i att ytterligare försöka minska tröskeeffekterna. Procentsatsen är vald så att det maximalt möjliga tal som ska multipliceras med procentsatsen, tillsammans med det fasta beloppet, inte överstiger nästkommande fasta belopp. Det maximala belopp som kan förekomma i steg 3 för inkomstskatt är 779 200 kronor, dvs. tröskeln till nästkommande steg. Multipliceras detta med 4 procent ger detta 31 168 kronor. Det fasta beloppet i steg 3 är 48 000 kronor och nästkommande fasta belopp är 80 000 kronor, det vill säga 32 000 kronor högre. Med en rörlig del av skattetillägget på 4 procent inom steg 3, försäkras att ett skattetillägg inom steg 3 inte överskrider det fasta beloppet inom steg 4. Detta gör även att skattetilläggen blir någorlunda väl anpassade inom steg 3 till steg 4 vilket leder till minskade tröskeeffekter. Vid de två högsta trappstegen har det fasta beloppet höjts markant. Detta för att ta hänsyn till att det är höga belopp som hamnar inom dessa trappsteg. Tröskeeffekterna kvarstår således mellan steg 1 till steg 3 samt vid steg 4 till 6. Vid periodiseringsfel beräknas skattetillägget enligt en procentsats om 2 procent på det undanhållna beloppet samt om 5 procent på den undandragna skatten.

Med modell B är det enkelt att beräkna vilket skattetillägg som ska tas ut. Om en person eller ett företag lämnat en oriktig uppgift om 850 000 kronor i sin deklaration blir skattetillägget i båda fallen 131 000 kronor.

Tabell 9.6 visar vad som händer för olika personer med olika skattenivåer inom inkomstbeskattningen i modell B. Skattetillägg på givna belopp är beräknade efter skattesatserna 57 procent (höginkomsttagare), 32 procent (låginkomsttagare) samt 22 procent (juridisk person). Dessa skattetillägg jämförs med vad skattetillägget skulle bli enligt modell B. Differensen återfinns även i Tabell 9.6. Är beloppet väldigt litet kommer samtliga att förlora i steg 1 eftersom skattetillägg enbart tas ut med det fasta beloppet om 8 000 kronor för samtliga personer enligt modell B. Om beloppet ligger precis i den övre regionen av steg 1 visar Tabell 9.6 att alla som i dag får ett "normalt" skattetillägg kommer att vara vinnare om beräkningarna av skattetillägg sker enligt modell B. Höginkomsttagare kommer systematiskt att gynnas om skattetillägg tas ut enligt modell B jämfört med dagens regler. Ju lägre skattesats desto mindre blir vinsten enligt modell B. De som betalar för denna systematiska snedvridning är de med lägst skattenivå, det vill säga juridiska personer.

**Tabell 9.6 Skattetillägg enligt modell B jämfört med dagens regler**

Inkomstskatt

Skattenivå/ Modell B	Belopp 130 000	Belopp 850 000	Belopp 1 200 000	Belopp 3 000 000
Modell B	8 000	131 000	152 000	650 000
57 procent	29 640	193 800	273 600	684 000
Diff 57 %	21 640	62 800	121 600	34 000
32 procent	16 640	108 800	153 600	384 000
Diff 32 %	8 640	-22 200	-1 600	-266 000
22 procent	11 440	74 800	105 600	264 000
Diff 22 %	3 440	-56 200	-46 400	-386 000
Modell B periodfel	2 600	17 000	24 000	60 000
Periodiseringsfel	4 030	26 350	37 200	93 000
Diff periodfel	1 430	9 350	12 800	152 000

Tittar man på periodiseringsfelen är samtliga vinnare. I Tabell 9.6 har periodiseringsfel beräknats med utgångspunkt från en låginkomsttagare. De juridiska personerna kommer att få något lägre skattetillägg medan låginkomsttagarna får ytterligare något lägre. Den grupp som får störst sänkning av skattetilläggen, avseende periodiseringsfel, är höginkomsttagarna.

Tabell 9.7 Skattetillägg enligt modell B jämfört med dagens regler

Mervärdeskatt m.fl.

Skattetillägg	Skatt 40 000	Skatt 270 000	Skatt 440 000	Skatt 1 000 000
Modell B	4 500	68 300	83 600	380 000
Dagens regler	8 000	54 000	88 000	200 000
Diff	3 500	-14 300	4 400	-180 000
Modell B periodfel	2 000	13 500	22 000	50 000
Periodiseringsfel	2 000	13 500	22 000	50 000
Diff	–	–	–	–

När det kommer till hur modell B fungerar på områdena mervärdeskatt, punktskatter, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter sammanfattas detta i Tabell 9.7. De som undanhåller små skattebelopp tenderar att få en lindrigare sanktion i modell B jämfört med dagens regler. Det kan vara intressant att se hur skillnaden mellan skattetillägg enligt modell B och dagens regler förändras inom ett och samma trappsteg. Som exempel kan i Tabell 9.7 en jämförelse göras med skattebeloppet 270 000 kronor samt skattebeloppet 440 000 kronor som båda ligger inom trappsteg 4. Ett lägre skattetillägg enligt modell B förändras succesivt till ett högre skattetillägg jämfört med dagens regler ju närmare den övre gränsen man kommer. Skattetillägg vid periodiseringsfel enligt modell B beräknas för andra skatteslag än inkomstskatt på 5 procent av undandragen skatt. Tabell 9.7 visar detta gällande skattetillägg för periodiseringsfel. Det medför att det enbart är för de fall där 2 procents skattetillägg tas ut i dag som en höjning av skattetilläggen sker.

Av Tabell 9.8 framgår vad modell B medför totalt i miljoner kronor. Modellen kommer att generera ett överskott jämfört med dagens regelverk.

**Tabell 9.8 Skattetillägg uppdelat på skatteslag, modell B**

Miljoner kronor

Skatteslag	Dagens regler	Modell B
Inkomstskatt	543	600
Mervärdesskatt	301	387
Arbetsgivaravgifter	74	106
Avdragen skatt	21	30
Punktskatter	9,5	13
<b>Totalt</b>	<b>948,5</b>	<b>1 136</b>

### 9.3.4 För- och nackdelar med modellen

En fördel från rättssäkerhetssynpunkt är om skattetillägget kan ges en enkel utformning och att storleken av tillägget kan avläsas i en tabell eller på annat liknande sätt. Det kan på så sätt bli lättare för den enskilde att se hur stort skattetillägget kan bli och tillämpningen av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg torde för berörda myndigheter underlättas i flertalet fall. Problemen när skattetillägg tas ut med mer än en procentsats som förut berörts faller bort, precis som de omräkningar som enligt nuvarande regler måste göras vid beskattningsändringar.

I modellen i detta avsnitt görs vidare ingen skillnad på underskott och överskott. Rätträkningar och beräkning på fiktiv skatt skulle inte längre krävas eftersom hänsyn inte längre skulle behöva tas till olika inkomstkikt vid inkomstbeskattningen. Genom att sanktionen mera framstår som riktad mot överträdelsen som sådan och mindre mot risken för skattebortfall för det allmänna skulle den skissade ordningen kunna bidra till allmänhetens förståelse för uppgiftskravet och sanktionen i sig. Emellertid kan ett system som är så pass schablonmässigt uppbyggt uppfattas som väl grovt och därför inte tillgodose det allmännas intresse av att främja noggrannhet och omsorg vid uppgiftslämnandet. De i föregående avsnitt påtalade tröskeleffekterna som fasta belopp kan ge upphov till är också konsekvenser som inte är önskvärda i ett sanktionssystem.

I en ordning som den skissade kostar en överträdelse lika mycket oavsett om det är en fysisk eller juridisk person som har lämnat en oriktig uppgift eller skönsbeskattats inom inkomstbeskattningen respektive den indirekta beskattningen. Å ena sidan kan således

hävdas att ett sådant system skulle ge en rättvis behandling eftersom straffet blir lika oavsett vem som begått överträdelsen. Å andra sidan kan ett sådant system uppfattas som orättvist eftersom exempelvis en juridisk person drar undan långt mindre skatt för t.ex. en oredovisad inkomst om 100 000 kronor än vad en fysisk person med hög inkomst gör avseende samma belopp. Det finns alltså en risk att skattetilläggssystemet i allmänhetens ögon stämplas som orättvist eftersom det skulle ge höginkomsttagare en betydande ”rabatt” i förhållande till nuvarande ordning. När man gör ett helt nytt system är det emellertid ofrånkomligen så att sanktionen blir strängare för vissa och mildare för andra i jämförelse med dagens regelverk.

Att bygga ett system enligt den beskrivna modellen skulle vidare kräva att Skatteverket utvecklar nya beräkningsprogram, vilket givetvis kräver vissa resurser. När väl detta ligger på plats bedöms emellertid systemet bli administrativt enkelt att tillämpa, både för enskilda och berörda myndigheter.

#### **9.4 Modell C – skattetillägg beräknat på olika underlag utan rätträkning och proportionering**

Som nämnts förut uppstår de främsta problemen vid beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattningen på grund av progressionen i skatteskalen när det gäller förvärvsinkomster. Det är i vissa fall omöjligt att förutse hur stort ett skattetillägg kommer att bli till följd av den progressiva beskattningen och att från Skatteverkets sida i ett beslut förklara alla dessa delar på ett begripligt sätt kan i vissa fall vara förenat med uppenbara svårigheter. Systemet är svårt att förstå för enskilda och ibland t.o.m. för tjänstemännen på Skatteverket. Komplikationerna i sättet att beräkna skattetillägg gör att systemet är svårtillämpat. Efter det att en oriktig uppgift är lämnad eller vid en skönsbeskattning ska i många fall flera, ofta komplicerade, bedömnings- och beräkningssteg gås igenom. Först ska, om Skatteverket ändrar en enskilds inkomstbeskattning i olika frågor och någon men inte alla ändringar föranleder ett skattetillägg, en rätträkning göras för att få fram den undanhållna skatten med korrekt belopp. Om en rätträkning inte kan göras måste en fiktiv beräkning av skattetillägget göras. Det kan gälla inkomst- och avdragsposter

som inte får kvittas mot varandra på grund av att de gäller olika sakfrågor eller flera oredovisade inkomster eller felaktiga avdrag. Ställning måste tas till vilka kvittningsinvändningar som är äkta och som ska påverka underlaget för inkomstskatt samt vilka kvittningsinvändningar som är oäkta och som därmed ska påverka underlaget för skattetillägg. Den sist nämnda problematiken gör sig gällande även på områdena för mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter.

I de fall skattetillägg beräknas på slutlig skatt med mer än en procentsats, t.ex. med 40 procent på slutlig skatt för oredovisad inkomst och med 10 procent på slutlig skatt för ett periodiseringsfel, ska tillägget också beräknas enligt proportioneringsregeln, vilket komplicerar beräkningen av skattetillägg.

I det följande kommer utredningen i första hand att titta på möjligheten att förenkla beräkningen av skattetillägg inom det område där problematiken i dag är som störst, med andra ord vid inkomstbeskattningen. Eftersom svårigheterna inte är lika stora inom områdena för mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter kommer lösningarna inom dessa områden inte vara lika genomgripande som lösningarna inom inkomstbeskattningen.

### 9.4.1 Beräkningsunderlaget

En huvudprincip i denna modell är att skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas på det inte deklarerade eller på annat sätt undanhållna beloppet. Med undanhållet belopp avses t.ex. förvärvsinkomst eller kapitalintäkt som undanhållits. I denna modell ska skattetillägget i underskottsfall beräknas på underlag av hela underskottsbeloppet. Beräkningen ska inte påverkas av att det handlar om ett underskott, utan beloppet ska behandlas på samma sätt som ett överskott.

Förutsättningar för en schablonisering av det ovan beskrivna slaget torde emellertid inte finnas när det gäller mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter. Inte heller när det gäller sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL. När det gäller dessa områden ska skattetillägget som i dag, beräknas på den skatt som inte redovisats eller som redovisats med för högt belopp, dvs.

på höjningar av skatt att betala eller på minskning av skatt att få tillbaka.

I och med att beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska ske på det undanhållna beloppet kan steget med rätt-räkning slopas. När det skattetilläggsgrundande underlaget bestäms ska som i dag hänsyn tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget. Äkta kvittningsinvändningar godtas inte.

#### 9.4.2 Storleken på skattetillägget

Skattetillägg tas ut enligt gällande bestämmelser med antingen 40 eller 20 procent. Som anges i direktiven är skattetillägget ett viktigt verktyg för att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Det är därför av största vikt att enskildas uppgiftsskyldighet fullgörs på ett korrekt sätt. För att skattetillägget även fortsättningsvis ska fylla funktionen att stryka under vikten av att den uppgiftsskyldige noggrant och omsorgsfullt fullgör sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- eller avgiftsförfattningarna är det nödvändigt att skattetillägget är av en viss minsta storlek. Dock bör den generella sanktionsnivån inte vara alltför hög eftersom sanktionssystemet är utformat så att i princip varje brist i uppgiftslämnandet blir bedömd i systemet.

##### *Inkomstbeskattningen*

En lämplig, inte alltför hög generell nivå bedöms vara 15 procent av det belopp som undgått skatt vid inkomstbeskattningen (se vidare nästa avsnitt om hur nivån har räknats fram).

I en ordning där skattetillägg beräknas efter en inte alltför hög procentsats kan skattetillägg, i syfte att öka trycket i sanktionssystemet, tas ut med en högre procentsats i allvarigare fall. Tillämpningen av en högre uttagsprocent bör aktualiseras i sådana fall där det är fråga om betydande belopp. Detta är som förut sagts i praktiken ett av rekvisiten för grovt skattebrott enligt skattebrottslagen. Vid undanhållet belopp upp till 20 prisbasbelopp bör skattetillägg beräknas efter den generella nivån 15 procent. När det undanhållna beloppet överstiger angiven beloppsgräns bör skattetillägg tas ut med en högre procentsats.



För att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt bör skattetillägg tas ut med en högre procentsats också när det är fråga om upprepade oriktiga uppgifter. För att skattetillägget ska få den funktionen bör någon beloppsgräns inte föreskrivas i dessa fall, utan vid upprepad oriktig uppgift bör beräkningen av skattetillägget direkt ske utifrån den förhöjda uttagsprocenten.

Genom att skattetillägg vid inkomstbeskattningen enligt modellen ska beräknas på det undanhållna beloppet kommer den proportioneringsproblematik som finns i dag när skattetillägg tas ut med mer än en procentsats, att falla bort.

### *Andra skatter än skatt enligt inkomstskattelagen*

Utredningen anser att en väl avvägd generell nivå på skattetillägget avseende andra skatter än inkomstskatt, dvs. mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter samt sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL, är 20 procent av det undandragna skattebeloppet (se vidare avsnitt 9.4.3). Skattetillägget bör även vad gäller dessa skatter höjas i allvarligare fall. Det kan ske utifrån samma principer som anförs i föregående avsnitt. För undandraget skattebelopp överstigande 10 prisbasbelopp bör således procentsatsen bestämmas till ytterligare 7 procentenheter (se vidare avsnitt 9.4.3).

### *Skönsbeskattning*

Skönsbeskattning kan aktualiseras när den uppgiftsskyldige inte har lämnat någon deklaration och när den uppgiftsskyldige visserligen har lämnat en deklaration men skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen. I båda situationerna ska skattetillägg tas ut.

Det primära syftet med att ta ut ett skattetillägg vid utebliven deklaration är att framtvinga en deklaration. Ett beslutat skattetillägg ska undanröjas om den deklarationsskyldige lämnar en deklaration inom en viss tid efter det att skattetilläggsbeslutet har meddelats. Man kan säga att skattetillägget i dessa fall har en vitesliknande funktion.

Till skillnad från situationen när ingen deklaration lämnats kan den uppgiftsskyldige i situationen när skattetillägg tas ut vid en

skönsmässig avvikelse från en deklARATION, inte få ett skattetillägg undanröjt enbart genom att komma in med en ny och korrigerad deklARATION efter det att skattetilläggsbeslutet har meddelats.

Gemensamt för skönsbeskattningssituationerna är deras allvarliga beskaffenhet. En utebliven deklARATION eller om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN medför ett betydande merarbete för Skatteverket samtidigt som det blir svårare att åstadkomma ett riktigt beskattningsbeslut. Risken för skatteundandragande är uppenbar då det kan finnas inkomster som Skatteverket inte känner till. Risken för skatteundandragande är därmed särskilt uttalad.

Från rättvisesynpunkt kan det anses olämpligt att den som helt undandragit sig att fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET eller väsentligt brustit i deklARATIONSSKYLDIGHETEN inte ska drabbas av en högre reaktion än den som har lämnat deklARATIONEN men i något avseende lämnat oriktig uppgift. Detta bör komma till uttryck vid valet av sanktionsnivå vid skönsbeskattning.

För att systemet ska vara så enkelt som möjligt att tillämpa anser utredningen att skattetillägget vid skönsbeskattning bör ligga i nivå med de förhöjda nivåer som ska tas ut vid oriktig uppgift i allvarigare fall. Storleken på skattetillägg vid skönsbeskattning bör därför bestämmas till 25 procent (den generella uttagsprocenten + den höjda uttagsprocenten) vid inkomstbeskattningen och till 27 procent (den generella uttagsprocenten + den höjda uttagsprocenten) vad gäller andra skatter än skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

### *Särskilda fall*

För att skattetillägget inte ska bli orimligt högt i vissa fall måste ett system av det skisserade slaget kombineras med särskilda regler om beräkning av skattetillägg vid periodiseringsfel. Ett annat fall som behöver regleras särskilt är när den oriktiga uppgiften består i att en inkomst har redovisats i fel inkomstslag, t.ex. i inkomstslaget kapital i stället för rätteligen inkomstslaget tjänst.

### 9.4.3 Ekonomiskt utfall enligt modellen jämfört med i dag

Modell C har samma upplägg av beräkningsunderlag för skattetillägg som modell B. Enligt modellen ska beräkningsunderlaget för skattetillägg vid inkomstbeskattningen vara det undanhållna beloppet, medan det för annan skatt än skatt enligt inkomstskattelagen är den undanhållna skatten som ska utgöra beräkningsgrund. Omräkningen från skatteunderlag till beloppsunderlag är densamma som beskrivits under modell B.

För att kunna bestämma vad som blir en lämplig nivå på skattetillägget behöver först nuvarande nivå på skattetillägget (40 procent) räknas om från skatteunderlag till beloppsunderlag. Detta görs genom att likställa dagens nivå på skattetillägg till den aktuella modellen.

Nivån erhålls genom att multiplicera skattenivån med dagens nivå på skattetillägg. Vid uppskattningen av nivå antar utredningen en genomsnittlig kommunalskattenivå om 32 procent, vilket motsvarar en låginkomsttagares skattenivå. Ett skattetillägg i dag för en låginkomsttagare beräknas, förenklat, genom undanhållet belopp multiplicerat med skattenivå multiplicerat med skattetilläggsnivån (belopp  $\times$  0,32  $\times$  0,4). Därmed blir nivån vid undanhållet belopp som beräkningsgrund lika med 12,8 (0,32  $\times$  0,4) avrundat till 13 procent. Motsvarande för en höginkomsttagare är cirka 23 procent (0,57  $\times$  0,4). För en juridisk person blir nivån ungefärligen 9 procent (0,22  $\times$  0,4). Beräkningarna visar att en generell nivå på skattetillägget, gällande inkomstskatter, ges någorlunda väl på en nivå om 15 procent. I tabell 9.9 anges skattetilläggsnivåerna för inkomstskatter enligt modell C. Den generella nivån vid periodiseringsfel för inkomstskatter anges till 2 procent.

Tabell 9.9 Skattetillägg procent för inkomstskatter, modell C

Modell C Inkomstskatt	Generellt skattetillägg procent	Förhöjt skattetillägg procent	Periodiseringsfel procent
1	15	0	2
2	15	5	2
3	15	10	2

Precis som i modell A ska skattetillägg i modell C tas ut med en högre procentsats i allvarigare fall. En tillkommande höjning av skattetillägget med 5 procentenheter ger en skärpning av skattetillägget för vissa grupper av uppgiftsskyldiga, men det ger inte en skärpning av skattetillägget för samtliga enskilda. Som redovisats ovan motsvarar dagens nivå av skattetillägg maximalt cirka 23 procent av undanhållet belopp för höginkomsttagare. Detta innebär att den sammantagna nivån på skattetillägget måste ligga över 23 procent för att alla grupper av uppgiftsskyldiga ska få en skärpning av skattetillägget. Således behöver det förhöjda skattetillägget ökas med cirka 10 procentenheter för att åstadkomma den eftersökta effekten för samtliga enskilda.

Tillvägagångssättet är detsamma när nivåerna för skattetillägg ska bestämmas för mervärdesskatt, punktskatter, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter samt sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL. Här är underlaget för beräkningarna dock detsamma som i dag, dvs. undanhållen skatt.

**Tabell 9.10 Skattetillägg procent för mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt samt punktskatter m.fl., modell C**

Modell C Mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter	Generellt skattetillägg procent	Förhöjt skattetillägg procent	Periodiseringsfel procent
1	20	0	2
2	20	7	2

I tabell 9.10 anges de nivåer på skattetillägg som uppskattas för modell C gällande mervärdesskatt, punktskatter, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Eftersom problembilden är annorlunda för dessa skatteslag behålls i modellen en enhetlig generell nivå på skattetillägg om 20 procent. För periodiseringsfel avseende dessa skatteslag sätts nivån för skattetillägg på 2 procent. För att en skärpning av skattetillägget ska uppkomma vid ett förhöjt skattetillägg måste nivån på 20 procent i detta fall höjas. En skärpning av nivån bör inte vara för blygsam, men inte heller alltför hög. I båda fallen kan den preventiva effekten utebli. Ett förhöjt skattetillägg om ytterligare cirka 7 procentenheter torde enligt utredningen vara väl avvägt.

Tabell 9.11 Skattetillägg uppdelat på skatteslag, modell C

Miljoner kronor

Område	Dagens regler	Modell C 1	Modell C 2	Modell C 3
Inkomstskatt	543	780	1 006	1 231
Mervärdesskatt	301	304	379	379
Arbetsgivaravgifter	74	74	86	86
Avdragen skatt	21	20	23	23
Punktskatter	9,5	9,5	13	13
<b>Totalt</b>	<b>948,5</b>	<b>1 187,5</b>	<b>1 507</b>	<b>1 732</b>

Den sammantagna effekten av modell C visas i Tabell 9.11. De ökade intäkterna från skattetillägg som modellen medför vid framförallt inkomstbeskattningen beror främst på det förhöjda skattetilläggets inverkan. Av tabellen framgår att modellen i sin fulla form ger ett överskott på drygt 780 miljoner kronor. I tabellen har det dock inte gjorts någon uppskattning av hur stor den allmänpreventiva effekten av förslagen enligt modellen kan antas bli. Av Tabell 9.12 framgår hur stort ett skattetillägg vid inkomstbeskattningen blir enligt modell C jämfört med dagens regler.

Tabell 9.12 Skattetillägg modell C inkomstskatt

Belopp/ Skattetillägg	50 000 kronor	500 000 kronor	1 500 000 kronor	3 000 000 kronor
Modell C	7 500	75 000	375 000	750 000
57 %	11 400	114 000	342 000	684 000
(diff)	(3 900)	(39 000)	(-33 000)	(-66 000)
32 %	6 400	64 000	192 000	384 000
(diff)	(-1 100)	(-11 000)	(-183 000)	(-366 000)
22 %	4 400	44 000	132 000	264 000
(diff)	(-3 100)	(-31 000)	(-243 000)	(-486 000)

Ett system där skattetillägget ska beräknas på undanhållet belopp vid inkomstbeskattningen i stället för på undandragen skatt innebär att skattetillägget kommer att höjas mer för vissa grupper av uppgiftsskyldiga än för andra. De redovisade nivåerna för att likställa skattetillägg i modell C med dagens regelverk för olika skattesatser indikerar att det är de med lägst skattesatser som får ökade skatte-

tillägg med modell C. Som redovisas i Tabell 9.12 blir juridiska personer generellt förlorare i modell C, då den generella nivån på skattetillägget sätts till 15 procent. För att uppnå samma nivå på skattetillägg för juridiska personer som i dag krävs enbart 9 procent. Detta förstärks ytterligare genom den förhöjda nivån på skattetillägget vid betydande belopp, upprepade oriktiga uppgifter samt vid skönsbeskattning. Det är således de juridiska personerna som står för den största delen av det markant ökade inflödet av intäkter från skattetilläggen i modell C gällande inkomstskatterna. Även låginkomsttagare kommer att förlora när beloppen blir tillräckligt stora. Vinnarna i modell C är höginkomsttagarna som även vinner vid stora belopp, såvida inte det förhöjda skattetillägget blir så pass stort att den sammanlagda nivån överstiger 23 procent. I Tabell 9.12 har förhöjt belopp beräknats som 15 procent plus 10 procent. Därmed kommer även höginkomsttagare få högre skattetillägg med modell C än med dagens regler, vilket visas i fall om undanhållet belopp om 1,5 miljoner kronor och 3 miljoner kronor. När det gäller periodiseringsfelen kommer samtliga skattenivåer inom inkomstbeskattningen vara vinnare. För att likställa skattetilläggen för periodiseringsfel enligt dagens regelverk med de grunder som finns i modell C behöver nivån vara cirka 5,6 procent för höginkomsttagare, cirka 3 procent för låginkomsttagare samt cirka 2,2 procent för juridiska personer.

#### 9.4.4 För- och nackdelar

Ett system som vid inkomstbeskattningen utgår från storleken på det undanhållna beloppet är en tankegång som framstår som tilltalande. Det skulle otvivelaktigt bidra till att ge skattetilläggen i dessa fall den nödvändiga legitimiteten, om regleringen utformas efter sådana linjer. I modellen görs ingen skillnad på underskott och överskott. Rätträknningar och beräkning på fiktiv skatt skulle inte heller behövas eftersom det inte längre skulle behöva tas hänsyn till olika inkomstkikt. Förutsägbarheten skulle öka väsentligt och tillämpningsproblemen skulle i många hänseenden elimineras.

En olägenhet är dock att en sådan lösning inte är lämplig på områdena för mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter samt sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL, eftersom

skattetilläggen i sådana fall skulle bli orimligt höga. Systemet blir därför i denna modell nödvändigtvis tudelat.

Några större problem eller stora kostnader för Skatteverket borde den omständigheten att beräkningsunderlaget inte är detsamma för inkomstbeskattningen och den indirekta beskattningen emellertid inte medföra eftersom Skatteverket redan i dag använder olika system vad gäller inkomstbeskattningen, mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter (se 5 kap.). Om denna modell väljs krävs störst anpassning av systemen som används vid inkomstbeskattningen. Detta bör dock kunna ske till rimliga kostnader.

Ett argument som kan anföras mot att sanktionen vid inkomstbeskattningen är relaterad till det belopp som kunnat dras undan är att den beräkningsgrunden inte tar hänsyn till progressionen vid beskattningen. Storleken av den ekonomiska skada som samhället riskerar på grund av oriktig eller utelämnad uppgift till beskattning ökar vid stigande progression.

Å andra sidan innebär modellen att storleken på skattetillägget inte längre kommer variera beroende på vilket inkomstslag som avses och om skattetillägget avser juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon. Detta är en fördel ur ett likabehandlingsperspektiv.

En följd av den nu aktuella modellen är att storleken på skattetillägget vid inkomstbeskattningen i stort skärps mer för juridiska personer, förutom dödsbon, än vad som blir fallet för fysiska personer och dödsbon, jämfört med dagens bestämmelser. Om man vill ha en ordning som ska bidra till allmänhetens förståelse för uppgiftskravet genom att sanktionen mera ska framstå som riktad mot överträdelsen eller underlåtenheten som sådan och mindre mot risken för skattebortfall för det allmänna är det dock inte möjligt att vid en förändring också inledningsvis uppnå att sanktionens skärpning blir lika stor för samtliga uppgiftsskyldiga.

För att understryka vikten av noggrannhet vid fullgörandet av uppgiftsskyldigheten föreslås i modellen en förhöjd skattetilläggsnivå för fall där den oriktiga uppgiften är av betydande belopp eller det är fråga om upprepade oriktiga uppgifter samt vid skönsbeskattning. Ett sådant förslag kan givetvis komma att stämplas som alldeles för hårt. Det finns dock motargument mot invändningar av det slaget. Skatteundandragandet i Sverige uppgår till mycket stora belopp och exempelvis mervärdesskattesystemet används i hög grad för

att dra undan pengar från staten. För att skattetillägget ska utgöra ett effektivt verktyg mot skatteundandragande och skattefusksamt för att skapa ett ökat incitament för ökad noggrannhet vid uppgiftslämnandet är det, förutom att förenkla beräkningsreglerna, motiverat att öka trycket i systemet. I modellen föreslås en nyansering av skattetillägget i både strängare och mildrande riktning.

Man skulle i ett system byggt utifrån den nu aktuella modellen inom inkomstbeskattningen inte behöva laborera med olika beräkningsgrunder för underskottsfallen, juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon. Den förut berörda proportioneringsproblematiken skulle falla bort liksom de omräkningar som enligt nuvarande regler måste göras vid beskattningsändringar. Dessutom kommer man i många fall kunna beräkna skattetillägget utan datorstöd. Enskilda kommer att få det avsevärt enklare att kunna förutse storleken av skattetillägget och kontrollera riktigheten av Skatteverkets beslut om skattetillägg. Hanteringen av skattetilläggen skulle med denna modell väsentligen förenklas både för enskilda och tillämpande myndigheter.

## 9.5 Fasta skattesatser vid beräkning av skattetillägg

I direktiven pekas på att en sänkning av bolagsskatten till 22 procent 2013 har medfört att skattetillägget för juridiska personer är högre vid underskott av en näringsverksamhet än vid överskott av en näringsverksamhet. Dessutom anges att storleken på skattetillägget är olika beroende på inkomstslag och beroende på om det är fråga om juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon. Storleken på skattetillägget är också olika beroende på vilken skatt som avses. Det anförda gör sig gällande endast när det är fråga om inkomstbeskattningen och den följande diskussionen begränsas därför till det området.

Det skulle vara möjligt att skapa ett mer enhetligt skattetilläggsuttag med behållande av den principiella utgångspunkten att skattetillägg ska beräknas på den undanhållna skatten men beräkningen görs utifrån en i lagen bestämd skattesats som är proportionell i förhållande till det undanhållna beloppet och tillämplig i både över- och underskottsfall inom inkomstbeskattningen. Denna idé fördes fram



av 1999 år Skattetilläggskommitté i betänkandet Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25) och presenteras nedan.

### 9.5.1 Beräkningsunderlaget

Ett beräkningssystem byggt på en fast skattesats skulle bli enhetligt på så sätt att det genomgående är det undanhållna skattebeloppet – även om det i vissa fall är schablonmässigt bestämt – som används som variabel för skattetillägget. För att även oriktiga uppgifter som skulle leda till en skatteförmån först under en kommande beskattnings- eller redovisningsperiod ska kunna leda till skattetillägg, kan en generell regel om detta införas. Skatten skulle då beräknas efter samma procentsats som i normalfallet.

Detsamma skulle gälla även för sådana fall då den oriktiga uppgiften skulle ha lett till ett underskott i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. För dessa fall skulle man alltså kunna använda samma beräkningsgrund som för normalfallen.

### 9.5.2 Storleken av skattetillägget

En svårighet infinner sig emellertid när man ska bestämma vilken procentsats som i så fall bör väljas som fiktiv skattesats. Ett alternativ är att använda den nuvarande procentsatsen i underskottsfallen, 25 procent. Ett annat alternativ är att fingera att den undanhållna skatten motsvarar den kommunala inkomstskatten, som skulle ha tagits ut på en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning.

### 9.5.3 För- och nackdelar

Med en ordning som den nu diskuterade skulle man inte behöva laborera med olika beräkningsgrunder för underskottsfallen, olika inkomstslag och juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon. Den förut berörda proportioneringsproblematiken skulle i allt väsentligt falla bort liksom de omräkningar som enligt nuvarande regler måste göras vid beskattningsändringar. Hanteringen av skattetilläggen skulle med denna modell väsentligt förenklas.

Vissa fall av oriktiga uppgifter skulle dock inte träffas av skattetillägg, nämligen sådana när skatten till följd av den oriktiga uppgiften skulle tagits ut med en procentsats som motsvarar eller överstiger kommunalskatten. Skattetillägg kommer alltså, när kommunalskatten är 30 procent eller därunder, inte kunna tas ut i fall när den oriktiga uppgiften, om den hade följts, skulle ha medfört beskattning av en viss inkomst i inkomstslaget kapital i stället för, som borde skett, inkomstslaget tjänst och den uppgiftsskyldiges inkomster innebär att denne kommer över brytpunkten.

En annan betydlig nackdel är att ett system med en fast skattesats skulle leda till en ofta mycket kraftig lindring av skattetilläggen för uppgiftsskyldiga med inkomster som innebär att brytpunkten överskrids. För juridiska personer, förutom dödsbon, skulle sanktionen däremot bli strängare. Det finns en uppenbar risk för att systemet skulle kunna uppfattas som att det ger höginkomsttagare en betydande rabatt i förhållande till nuvarande ordning och därmed i allmänhetens ögon ses som orättvist. Frågan är om den förenkling av hanteringen av skattetillägg som den diskuterade modellen skulle medföra överväger risken för att systemet skulle uppfattas som orättvist och därmed inte accepteras. Som även påtalades av Skattetilläggskommittén är dock risken för att systemet skulle komma i vanrykte så påtaglig att utredningen inte kan ställa sig bakom en förändring av det här diskuterade slaget.

## 9.6 Beräkning efter principerna för beräkning av dagboten

Ett annat sätt att förändra regelverket om beräkning av skattetillägg skulle kunna vara att utforma ett system efter förebild av dagbotssystemet. Dagsböter är konstruerade så att allmän domstol som straff för vissa brott dömer till ett visst antal dagsböter och fastställer hur stor varje dagbot ska vara. Hur många dagsböter som ska dömas ut bestäms genom reglerna för straffmätning i 29 kap. brottsbalken, medan dagbotens storlek bestäms med hänsyn till den tilltalades inkomst, förmögenhet, försörjningsskyldighet och ekonomiska förhållanden i övrigt (25 kap. 2 § andra stycket brottsbalken). En tanke bakom dagbotssystemet när det infördes var att dagboten skulle bestämmas till ett penningbelopp som den till-

talade kan avstå från räknat för dag utan att han eller hon lider nöd eller brister i sin försörjningsskyldighet. Principer för beräkning av dagsboten har därefter utvecklats i praxis.

Utredningen har inte kunnat se några fördelar med att utforma en ny beräkningsmodell för skattetillägg med dagbotssystemet som förebild. Redan här kan därför konstateras att det är meningslöst att gå vidare med att utarbeta en modell enligt den diskuterade principen.

Att beräkna skattetillägg utifrån samma princip som i dagbotssystemet skulle innebära att det alltid måste göras en fullständig utredning om den uppgiftsskyldiges ekonomi. Sådana utredningar kan vara såväl omfattande som komplicerade och resurskrävande. Eftersom det i aktuellt sammanhang är fråga om massärenden är det svårt att föreställa sig att man i varje särskilt fall skulle kunna utreda berörd persons ekonomiska situation. Det påvisades också av 1975 års Skattetilläggsutredning och 1999 års Skattetilläggskommitté att det inte skulle vara meningsfullt att för fysiska personer låta skattetillägget relateras till den uppgiftsskyldiges totala ekonomiska situation.

Det skulle inte heller vara möjligt att förutse och fastställa skattetilläggets storlek i det särskilda fallet om beräkningsbestämmelserna utgår från den uppgiftsskyldiges aktuella ekonomiska förhållanden som den enda variabeln. Sanktionen skulle inte alls motsvara den uppkomna vinsten vid varje särskild överträdelse, utan man måste i så fall tänka sig något slags sammanvägning av det undandragna skattebeloppet och den ekonomiska situationen med stora beräkningsproblem som följd. Svårigheterna är ännu större när det gäller att finna ett adekvat och i detta sammanhang användbart mått på ett företags betalningsförmåga. Varken omsättningen eller behållet eget kapital skulle i alla lägen innebära någon rättvis grund för skattetilläggsberäkningen.

Det ovan angivna stämmer dessutom dåligt överens med de av riksdagen antagna riktlinjerna om hur sanktionsavgifter bör utformas för att uppfylla rimliga krav på effektivitet och rättssäkerhet.<sup>7</sup> I dessa anges bl.a. att bestämmelser om beräkning av avgiftsbeloppet bör konstrueras så att de utgår från ett mätbart moment i den aktu-

---

<sup>7</sup> Prop. 1981/82:142, JuU 1981/82:53, rskr 1981/82:328.

ella överträdelsen, en parameter, som gör det möjligt att förutse och fastställa hur stor avgiften ska bli i det särskilda fallet.

## 9.7 Utredningens val av beräkningsmodell

I direktiven anges att de regler som utredningen föreslår ska vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och tillämpande myndigheter. Som anges i avsnitt 8.8 framstår dessa önskemål för utredningen som svåra att förena eftersom det är komplicerat att på en gång åstadkomma ett beräkningsystem som är så enkelt att det inte leder till några tillämpningssvårigheter och samtidigt så tydligt och lätthanterligt att man säkerställer att det praktiska resultatet alltid blir rättvist, legitimt och rättssäkert. Om kraven inte helt går att förena blir det nödvändigt att något önskemål får stå tillbaka för att något annat ska kunna tillgodoses. I en sådan situation måste man göra en prioritering.

Frågan är vilken av de ovan beskrivna modellerna – A, B eller C – som bäst skulle tillgodose de krav som ställs på ett omarbetat system för beräkning av skattetillägg.

En fundamental skillnad mellan å ena sidan modell A och å andra sidan modell B och C är att underlaget för beräkningen av skattetillägg skiljer sig åt. Enligt modell A ska skattetillägget liksom i dag beräknas på underlag av den undandragna eller felaktigt tillgodoräknade skatten medan modell B och C anger att skattetillägget ska beräknas på dels det undanhållna beloppet, dels den undandragna skatten.

Ända sedan införandet av systemet med skattetillägg har undandragen skatt betraktats som den mest naturliga parametern för sanktionsmätning och det är också den som i större eller mindre utsträckning används i de utländska påföljdssystem som utredningen har tittat på. Det som talar för att skattetillägget alltjämt ska beräknas på den undandragna skatten som i modell A är att skattetillägget – i varje läge – står i direkt förhållande till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört. Skatten som det allmänna riskerar att gå miste om ökar vid stigande progression. Skattetillägget syftar dock inte till att ge det allmänna kompensation för förluster utan utgör en sanktion som är avsedd att fylla en

allmänpreventiv funktion och garantera att den enskilde fullgör sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt.

Även om den undanhållna skatten hittills har ansetts som den naturligaste variabeln vid bestämmandet av skattetilläggets storlek, och den som i större eller mindre utsträckning används i utländska system, medför den inte alltid den mest rättvisa lösningen. Det finns vissa nackdelar med den strikta kopplingen till det undanhållna skattebeloppet. Nackdelarna framträder dock främst när det är fråga om skattetillägg som tas ut på inkomst av tjänst och näringsverksamhet och diskussionen i det följande begränsas därför till dessa fall.

Ett konkret exempel på en oönskad effekt på grund av anknytningen till skatten är att skattetillägget för juridiska personer har blivit högre vid underskott av en näringsverksamhet än vid överskott av en näringsverksamhet till följd av bolagsskattens sänkning till 22 procent 2013. En annan följd av att skattetillägget beräknas på den undandragna skatten är att skattetilläggets storlek kan variera mellan olika personer även om personerna lämnat identiska oriktiga uppgifter. Omständigheter som kommunal skattesats, marginalskatt och skattereduktioner kan nämligen medföra att skatten höjs med olika belopp, vilket i sin tur påverkar storleken på skattetillägget. Att olika stora skattetillägg kan tas ut för likartade oriktiga uppgifter, beroende på vilken skatterättslig status personen har som lämnat uppgiften, innebär vissa avsteg från likhetsprincipen. De angivna skälen kan inte sägas tala för ett användande av modell A som förebild för ett ändrat sätt att beräkna skattetillägg.

En olägenhet med en lösning som innebär att skattetillägget beräknas på det undanhållna beloppet är att den inte är lämplig att använda på områdena för mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter och inte heller på sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL, eftersom skattetilläggen i sådana fall skulle bli orimligt höga. För det fall modell B eller C väljs blir systemet därför nödvändigtvis tudelat. Modell A kan med hänsyn till det sagda anses ha ett försteg i det perspektivet att beräkningen av skattetillägg konsekvent ska göras på underlag av den undandragna skatten.

Gemensamt för modellerna är att de innehåller utrymme för förstärkt skattetillägg vid allvarliga överträdelser.

Som framhålls i avsnitt 8.8 bör vidare likartade överträdelser föranleda likartade sanktioner. Genom att beräkna skattetillägg på underlag av det undanhållna beloppet kommer sanktionsmätningen

vid inkomstbeskattningen att göras avhängig den oriktiga uppgiftens storlek i stället för den skatteintäkt som staten kan gå miste om. Lika fall behandlas i en sådan ordning lika vilket innebär att systemet blir mer rättvist och legitimiteten förstärks. I modellerna B och C behandlas underskott på samma sätt som överskott. Rätträkningar och beräkning på fiktiv skatt skulle inte längre krävas eftersom hänsyn inte längre skulle behöva tas till olika inkomstskikt vid inkomstbeskattningen. Modellerna B och C har med anledning av det anförda ett rejält försteg i förhållande till modell A.

Genom att sanktionen i modell B och C mera framstår som riktad mot överträdelsen som sådan och mindre mot risken för skattebortfall för det allmänna tydliggörs även syftet med skattetillägget. En överträdelse genererar en förutsägbar sanktion, dvs. om man lämnar en oriktig uppgift eller blir skönsbeskattad kan man få ”böter”. Dock ska noteras att ett schablonmässigt uppbyggt system som i modell B eller C kan uppfattas som väl grovt och därför få motsatt effekt, dvs. inte tillgodose det allmännas intresse av att främja noggrannhet och omsorg vid uppgiftslämnandet. En stor utmaning ligger här att bestämma nivåerna på skattetillägget. De i modell B påtalade tröskeeffekterna som fasta belopp kan ge upphov till är emellertid konsekvenser som inte är önskvärda i ett sanktionssystem.

En annan problematik som skulle vara löst genom modell B och C är de komplexa beräkningar som i dag blir följden när skattetillägg tas ut med mer än en procentsats. I modell A är den problematiken dock inte löst.

Vid en sammanvägd bedömning anser utredningen att modell A – som bygger på att skattetillägget helt och hållet ska beräknas på underlag av skatt – inte uppfyller så många av de krav som ställs på ett ändrat system för beräkning av skattetillägg.

I valet mellan de två återstående modellerna anser utredningen att ett system som bygger på modell C är att föredra. Detta med hänsyn till att ett ändrat system för beräkning av skattetillägg ska vinna någorlunda acceptans och upplevas som legitimt och rättvist samtidigt som kostnaderna för systemet ska vara rimliga. Systemet bedöms bli enkelt att hantera för tillämpande myndigheter och kontrollvänligt.

I modellerna B och C har utredningen i första hand tittat på möjligheten att förenkla beräkningen av skattetillägg inom det område där problematiken i dag är som störst, med andra ord vid in-

komstbeskattningen. Eftersom svårigheterna inte är lika stora inom områdena för mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag är lösningarna inom dessa områden inte lika genomgripande som lösningarna inom inkomstbeskattningen.

Såväl modell B som modell C kan i och för sig sägas uppfylla kraven på ett system som är lätt att förstå och enkelt att tillämpa. En fördel från rättssäkerhetssynpunkt föreligger om skattetillägget kan ges en så enkel utformning, att det i det särskilda fallet kan avläsas i en tabell eller på annat jämförligt sätt. Möjligheterna att tillämpa bestämmelserna på ett rätt sätt underlättas därigenom och större omgång och besvär behöver i flertalet fall inte uppstå vare sig för myndigheten vid fattande av beslut eller för den enskilde. Modell B har i detta hänseende ett försteg.

Gemensamt för modellerna B och C är att det vid beräkningen av skattetillägg inte görs någon skillnad på underskott och överskott. Rätträkningar och beräkning på fiktiv skatt aktualiseras inte eftersom det inte längre skulle behöva tas hänsyn till olika inkomstskikt. Förutsägbarheten skulle öka väsentligt och tillämpningsproblemen skulle i många hänseenden elimineras om beräkningssystemet byggs utifrån modell B eller C.

Gemensamt för båda modellerna är vidare att systemet förväntas bli administrativt enkelt att tillämpa. Det är dock sannolikt att modell B kräver större systemanpassning hos Skatteverket än modell C. Kostnaderna för att utveckla ett system efter modell B bedöms bli högre än om systemet formas efter modell C.

Enligt utredningens mening uppfyller beräkningsmodell C flest av de krav som ställs på ett ändrat system för beräkning av skattetillägg. Vid denna bedömning har särskilt beaktats den risk för irrationella tröskeeffekter som modell B kan ge upphov till.

I kapitel 10 och 11 lämnar utredningen förslag på hur ett ändrat system för beräkning av skattetillägg bör utformas utifrån den valda modellen.





# 10 Ett ändrat sätt att beräkna skattetillägg

## 10.1 Inledning

Syftet med utredningens arbete är att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist. Enligt direktiven ska de regler som utredningen föreslår vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och tillämpande myndigheter.

Utredningens översyn har i enlighet med direktiven inletts med en analys av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg. I avsnitt 8.6 och 8.7 kommer utredningen fram till att skattetilläggsystemet får anses ha haft en god allmänpreventiv effekt och att regelverket uppfattas som en huvudsakligen fungerande sanktion men med kritik mot komplexiteten i beräkningen av skattetillägg, rättvisan i systemet och förutsägbarheten av skattetilläggets storlek. I avsnitt 8.8 klarlägger utredningen på vilket sätt bestämmelserna om beräkning av skattetillägg bör vara utformade. Därefter bedömer utredningen i avsnitt 9.7 att beräkningsmodell C bör ligga till grund för utformningen av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg.

Eftersom det i utredningens uppdrag ligger endast att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i 49 kap. 11–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, är det enligt utredningen naturligt att så långt som möjligt bygga vidare på de nuvarande bestämmelserna. Eventuella nya bestämmelser bör utformas så att man kan ta till vara den erfarenhet som rättstillämpande myndigheter har av den nuvarande regleringen.

Det kan noteras att det som sägs om skatt i detta kapitel även gäller avgifter som skattetillägg kan tas ut på enligt nuvarande bestämmelser.

Nedan presenterar utredningen sina överväganden och förslag till ändrade regler om beräkning av skattetillägg. I kapitel 11 behandlas utredningens överväganden och förslag till regler om beräkning av skattetillägg i särskilda fall.

## 10.2 Beräkningsunderlag

**Utredningens förslag:** Skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det belopp som inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen (1999:1229) om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Kopplingen mellan skattetillägget och en verklig eller tänkbar effekt i form av undandragen skatt släpps därmed.

**Utredningens bedömning:** Anknytningen till den undandragna skatten vid skattetilläggets beräkning vad gäller andra skatter än inkomstskatt bör behållas. Med undandragen skatt bör alltså avses den skattelättnad eller, vad gäller mervärdesskatt och punktskatter, den felaktigt tillgodoräknade skatt som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den hade godtagits.

### Skälen för utredningens förslag och bedömning

#### *Bakgrund*

För att skattetillägg ska kunna tas ut för en oriktig uppgift förutsätts enligt nuvarande regler som huvudprincip att den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha lett till lägre skatt för den enskilde eller att skatten felaktigt skulle ha tillgodoräknats denne. Skattetillägget beräknas också på det undandragna skattebeloppet.

Ett undantag från de angivna principerna gäller för underskottsfall, dvs. sådana fall då den oriktiga uppgiften vid beskattningen visserligen inte skulle ha medfört någon omedelbar skatteförmån under beskattningsåret men däremot skulle ha lett till ett sådant underskott i inkomstslaget näringsverksamhet eller i tjänst som kan användas vid kommande beskattningsår. Skattetillägg tas i sådant fall ut på ett underlag som motsvarar en fjärdedel av det belopp med vilket rättelse skett.

Utredningen har i avsnitt 9.7 redovisat för- och nackdelar avseende vilket underlag skattetillägg bör beräknas på. Efter noga överväganden har utredningen kommit fram till att beräkningen av skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska göras på underlag av det undanhållna beloppet. Vad gäller andra skatter bör nuvarande system för beräkning av skattetillägg i huvudsak behållas med endast vissa ändringar.

### *Ändrat beräkningsunderlag vid inkomstbeskattningen*

Det huvudsakliga motivet för att byta beräkningsmetod vid inkomstbeskattningen är att det enligt nuvarande system i vissa fall är mycket svårt att beräkna skattetillägg när skatten är progressiv. Många gånger är det omöjligt att förutse hur stort ett skattetillägg kommer att bli till följd av progressionen i beskattningen och att från Skatteverkets sida i ett beslut begripligt förklara hur beräkningen har gått till är förenat med uppenbara svårigheter. Systemet är, som förut konstaterats och som bekräftats genom utredningens kvalitativa och kvantitativa undersökningar (se bilaga 2 och 3), svårt att förstå för enskilda och ibland t.o.m. för tjänstemännen på Skatteverket. Dessutom har den enskilde inte någon större möjlighet att kontrollera storleken av ett skattetillägg som tagits ut. Detta, menar utredningen, är en allvarlig brist, inte minst mot bakgrund av att skattetillägg utgör ett straff i Europakonventionens<sup>1</sup> mening (Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, no. 34619/97 respektive 36985/97, den 23 juli 2002).

Det står helt klart för utredningen att komplikationerna i sättet att beräkna skattetillägg gör systemet svårtillämpat. Efter det att en oriktig uppgift eller en skönsbeskattning är konstaterad ska i många fall flera, ofta komplicerade, bedömnings- och beräkningssteg gås igenom. Först ska, om Skatteverket ändrar en inkomstbeskattning i olika frågor och någon men inte alla ändringar föranleder ett skattetillägg, en rätträkning göras för att få fram den undanhållna skatten med korrekt belopp. Det kan gälla inkomst- och avdragsposter som inte får kvittas mot varandra på grund av att de gäller olika sakfrågor eller flera oredovisade inkomster eller felaktiga avdrag. Ställning

---

<sup>1</sup> Den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

måste tas till vilka kvittningsinvändningar som är äkta och som ska påverka underlaget för inkomstskatt samt vilka kvittningsinvändningar som är oäkta och som därmed ska påverka underlaget för skattetillägg. Inte sällan handlar det om svåra bedömningar. Den sist nämnda problematiken gör sig gällande även på områdena för mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter. Mycket komplicerade beräkningar måste även utföras när skattetillägg ska tas ut av en uppgiftsskyldig för oriktiga uppgifter i flera hänseenden, om skatten är progressiv eller av annat skäl inte proportionell till de undanhållna beloppen och olika procentsatser gäller för skattetilläggen. Detta problem gör sig gällande för fysiska personers förvärvsinkomster, dvs. inkomst av tjänst och näringsverksamhet.

Den lösning som utredningen nu föreslår löser i princip de ovan beskrivna problemen. Ett system som vid inkomstbeskattningen utgår från storleken på den oriktiga uppgiften eller skönsbeskattningen vid beräkning av skattetillägg skulle otvivelaktigt bidra till att ge skattetilläggen i dessa fall den nödvändiga legitimiteten och stärka rättssäkerheten. Ett sådant system innebär att kopplingen till den skatt som staten hade kunnat gå miste om släpps, vilket i sig invändningar givetvis kan anföras mot. Utifrån ett likabehandlingsperspektiv kan dock ifrågasättas om nuvarande system är rättvist då effekten av kopplingen till den undandragna skatten innebär att storleken på skattetillägget varierar beroende på vilket inkomstslag som avses och om skattetillägget avser juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon.

Ett byte av beräkningsmetod medför alltså att systemet blir avsevärt mycket lättare att förstå och tillämpa både för enskilda och för tillämpande myndigheter. Genom ett förenklat system förbättras också Skatteverkets förutsättningar för att effektivisera sin kontrollverksamhet.

Utredningen befarar dock att ett system av skissat slag blir alltför trubbigt i vissa fall. Ett sådant fall är exempelvis den inte ovanliga situationen när den oriktiga uppgiften, om den hade följts, skulle ha lett till beskattning av en viss inkomst i inkomstslaget kapital i stället för, som borde ha skett, i inkomstslaget tjänst. Skattetillägget kan givetvis i dessa fall inte beräknas på samma sätt som om inkomsten inte alls hade uppgetts. Men detta kan man lösa genom en särregel. Utredningen behandlar särregler i kapitel 11.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 11 § lagförslaget.

*Beräkningsunderlag för övriga skatter*

Utredningen har övervägt om det är motiverat att ändra underlaget för beräkning av skattetillägg även vad gäller mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag samt sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL, dvs. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 den lagen, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader samt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

Den problematik som gör sig gällande vid inkomstbeskattningen till följd av progressionen i beskattningen finns emellertid inte vid beräkning av skattetillägg på andra skatter. Att byta beräkningsmetod för t.ex. mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter skulle vidare kunna få långtgående konsekvenser. I de sammanhangen handlar det nämligen ofta om bruttobelopp. Det innebär att det kan bli fråga om höga beskattningsvärden i förhållande till företagets inkomster, som beror på dess vinstmarginal och normalt endast är en bråkdel av bruttobeloppen.

Liknande skäl gör sig gällande avseende sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL. Att beräkna skattetillägg på det undanhållna beloppet eller med andra ord underlaget för beräkning av skatterna, skulle i fråga om de skatterna medföra orimligt höga skattetillägg. Ett ändrat beräkningsunderlag avseende nu diskuterade skatter skulle kräva en långtgående differentiering av skattetilläggsnivåerna som skulle förta den ovan beskrivna enkelheten. Fördelarna med beräkningsmetoden skulle därmed bli mera begränsade.

Det anförda har lett utredningen till slutsatsen att den nuvarande anknytningen till den undandragna skatten i allt väsentligt bör behållas för de skatter som omfattas av skattetilläggsreglerna vad gäller annan skatt än inkomstskatt. Den undandragna skatten ska, liksom för närvarande, anses motsvara den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den godtagits eller, vad gäller mervärdesskatt och punktskatter, den felaktigt tillgodoräknade skatt som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den hade godtagits. Det betyder att storleken på skattetillägg även fortsättningsvis kommer att variera beroende på vilken skatt som avses. Med hänsyn till de konsekvenser systemet annars skulle få är det enligt utredningens mening något som får accepteras.

Utredningen har med anledning av förslaget att skattetillägg avseende skatterna som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL fortfarande ska beräknas på undandragen skatt, begrundat om den omständigheten att uppgifter för bestämmande av sådana skatter lämnas i inkomstdeklaration, liksom uppgifter för bestämmande av inkomstskatt, kommer att medföra komplikationer för Skatteverket vid tillämpning av det nya systemet. Enligt uppgift från Skatteverket kommer emellertid inte detta att medföra några problem.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 14 a § lagförslaget.

### 10.2.1 Rätträkning

**Utredningens förslag:** Bestämmelsen om rätträkning ska slopas. Underlaget för beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska inte påverkas av allmänna avdrag, grundavdrag och skattereduktioner.

**Skälen för utredningens förslag:** Som en följd av utredningens förslag att skattetillägget vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet faller tillämpningsutrymmet för rätträkningsregeln bort. I och med att kopplingen till skatten släpps kommer skattetilläggets storlek inte att påverkas av inkomstskikten för den statliga inkomstskatten.

Tanken är att det undanhållna beloppet vid beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattningen inte ska påverkas av allmänna avdrag, grundavdrag, och skattereduktioner.

Utredningen föreslår därmed att paragrafen om rätträkning ska slopas. När det gäller t.ex. rättelser av felräkning eller ett skrivfel framgår redan av definitionen av oriktig uppgift att denna typ av fel inte ska leda till skattetillägg (prop. 2010/11:165 s. 944).

### 10.2.2 Kvittningsförbudet

**Utredningens bedömning:** Skattetillägget bör även fortsättningsvis beräknas utan hänsyn till invändningar rörande en annan fråga än den som föranlett skattetillägget.

**Bakgrund:** Genom möjligheten till s.k. oäkta kvittningsinvändningar kan den uppgiftsskyldige i visst avseende påverka beräkningen av skattetilläggsbeloppet. En oäkta kvittningsinvändning är en invändning som rör samma fråga som den fråga som utgjort grunden för skattetillägget. När den uppgiftsskyldiges yrkande, eller invändning, inte är hänförlig till samma fråga ska underlaget för skattetillägget däremot bestämmas utan hänsyn till invändningen. Detta följer uttryckligen av bestämmelsen i 49 kap. 19 § SFL. Det sagda innebär enkelt uttryckt att när underlaget för skattetillägg bestäms ska bara hänsyn tas till förhållandena som ligger till grund för tillägget.

Efter ett uttalande av Skatteutskottet 1978 gällde t.o.m. 1991 års beskattning eller, vad gäller mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter, t.o.m. utgången av 1991, att såväl äkta som oäkta kvittningar inom en förvärvskälla godtogs i skattetilläggshänseende, s.k. nettokvittning.<sup>2</sup> Nettokvittningen innebar en kvittningsrätt inom förvärvskällan. Skälet till denna avgränsning var att man ansåg att transaktioner inom en förvärvskälla hade någon form av anknytning till varandra. Genom att ha kvittningsrätt inom förvärvskällan slapp man reda ut om en kvittning var äkta eller oäkta. Det räckte att konstatera om den fanns i samma förvärvskälla. Vid sidan av detta praktiska motiv för kvittningsrätten fanns också ett rättvisemotiv. Sanktionens storlek ansågs böra bestämmas utifrån den skatt som det allmänna faktiskt hade riskerat att förlora i det enskilda fallet. Nettokvittningsrätten kom emellertid aldrig till uttryck i lagtext. När nettokvittningen slopades motiverades detta med bl.a. den ändring av förvärvskälleindelningen som skedde genom skattereformen och som medförde att kvittningsrätten inom förvärvskällan fick väsentligt olika omfattning för olika uppgiftsskyldiga (prop. 1991/92:43 s. 72).

Sedan 1991 gäller alltså att när underlaget för skattetillägg bestäms ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget.

1999 års Skattetilläggskommitté tvekade dock om principen skulle behållas fullt ut med hänsyn till att den otvivelaktigt kunde medföra resultat som framstår som obilliga och t.o.m. stötande. Eftersom beaktansvärda skäl talade för den berörda principen, och statsmakterna hade stannat för den efter en ingående diskussion, ansåg dock kommittén det opåkallat att frångå principen (SOU 2001:25 s. 365)

<sup>2</sup> Jfr prop. 1977/78:136 s. 165, SkU 1977/78:50 s. 52.

Bestämmelserna i detta avseende lämnades därför oförändrade (prop. 2002/03:106 s. 159 f.).

Som ovan sagts är bestämmelsen om kvittningsförbud i dag placerad i 49 kap. 19 § SFL.

**Skälen för utredningens bedömning:** I detta sammanhang finns det anledning att igen lyfta frågan om kvittningsrätt och titta på om det finns skäl att se annorlunda på det s.k. kvittningsförbudet i dag. Vid inkomstbeskattningen skulle kvittningsrätten exempelvis kunna utvidgas till hela beskattningen eller ett inkomstslag eller skatteslag.

Ett argument som talar för en kvittningsrätt är att en helhetssyn ska anläggas och att bara vad som netto undanhållits från beskattning bör föranleda skattetillägg. I vissa situationer när kvittning inte är tillåten kan det nämligen anses oskäligt att ta ut skattetillägg.

Belysande i detta avseende är rättsfallet RÅ 2005 ref. 7 där ett bolag hade mottagit 16 000 000 kronor i skattefri utdelning från ett dotterbolag. Som en följd av utdelningen hade aktiernas värde skrivits ner med motsvarande belopp. Rätteligen borde bolaget dels ha redovisat nedskrivningen som en kostnad som inte får dras av (i ruta 4.3 b), dels ha redovisat utdelningen som en intäkt som inte ska tas upp (i ruta 4.5 b). Skatteverket tog ut skattetillägg med motiveringen att nedskrivningen inte hade återförts till beskattning. Högsta förvaltningsdomstolen klargjorde först att någon rätt till kvittning inte förelåg, eftersom nedskrivningen och utdelningen ansågs som två olika frågor. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade därefter att transaktionerna hade ett nära samband med varandra och att förfarandet inte hade lett till någon skattevinst för bolaget. Därmed ansågs det uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Hel befrielse medgavs.

När det gäller frågan om kvittningsförbudets vara eller inte vara ska inte underskattas tidigare argument som har förts fram. Departementschefen pekade i propositionen Skattetillägg m.m. på ett antal andra synpunkter som bör beaktas i sammanhanget (prop. 1991/92:43 s. 73).

De alternativ som i olika situationer ger en likartad påföljd är antingen en slopad kvittningsrätt eller en kvittningsrätt inom hela taxeringen [begreppet taxering har slopats genom skatteförfarandelagen, i stället används begreppet beskattning]. Starka argument talar emellertid mot en vid kvittningsrätt. Missbruksrisken, som enligt min mening är beaktansvärd redan i en ordning med nettokvittning kombinerad med en femårig omprövningsperiod, blir ännu större med en kvittningsrätt



inom hela taxeringen. Vidare innebär ett taxeringsbeslut ofta att underlag fastställs för olika skatter. Underlaget för att ta ut kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst resp. på kapitalinkomst, fastighetsskatt, förmögenhetsskatt m.fl. skatter fastställs genom taxeringen. Skatt tas ut efter olika procentsatser. Vidare räknas 30 procent av underskott i inkomstslaget kapital av från statlig och kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift och fastighetsskatt. En kvittning mellan olika underlag, t.ex. mellan en utelämnad kapitalinkomst och ett avdrag under inkomst av tjänst, skulle förutsätta att hänsyn vid kvittningen togs till att skatteuttaget är olika. Kvittningsrätten skulle följaktligen behöva ske inte mellan taxerade belopp utan mellan skattebelopp resp. mellan skattebelopp och skattereduktion. Till detta kommer att för att få en principiellt invändningsfri kvittningsrätt inom taxeringen borde samtliga nedsättningar av taxeringen som genomförs efter deklaraionsinlämnandet – oavsett när de kommer i tiden – medföra kvittningsrätt. Detta skulle påfordra en mycket komplicerad lagstiftning och kräva omfattande administrativa rutiner. En kvittningsrätt överensstämmer inte heller med de principer kring vilka den nya processformen på skatteområdet är uppbyggd.

Det finns också synpunkter av mer grundläggande slag på det administrativa sanktionssystemet som bör beaktas. Syftet med skatte- och avgiftstilläggen är att ge eftertryck åt den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Praktiskt taget varje enskild uppgift som ska lämnas måste vara riktig. Lämnas en oriktig uppgift är det därför enligt min mening naturligt att det är den förseelsen och dess effekt på skatteuttaget som ska vara styrande i fråga om en ekonomisk sanktion ska tas ut eller inte. Att den skattskyldige även gjort andra fel – men då till sin nackdel – vad gäller frågor som inte har något direkt samband med den oriktiga uppgiften, bör med ett sådant synsätt inte påverka det sanktionsgrundande beloppet. En sådan ordning stämmer vidare väl överens med de nya förfarandereglerna på skatteområdet och innebär också att inte andra faktorer som i sig är ovidkommande, t.ex. förvärvskälleindelningen, påverkar underlaget.

Här kan även noteras att det i förarbetena till skattebrottslagen har förutsatts att en invändning om kvittning ska godtas i ett brottmål om den har godtagits eller skulle ha godtagits i skatteprocessen och gärningsmannen inte kan misstänkas för att ha haft ett skattebedrägligt syfte genom att först efter brottsupptäckten göra gällande invändningen (prop. 1971:10 s. 249). Kvittning i brottmålet bör enligt departementschefen behandlas efter i stort sett samma principer som gäller för de allmänstraffrättsliga förmögenhetsbrotten. Mot bakgrund av dessa förarbetsuttalanden har kvittningsinvänd-

ningar i mål om skattebrott kommit att beaktas i stor utsträckning i rättstillämpningen.

I propositionen till 1996 års reform av skattebrottslagen uttalas dock att straffbarheten av en oriktig uppgift inte bör påverkas av den omständigheten att den tilltalade samtidigt lämnat felaktiga uppgifter till sin nackdel eller försummat att göra ett tillåtet avdrag. Hänsyn bör således inte tas till kvittningsinvändningar i andra fall än då invändningen har omedelbart samband med den oriktiga uppgiften. En annan sak är att sådana omständigheter kanske någon gång kan påverka straffmätningen eller valet av påföljd (prop. 1995/96:170 s. 97 f.).

Hur underlaget för skattetillägg ska beräknas är så grundläggande och har en så direkt betydelse för sanktionens storlek att det enligt utredningens mening måste finnas goda grunder för en utökad kvittningsrätt på så sätt att äkta kvittningar ska beaktas vid bestämmandet av underlaget för skattetillägg. De skäl som talar för en sådan ändring är dock svaga. Ovan citerade argument är enligt utredningens mening i allt väsentligt fortfarande bärkraftiga. Ett kvittningssystem där enbart oäkta kvittningsinvändningar kan påverka skattetillägget är vidare rättvist de uppgiftsskyldiga emellan. Ett system med enbart oäkta kvittningsinvändningar som grund för reducering inbjuder inte heller till missbruk. Nettokvittning i samma skatteslag, t.ex. inkomstskatt, skulle däremot helt kunna förta effekten av syftet med skattetillägg eftersom ett skattetillägg med en sådan kvittningsrätt i princip kan elimineras. Systemets legitimitet skulle därigenom kunna ifrågasättas. Något bärande skäl för att frånga den princip om kvittningsförbud som i dag gäller har enligt utredningens mening inte kommit fram. Bestämmelserna i detta avseende bör därför lämnas oförändrade.

### 10.3 Underskott

**Utredningens förslag:** Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget beräknas på det belopp som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Detsamma ska gälla för fall då skönsbeskattning påverkar ett underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst.

**Bakgrund:** Beräkning av skattetillägg görs enligt nuvarande regler på ett annat sätt i underskottsfall än i övriga fall. I de fall den oriktiga uppgiften, om den godtagits, skulle ha medfört ett underskott i en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst kan skattetillägget naturligtvis inte beräknas utifrån den undandragna skatten. I stället görs här beräkningen utifrån den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Beräkningsunderlaget ska motsvara en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört (49 kap. 14 § SFL).

Vid införandet av de särskilda reglerna om beräkning av skattetillägg vid underskott motiverades dessa med att skattetillägget i underskottsfallen inte får någon direkt anknytning till undandragen skatt utan mer till den risk för kommande skatteundandragande som den oriktiga uppgiften inneburit. Det ansågs att detta borde beaktas vid valet av uttagsprocent och att ett underlag på 25 procent av det minskade underskottet var väl avvägt.<sup>3</sup>

I propositionen om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m. (prop. 1991/92:43 s. 78), som behandlade bl.a. skattetillägg i underskottsfall, gjordes följande uttalanden.

Den valda konstruktionen innebär att skattetillägget i dessa fall inte får någon direkt anknytning till undandragen skatt utan mer till den risk för kommande skatteundandragande som den oriktiga uppgiften inneburit. Det finns enligt min mening skäl att – i likhet med vad som föreslås i promemorian – vid bestämmandet av uttagsprocenten ta hänsyn till detta. Om underlaget för skattetillägget bestäms till 30 procent av den oriktiga uppgiftens belopp motsvarar detta – i fråga om skattskyldiga som omfattas av en trettioprocentig skatt – ett ”vanligt” skattetillägg. För enskilda näringsidkare, som debiteras även statlig inkomstskatt, skulle det innebära en betydligt lindrigare sanktion än ett vanligt skattetillägg, däremot inte för juridiska personer eller för enskilda näringsidkare som enbart debiteras kommunal inkomstskatt understigande 30 procent. Jag anser att det underlag som föreslås i promemorian, 25 procent, som generellt sett ger en lägre sanktion, är väl avvägt. Beroende på om den oriktiga uppgiften träffas av ett skattetillägg på 40 eller 20 procent innebär förslaget ett skattetillägg på 10 respektive 5 procent av den oriktiga uppgiftens effekt på taxeringen.

I samband med 2003 års skattetilläggsreform diskuterades en förändring av beräkningsreglerna vid underskott. De skäl som anfördes

---

<sup>3</sup> Prop. 1991/92:43 s. 78.

vid reglernas tillkomst bedömdes emellertid alltså vara giltiga och någon förändring av reglerna skedde inte (prop. 2002/03:106 s. 166).

Skattetilläggskommittén ansåg dock i det betänkande (SOU 2001:25) som föregick nyss nämnda proposition att utrymme fanns för att förenkla skattetilläggets beräkning i underskottsfallen. Kommittén ansåg att 25-procentsregeln för fall då den oriktiga uppgiften skulle ha lett till ett underskott som kan utnyttjas vid kommande beskattningsår torde vara godtyckligt vald, och att det inte fanns några principiella skäl som motiverade att den behölls. Enligt kommittén skulle en betydligt enklare – och för övrigt även mera rättvis – lösning vara att man i dessa fall låter underlaget för skattetillägg motsvara den kommunala inkomstskatt, som skulle ha pålagts en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, när den oriktiga uppgiften är att hänföra till näringsverksamhet eller tjänst för en fysisk person. För en juridisk person (utom ett dödsbo) skulle den undandragna skatten i stället anses utgöra den statliga inkomstskatt som skulle ha pålagts en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, dvs. då i allmänhet 28 procent. Detta skulle bli mera lätthanterligt, eftersom skatten då i varje fall mycket ofta skulle beräknas på samma sätt vare sig uppgiften påverkar den aktuella beskattningsperioden eller en framtida sådan period.

**Skälen för utredningens förslag:** När det gäller beräkningen av skattetillägg i underskottsfall är den nuvarande ordningen enligt utredningens mening inte helt tillfredsställande. Sänkningen av bolagsskatten till 22 procent 2013 har medfört att skattetillägget för juridiska personer är högre vid underskott av en näringsverksamhet än vid överskott av en näringsverksamhet. För andra personer än juridiska personer som betalar kommunal och statlig inkomstskatt, har beräkningen av skattetillägg i underskottsfall under åren inneburit en betydligt lindrigare sanktion än ett ”vanligt” skattetillägg. Man kan inte bortse från att ett sådant system med visst fog kan uppfattas som en avvikelse från grundsatsen att lika fall ska behandlas lika. Till detta kommer att bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i underskottsfall har visat sig leda till komplicerade beräkningar, i synnerhet när skattetillägg ska tas ut på både överskott och underskott samtidigt som skattetillägg ska tas ut med mer än en procentsats.

För att komma tillrätta med framhållna olägenheter har utredningen övervägt en ordning som liknar den som föreslogs av Skatte-

tilläggskommittén (se ovan). Lösningen innebär att underlaget för skattetillägg ska motsvara den kommunala inkomstskatt, som skulle ha debiterats en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning, när den oriktiga uppgiften är att hänföra till näringsverksamhet eller tjänst för en fysisk person. För en juridisk person (utom ett dödsbo) skulle den undandragna skatten i stället anses utgöra den statliga inkomstskatt som skulle ha debiterats en beskattningsbar inkomst motsvarande det belopp som undanhållits från beskattning.

En sådan ordning skulle dock innehålla liknande svagheter som nuvarande regler, bl.a. skulle det för en fysisk person som är höginkomsttagare och som vill spekulera i skatteundandragande vara mindre riskabelt att lämna oriktiga uppgifter i en näringsverksamhet som visar underskott. Med hänsyn till utredningens förslag att skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas på det undanhållna beloppet skulle en koppling till föränderliga skattesatser också medföra en svårhanterlig administration. Även om man i något fall i ett sådant system skulle behöva beakta felaktighetens betydelse för skatten och göra det inom ramen för en särregel framstår det för utredningen som en mindre god idé att göra det i ett fall som enligt gällande regler beräknas på beloppet, dvs. underskottsfall.

Ett annat alternativ – som innebär en enklare beräkning och en större rättvisa mellan de uppgiftsskyldiga – är att beräkna skattetillägget på underlag av hela den oriktiga uppgiften, utan hänsyn till att det är negativt. Givetvis efter att hänsyn har tagits till invändningar som rör samma fråga som den som utgjort grunden för skattetillägget. En anknytning till den oriktiga uppgiftens storlek ger mer eftertryck åt uppgiftsskyldigheten som sådan och ligger i linje med förslaget huvudprincip vid inkomstbeskattningen, dvs. att sanktionsmätningen som i detta sammanhang kan sägas förekomma är relaterad till det undanhållna beloppet.

I och med att skattetillägget i underskottsfall redan i dag beräknas på underlag av det undanhållna beloppet innebär den skissade ordningen ingen förändring i förhållande till gällande rätt i det avseendet. Skillnaden ligger i att beräkningen inte ska göras enbart på en viss del av underlaget utan på hela minskningen av underskottet. Systemet skulle med en sådan ändring bli mer lätthanterligt och skattetillägget enklare att beräkna. Orättvisan med att skattetillägg för juridiska personer (utom dödsbon) vid underskott i när-

ingsverksamhet är högre än vid överskott av en näringsverksamhet skulle därmed också vara hanterad. En ändring av diskuterat slag skulle innebära att lika fel behandlas lika oberoende av underskott eller överskott. Om lösningen godtas kommer skattetillägget i underskottsfall inte längre ha någon direkt anknytning till den risk för kommande skatteundandragande som den oriktiga uppgiften inneburit utan i stället utgå från storleken av det gjorda felet.

En ändring av diskuterat slag medför att beräkningen av skattetillägg i underskottsfall förenklas på så sätt att beräkningen överlag sker på ett underlag och inte på två underlag som kan bli fallet i vissa fall i dag. Även den problematik som enligt gällande regler kan uppstå om skattetillägg tas ut med mer än en procentsats kommer att försvinna.

Lösningen är inte invändningsfri. Som motskäl kan givetvis anföras att skattetillägg i underskottsfallen, som var fallet fram till 1992, bör tas ut det år underskottet utnyttjas eftersom det är då den oriktiga uppgiften faktiskt leder till en skattelättnad om den inte upptäcks.

Ett underskott prövas och fastställs det år underskottet uppkommer och används, om inte särskilda begränsningsregler föranleder annat, som en ingående post vid beräkningen av inkomsterna i näringsverksamheten följande år (se Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 1999 ref. 59). Med denna ordning, anser utredningen att det är lämpligast att även fortsättningsvis beräkna och ta ut skattetillägg det år underskottet uppkommer.

Sammanfattningsvis finns det enligt utredningens mening inga principiella skäl som motiverar att skattetillägget fortsättningsvis ska beräknas med en viss del av den oriktiga uppgiftens belopp, särskilt som det påtagligt komplicerar beräkningarna. Att en generell sanktionslindring ska följa en oriktig uppgift endast till följd av den omständigheten att det är fråga om ett underskott i en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst är inte försvarbart. En oriktig uppgift bör sanktioneras lika oavsett om det är fråga om underskott eller överskott i en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst.

Utredningen föreslår därför att beräkning av skattetillägg i det fall den oriktiga uppgiften medför underskott av näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst ska göras på underlag av hela den minskning av underskottet som rättelsen av en oriktig uppgift medför.

Motsvarande ska gälla när underskott minskats genom skönsbeskattning.

De föreslagna bestämmelserna finns i 11 respektive 16 §§ lagförslaget.

#### 10.4 Ingen hänsyn till subjektiva rekvisit vid beräkning av skattetillägg

**Utredningens bedömning:** Skattetillägg bör även fortsättningsvis beräknas utan hänsyn till subjektiva rekvisit som exempelvis uppsåt eller oaktsamhet.

**Skälen för utredningens bedömning:** Den sanktionsmätning som i dagens skattetilläggsystem kan sägas förekomma är med undantag av beräkning av skattetillägg i underskottsfall, helt och hållet relaterad till den undandragna skatten. Utredningen har ovan föreslagit att den kopplingen ska släppas vid inkomstbeskattningen genom att skattetillägg i stället ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet. Sanktionsmätningen kommer i och med det relateras till det undanhållna beloppets storlek.

Utredningen har diskuterat om det finns anledning att vid sanktionsmätningen även ta hänsyn till andra faktorer som exempelvis graden av oaktsamhet eller uppsåt från den uppgiftsskyldiges sida, något som föreslogs av 1975 års skattetilläggsutredning (SOU 1982:54 s. 157 f.) och i viss utsträckning kan ske enligt de finska och norska administrativa sanktionssystemen (se avsnitt 7.3 och 7.5). Även Skattetilläggskommittén övervägde en ordning som den diskuterade men fann att den inte borde införas (SOU 2001:25 s. 227). Regeringen ansåg i den efterföljande propositionen (prop. 2002/03:106 s. 158) att uppsåt eller oaktsamhet på den uppgiftsskyldiges sida inte ska krävas för att skattetillägg ska kunna tas ut eller att skattetilläggsbeloppet bör differentieras efter en bedömning av den uppgiftsskyldiges uppsåt eller oaktsamhet. Utredningen är inte av någon annan uppfattning än den som tidigare har getts uttryck för i ovan nämnda förarbeten.

Att Skatteverket vid beräkning av skattetillägg skulle göra en mer ingående prövning av sådana förhållanden som inverkar på den uppgiftsskyldiges skuld är enligt svenska rättstraditioner inte

någon uppgift som bör utföras i administrativ ordning. Det skulle också strida mot riksdagens principbeslut om sanktionsavgifter (prop. 1981/82:142, JuU 1981/82:53, rskr 1981/82:328), som förutsätter att avgiften såvitt är möjligt ska fastställas enligt en parameter som är lätt för den ansvariga myndigheten att hantera och som samtidigt står i relation till överträdelsens beskaffenhet.

Frågor om uppsåt och oaktsamhet är vidare inte sällan juridiskt komplicerade. Enligt direktiven ligger det inte i utredningens uppdrag att se över förutsättningarna för att ta ut skattetillägg. Skatteverket skulle därför endast i samband med beräkningen av skattetilläggets storlek behöva hantera subjektiva rekvisit. En sådan ordning skulle enligt utredningens mening tveklöst medföra gränsdragningsproblem och svåra bedömningar.

Eftersom överträdelser av det slag som kan leda till skattetillägg förekommer i ett mycket stort antal ärenden är en förutsättning för förutsebarhet, likformighet och rättvisa vid uttag av skattetillägg enligt utredningens mening att tillägget beräknas efter relativt enkla och schabloniserade regler. Med beaktande av dessa synpunkter har utredningen kommit fram till att det ligger närmast till hands att behålla gällande ordning. Skattetillägg bör alltså även fortsättningsvis beräknas utan hänsyn till subjektiva rekvisit som exempelvis uppsåt och oaktsamhet.

## 10.5 Skattetilläggets storlek

### 10.5.1 Generella nivåer

**Utredningens förslag:** Skattetillägg ska som huvudregel tas ut med 15 procent av det undanhållna beloppet, dvs. det belopp som inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Detsamma gäller om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår.

När det gäller mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag samt sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska skattetillägg som huvudregel tas ut med 20 procent av den undandragna skatten.



## Skälen för utredningens förslag

### *Bakgrund*

Innan skattetilläggsystemet kom till genom 1971 års lagstiftning gällde 1943 års skattestrafflag. Enligt den lagen kunde allmän domstol för uppsåtliga fall döma den tilltalade vid falskdeklaration till böter eller fängelse eller, vid synnerligen försvårande omständigheter, till straffarbete. Hade det oriktiga uppgiftslämnandet begåtts av grov oaktsamhet betecknades brottet vårdslös deklaration och påföljden var böter eller, vid synnerligen försvårande omständigheter, fängelse. Maximibeloppet för böter var vid falskdeklaration fem gånger det undandragna beloppet och vid vårdslös deklaration två och en halv gånger nämnda belopp. Om domstolen dömde till frihetsberövande påföljd, kunde den tilltalade åläggas straffskatt med högst tre gånger det undandragna beloppet.

Enligt undersökningar av skattestrafflagsutredningen avseende tiden närmast före skattetilläggsystemets införande var den genomsnittliga reaktionsnivån vid falskdeklaration 166 procent av det undandragna skattebeloppet och vid vårdslös deklaration 77 procent av detta belopp (SOU 1969:42 s. 121 f. och 256 f.). Skattetilläggen sattes redan från början betydligt lägre, nämligen till 50 procent av det undandragna skattebeloppet och till 20 procent för övriga fall.

Anledningen till skillnaderna i uttagsnivåer angavs av departementschefen i propositionen som låg till grund för skattetilläggsystemet vara främst att det inom ramen för mervärdesbeskattningen ofta är fråga om höga beskattningsvärden som särskilt vid skönsuppskattningar inte direkt återspeglar den skattskyldiges vinst av verksamheten och hans skatteförmåga (prop. 1971:10 s. 218).

Fr.o.m. 1978 års beskattning sänktes procentsatsen på det undandragna skattebeloppet till 40 procent. Till grund för den högre nivån på inkomstbeskattningsområdet ligger att den som får skattetillägg för oriktig uppgift på detta område som regel kan bära ett tillägg beräknat efter 40 procent av den undandragna skatten medan möjligheterna att bära ett skattetillägg är mer begränsade på området för indirekt skatt och arbetsgivaravgifter. Nivån på skattetillägg avseende mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter har varit oförändrade sedan införandet av sanktionssystemet 1972.

I det nuvarande systemet finns det alltså fortfarande två generella nivåer på skattetillägg. Skattetillägget på slutlig skatt, dvs.

sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 SFL, uppgår enligt huvudregeln till 40 procent och på området för indirekt skatt och arbetsgivaravgifter till 20 procent av det skattebelopp som inte skulle ha tagits ut eller som felaktigt skulle ha tillgodoräknats om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

### *Procentsats på undanhållet belopp*

Det är enligt utredningens mening inte någon enkel uppgift att bestämma vilken procentsats som ska gälla på skattetillägg i normalfallet vid inkomstbeskattningen, dvs. vid beräkning på det belopp som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen (skattetillägg på undanhållet belopp). För att skattetillägget även fortsättningsvis ska fylla funktionen att stryka under vikten av att den uppgiftsskyldige noggrant och omsorgsfullt fullgör sin uppgiftsskyldighet är det nödvändigt att skattetillägget är av en viss minsta storlek. Den generella nivån för skattetillägg bör dock inte vara alltför hög eftersom sanktionssystemet är utformat så att i princip varje brist i uppgiftslämnandet blir bedömd i systemet. Här kan dock framhållas att om den uppgiftsskyldige har redovisat sakförhållandena på ett korrekt sätt men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser, är det inte fråga om en oriktig uppgift. Den uppgiftsskyldige är oförhindrad att t.ex. yrka avdrag för personliga levnadskostnader utan efterverkningar i form av efterbeskattning och skattetillägg så länge de faktiska omständigheterna framgår. Det förhållandet att den uppgiftsskyldige inte förmått styrka ett yrkat avdrag medför inte att han eller hon därigenom anses ha lämnat en oriktig uppgift (RÅ 1976 ref. 161).

Vidare bör vid bestämmandet av den generella nivån på skattetillägg beaktas att det ska finnas utrymme för en strängare nivå som kan användas vid allvarigare överträdelser, t.ex. om någon återkommande lämnar oriktiga uppgifter.

Den omständigheten att skattetillägget vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet kommer oundvikligen innebära att skattetillägget för vissa enskilda kommer att mildras medan det för andra kommer att skärpas. Förslaget innebär emellertid att sanktionen kommer att vara riktad mot överträdelsen

eller underlåtelsen som sådan och mindre mot risken för skattebortfall för det allmänna. Skattetillägget kommer att bli lika stort oberoende av vilket inkomstslag som är aktuellt och om den berörde är en juridisk eller fysisk person eller ett dödsbo.

För att kunna bestämma en lämplig generell nivå behöver först nuvarande nivå på skattetillägget (40 procent) räknas om från skatteunderlag till beloppsunderlag. Detta görs genom att likställa dagens nivå på skattetillägg till den föreslagna modellen. Av tabellen nedan framgår vilka procentsatser som vid en beräkning på underlag av undanhållet belopp skulle behövas för att likställa nivån med dagens regler (se även avsnitt 9.4.3).<sup>4</sup>

**Tabell 10.1 Nivå på skattetillägg om undanhållet belopp ska motsvara nivån i dag**

Inkomstnivå	Skatt x skattetillägg	Nivå procent
Juridisk person	$(0,22 \times 0,40)$	8,8
Låginkomsttagare	$(0,32 \times 0,40)$	12,8
Höginkomsttagare	$(0,52 \times 0,40)$	20,8
Höginkomsttagare	$(0,57 \times 0,40)$	22,8

Enligt beräkningarna kommer en nivå under cirka 9 procent att medföra ett lindrigare skattetillägg för samtliga grupper av uppgiftsskyldiga jämfört med skattetilläggets storlek i dag. Om nivån däremot bestäms till en procentsats överstigande cirka 23 procent kommer skattetillägget att bli strängare för samtliga grupper av uppgiftsskyldiga i jämförelse med skattetillägg beräknat efter dagens regler. Hur mycket lindring eller skärpning det blir beror på vilken skattesats som är tillämplig i det enskilda fallet.

Av utredningen sammanställd statistik<sup>5</sup> för beskattningsår 2014 framgår att juridiska personer (förutom dödsbon) svarade för en knapp fjärdedel av antalet skattetillägg men för nästan 60 procent av skattetilläggsbeloppet. Låginkomsttagare<sup>6</sup> svarade för nästan 60 procent av skattetilläggsbesluten men endast för cirka en fjärdedel av

<sup>4</sup> Beräkningen utgår från en genomsnittligt kommunal inkomstskatt om 32 procent.

<sup>5</sup> Utredningen har fått statistiska uppgifter från Skatteverket som har avidentifierats av Statistiska centralbyrån. Utredningen har därefter bearbetat och sammanställt uppgifterna.

<sup>6</sup> Med låginkomsttagare avses här enskilda som enbart beskattas med kommunal inkomstskatt.

skattetilläggsbeloppet. När det gäller höginkomstagare<sup>7</sup> svarade dessa för ungefär 17 procent av beslutade skattetillägg och för cirka 13 procent av skattetilläggsbeloppet.

Även om det är få aktiebolag i Sverige som faktiskt blir aktuella för skattetillägg konstaterar utredningen att den knappa procent av aktiebolagen som fick skattetillägg 2014 stod för en mycket stor andel av det totala skattetilläggsbeloppet det året. Den absoluta merparten av dessa var mikro och små aktiebolag (se avsnitt 6.3.1).

Bolagsskattesatsen har under åren kontinuerligt sänkts, vilket i sin tur har medfört att sanktionen vid oriktig uppgift och skönsbeskattning blivit avsevärt lindrigare för aktiebolagen. Detta är en given konsekvens mot bakgrund av anknytningen till den undandragna skatten vid skattetilläggets beräkning. Fram till 1989 hade Sverige en bolagsskatt på 52 procent. År 1990 sänktes bolagsskattesatsen till 40 procent och 1991 sänktes skattesatsen till 30 procent. Samtidigt breddades skattebaserna genom att en rad avdrags- och reserveringsmöjligheter slopades. Mellan 1994 och 2008 låg skattesatsen oförändrad på 28 procent. År 2009 sänktes den till 26,3 procent och 2013 till 22 procent, vilket är nivån än i dag. I Finansdepartementets promemoria Nya skatteregler för företagssektorn<sup>8</sup> föreslås att bolagsskattesatsen ska sänkas till 20 procent.

Uppgiften ovan om att aktiebolagen stod för nästan 60 procent av skattetilläggsbeloppet beskattningsåret 2014 indikerar att skattetillägget inte fungerar på sätt som tänkt gentemot juridiska personer. Utredningen har därför efter ingående diskussioner kommit fram till att den generella nivån på skattetillägget för juridiska personer bör höjas. Detsamma gäller för gruppen låginkomstagare. Trycket i systemet får dock inte bli så hårt att det upplevs som orimligt och orättvist. Med beaktande av dessa synpunkter anser utredningen att den generella nivån på skattetillägget bör bestämmas till 15 procent.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 11 § lagförslaget.

---

<sup>7</sup> Med höginkomstagare avses här enskilda som beskattas med både kommunal och statlig inkomstskatt.

<sup>8</sup> Fi2017/02752/S1.

*Procentsats på undandragen skatt*

Enligt utredningens förslag ska anknytningen till den undandragna skatten behållas vid skattetilläggets beräkning vad gäller andra skatter än skatt enligt inkomstskattelagen (se avsnitt 10.2). Frågan är med vilken procentsats skattetillägget ska tas ut med i dessa fall.

Skattetillägg vad gäller mervärdesskatt tas ut på ett bruttobelopp och det kan därför bli fråga om höga beskattningsvärden i förhållande till företagens inkomster, som beror på dess vinstmarginal och normalt endast är en bråkdel av bruttobeloppen. Motsvarande synpunkter gör sig gällande angående exempelvis skattetillägg på grund av oriktig uppgift i fråga om arbetsgivaravgifter, där skattetillägget kan bli mycket högt i förhållande till företagets betalningsförmåga när det rör sig om flera anställda. Det finns därför en risk att företagen drabbas orimligt hårt och i värsta fall t.o.m. drivs till betalningsinställelse eller konkurs på grund av skattetilläggen. Detta är inte någon eftersträvarsvärd utveckling även om företagen i de flesta fall kan bära skattetillägget.

Enligt utredningens mening har den nuvarande generella nivån goda skäl för sig. Med hänsyn till de ovan redovisade praktiska konsekvenserna av en för hög uttagsprocent för skattetillägg på områdena för indirekta skatter och arbetsgivaravgifter anser utredningen att det inte är befogat att övergå till en ordning enligt vilken skattetillägg tas ut efter en högre procentsats på nu aktuella områden.

En betydande sänkning av nivån kan förväntas minska statens inkomster från de skattetillägg som tas ut, men sannolikt även, till följd av en minskad allmänpreventiv effekt, skatteinkomsterna i övrigt som en följd av ett ökat skatteundandragande. Ett förslag som medför att skattetilläggets allmänpreventiva verkan minskar skulle också vara i strid med direktiven och kunna innebära obalanser i skattetilläggsystemet som kan leda till problem ur ett rättviseperspektiv.

Av den statistik som utredningen tagit del av framgår vidare att det är vanligt förekommande att de deklARATIONSSKYLDIGA återkommande brister i fullgörandet av sin uppgiftsskyldighet i skattelagen mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter. Därför menar utredningen att en förstärkning av skattetillägget inom dessa områden främst bör riktas in på att stryka under allvaret i att återkommande brista i uppgiftsskyldigheten till Skatteverket.

Sammanfattningsvis anser således utredningen att den generella nivån på skattetillägg avseende mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag ska behållas. Detta ställningstagande innebär att nivån på skattetillägget på sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL kommer att sänkas från 40 procent till 20 procent.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 14 a § lagförslaget.

## 10.5.2 Förhöjda nivåer

**Utredningens förslag:** Skattetillägget ska höjas med 10 procentenheter om det undanhållna beloppet genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i samma inkomstslag överstiger 20 prisbasbelopp, eller den oriktiga uppgiften är en upprepad oriktig uppgift.

Vad gäller mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag eller sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska skattetillägget höjas med 7 procentenheter om den undandragna skatten genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i samma skatteslag överstiger 10 prisbasbelopp, eller den oriktiga uppgiften är en upprepad oriktig uppgift.

## Skälen för utredningens förslag

### *Olika alternativ för differentiering*

I en ordning där skattetillägg som huvudregel beräknas efter en inte alltför hög procentsats kan, som tidigare sagts, skattetillägg tas ut med en högre procentsats i allvarigare fall. Ett högre skattetillägg bör enligt utredningens mening aktualiseras i sådana fall där det på grund av objektiva iakttagbara omständigheter måste anses att den enskilde brister i noggrannheten i uppgiftsskyldigheten på ett särskilt flagrant sätt. Som allvarigare fall bör ofta kunna anses den omständigheten att det undanhållna beloppet eller skattebeloppet uppgår till betydande belopp. Detta är i praktiken ett av rekvisiten för grovt skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69). Även det fallet där någon återkommande lämnar oriktiga uppgifter

bör kunna ses som allvarligt (se avsnitt 8.8). Frågan är hur detta lämpligen låter sig regleras.

En möjlighet skulle kunna vara att låta skattetillägget stå i relation till överträdelsens svårighetsgrad. I Sverige är skattebrottet med hänsyn till sin grovhet uppdelat i tre grader, nämligen skatteförseelse, skattebrott och grovt skattebrott. Skatteförseelse är beteckningen för ringa skattebrott. Vid bedömningen av huruvida ett skattebrott är att anse som ringa ska hänsyn tas till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Den viktigaste bedömningsgrunden utgör dock storleken på det undandragna skattebeloppet. Vid bedömningen av om ett skattebrott varit grovt bör enligt skattebrottslagen särskilt beaktas om det rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring, om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning, eller om brottsligheten i annat fall varit av synnerligen farlig art.

Att i likhet med graderingen av skattebrottet dela in skattetilläggsgrundande överträdelser i tre grader, förslagsvis som ringa, inte ringa eller grov överträdelse, är enligt utredningens mening inte någon praktisk lösning. Frågan är hur man skulle gradera oriktiga uppgifter utifrån svårighetsgrad. Att som i skattebrotts-sammanhang vid bedömningen av en överträdelses svårighetsgrad beakta om den enskilde använt t.ex. falska handlingar eller vilseledande bokföring, om förfarandet ingått som ett led i ett förfarande som utövats systematiskt eller i större omfattning, eller om överträdelsen i annat fall varit av synnerligen allvarlig art skulle kunna leda till gränsdragningsproblem och vanskliga bedömningar.

En annan utväg skulle kunna vara att differentiera skattetillägget efter skiktgränserna som gäller för den statliga inkomstskatten (65 kap. 5 § inkomstskattelagen). För inkomståret 2017 finns det två skiktgränser. Den nedre skiktgränsen är 438 900 kronor. På inkomster över denna gräns tas statlig inkomstskatt ut med 20 procent. Den övre skiktgränsen är 638 500 kronor. På inkomster över denna gräns tas statlig inkomstskatt ut med ytterligare 5 procentenheter (den s.k. värnskatten), det vill säga sammanlagt 25 procent.

Med hänsyn till utredningens förslag att släppa kopplingen till skatten vid beräkningen av skattetillägg vid inkomstbeskattningen anser utredningen emellertid att det inte är motiverat att gå vidare med det alternativet.

Ett annat alternativ är att skärpa skattetillägget på sätt som görs i grannländerna Norge och Finland. I båda ländernas påföljdssystem tas högre skattetillägg ut i allvarigare fall (se avsnitt 7.3 och 7.5). Att i allvarigare fall låta skattetillägget beräknas utifrån en förhöjd nivå framstår som en användbar konstruktion.

### *Vad är ett betydande belopp?*

Tanken bakom ett förhöjt skattetillägg är att det ska utmärka de fall som bör få en strängare sanktion från det allmännas sida. Utredningen föreslår ovan att skattetillägg ska beräknas efter en högre procentsats än den som annars skulle ha tillämpats om det undanhållna beloppet eller skattebeloppet uppgår till betydande belopp. Frågan är då vad som i sammanhanget ska anses som betydande belopp eller med andra ord, från vilken beloppsgräns förhöjt skattetillägg ska tas ut. För att understryka att det förhöjda skattetillägget tar sikte på allvarliga överträdelser bör beloppsgränsen inte sättas för lågt.

Enligt utredningens mening torde ett undanhållet belopp på omkring en miljon kronor av många anses som ett betydande belopp. För att slippa ändra i lagstiftningen varje år bör emellertid beloppsgränsen i lagtexten inte anges i kronor utan i stället kopplas till ett index som prisbasbeloppet. Detta index används också vid bedömningen av obetydligt belopp enligt 49 kap. 10 § 3 SFL. Med utgångspunkt i detta anser utredningen att beloppsgränsen för förhöjt skattetillägg vid inkomstbeskattningen bör bestämmas till 20 prisbasbelopp. Beräknat utifrån 2017 års prisbasbelopp<sup>9</sup> innebär det att ett belopp som överstiger 896 000 kronor är att anse som ett betydande belopp.

När det gäller områdena för mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag samt sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL bör dock beloppsgränsen justeras nedåt för att ta hänsyn till att skattetillägget beräknas på undandragen skatt. Ett undanhållet skattebelopp om cirka en halv miljon kronor, eller tio prisbasbelopp, bör i detta sammanhang kunna anses som ett betydande belopp. Som jämförelse kan nämnas att en del i bedömningen av grovt skattebrott enligt skattebrottslagen är att det underliggande skattebeloppet överstiger tio prisbasbelopp.

---

<sup>9</sup> 44 800 kronor.



Enligt utredningens mening bör beloppsgränsen för vad som ska anses som ett betydande belopp på områdena för mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag samt sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL också bestämmas till tio prisbasbelopp.

### *Vad är en upprepade oriktig uppgift?*

På samma sätt som vid undanhållande av betydande belopp föreslår utredningen att nivån på skattetillägget ska höjas när det är fråga om upprepade överträdelser. Av intresse här är att man i Finland föreskriver en skatteförhöjning om minst 15 procent och högst 50 procent om försummelsen av deklARATIONSSKYLDIGHETEN är återkommande i fråga om indirekta skatter. I förarbetena till den finska bestämmelsen anges att som en återkommande försummelse anses i allmänhet en försummelse som Skatteförvaltningen redan tidigare har befattat sig med. Exempelvis är det fråga om en sådan försummelse när en uppgiftsskyldig i sin skattedeclaration redovisar mervärdesskatt som omfattas av avdragsbegränsningar som avdragsgill och denne, trots Skatteförvaltningens anvisningar, gör anspråk på ett likadant ogrundat avdrag i en senare skattedeclaration. En försummelse som gäller ett skatteslag utgör inte grund för att betrakta en försummelse som gäller ett annat skatteslag som återkommande.<sup>10</sup>

Utredningen har i fråga om upprepade åsidosättanden av uppgiftsskyldigheten noga övervägt om en sådan reglering bör begränsas för att inte medföra alltför långtgående effekter. Systemets legitimitet skulle kunna ifrågasättas om ett förhöjt skattetillägg får tas ut oavsett vad en överträdelse består i.

En begränsning skulle kunna uppnås genom att t.ex. föreskriva att förhöjt skattetillägg enbart får tas ut om den upprepade överträdelsen rör en likartad fråga som ett skattetillägg tidigare tagits ut för. Här infinner sig dock frågan vad som bör anses vara en likartad fråga. Frågeställningen skulle kunna medföra samma svårigheter som har funnits och fortfarande finns vad gäller att bestämma om en kvittningsinvändning gäller samma fråga som den som föranlett skatte-

---

<sup>10</sup> Propositionen med förslag till lagstiftning om reformering av beskattningsförfarandet och skatteuppbörden (RP 29/2016 rd) s. 147 f.

tillägget. Prövningen av vad som är att anse som en likartad fråga skulle således kunna leda till svåra gränsdragningar och bedömningar och, i förlängningen, kostsamma rättsliga processer. En enklare och mer rättssäker lösning bör därför sökas.

Möjligen skulle denna kunna bestå i att det är fråga om en upprepad överträdelse i det fall då en överträdelse tidigare har gjorts i samma inkomstslag eller skatteslag. Både inkomstslag och skatteslag är vedertagna begrepp inom svensk skatterätt och en sådan indelning skulle vara lätt att hantera för tillämpande myndigheter och också lätt att förstå för enskilda. En begränsning av tidsfristen inom vilken förhöjt skattetillägg kan tas ut är enligt utredningens mening också nödvändig. Lösningen är inte invändningsfri men den är enkel och förutsebar, varför den är lämpligare att använda än den förra.

För att följa de tidsfrister som i dag finns för skattetillägg och efterbeskattning bör det endast kunna vara fråga om en upprepad överträdelse om den görs senast fem beskattningsår efter det beskattningsår som en första överträdelse i samma inkomstslag eller skatteslag gjorts.

Skatteverket har vidare ställt sig undrande till huruvida det ska fattas beslut om förhöjt skattetillägg separat. Detta är emellertid inte tanken. Det förhöjda skattetillägget ska inte ses som ett separat skattetillägg som ska beslutas i särskild ordning, utan vad det handlar om är att den generella nivån på skattetillägget höjs i vissa fall. Om exempelvis en oriktig uppgift i form av en oredovisad inkomst om 1 000 000 kronor har lämnats ska ett beslut fattas om skattetillägg beräknat med den totala uttagsprocenten (generell + förhöjd nivå).

Utredningen har vidare övervägt om det även här bör föreskrivas en beloppsgräns som förutsättning för förhöjt skattetillägg. Enbart den omständigheten att någon upprepade gånger lämnar oriktig uppgift motiverar emellertid enligt utredningens mening en strängare påföljd. Därför bör inte någon beloppsgräns föreskrivas som förutsättning för förhöjt skattetillägg.

Uttrycket ”en upprepad oriktig uppgift” kommer givetvis i detta sammanhang att spela en central roll. Uttrycket bör därför definieras i lagtexten. Utredningen återkommer till detta i författningskommentaren (se kapitel 14).

*Nivån på förhöjt skattetillägg*

En stor utmaning som uppdraget har fört med sig är att bestämma nivån på det förhöjda skattetillägget vid inkomstbeskattningen så att den blir så träffsäker som möjligt.

Som tidigare sagts bör den oriktiga uppgiftens allvar mätas utifrån det belopp som har undanhållits. För att det förhöjda skattetillägget ska få en styrande effekt måste sanktionen vara kännbar. Utredningen föreslår ovan att den generella nivån på skattetillägget vid inkomstbeskattningen ska bestämmas till 15 procent av det undanhållna beloppet. Tanken är att den förhöjda nivån ska läggas ihop med den generella nivån. Vid val av procentsats är det därför naturligt att titta på effekten av den samlade reaktionen. Vidare bör beaktas att nivån på skattetillägget måste överstiga 23 procent för att trycket ska öka i systemet för samtliga kategorier uppgiftsskyldiga (se tabell 10.1 i avsnitt 10.5.1).

Tveklöst kommer det nya systemet med förhöjt skattetillägg att medföra att skattetillägget höjs mer för vissa grupper av uppgiftsskyldiga än för andra. Om man vill ha en ordning som ska bidra till allmänhetens förståelse för uppgiftskravet genom att sanktionen mera ska framstå som riktad mot överträdelsen eller underlåtenheten som sådan och mindre mot risken för skattebortfall för det allmänna är det dock inte möjligt att vid en förändring också inledningsvis uppnå att sanktionens skärpning blir lika stor för samtliga uppgiftsskyldiga.

Enligt utredningens mening bör den förhöjda skattetilläggsnivån inte bestämmas så att skattetillägget blir lindrigare än i dag. Genom att lägga till 10 procentenheter på den generella nivån får samtliga uppgiftsskyldiga en skärpning av skattetillägget vid allvarliga fall, dvs. även höginkomsttagarna. En samlad reaktion på 25 procent av det undanhållna beloppet bör enligt utredningens mening vara en tillräckligt sträng reaktion i de allra flesta fall där det är fråga om undandragande av betydande belopp eller upprepade oriktiga uppgifter. Härigenom försäkras också att skattetilläggsystemet förstärks för samtliga grupper som är uppgiftsskyldiga.

När det gäller att bestämma nivån på det förhöjda skattetillägget avseende andra skatter än inkomstskatt har utredningen att förhålla sig till att skattetillägget enligt förslaget ovan, fortfarande ska beräknas på undandragen skatt. Av den statistik som utredningen

tagit del av framgår att det finns anmärkningsvärt många enskilda som återkommande blir aktuella för skattetillägg.

För att det förhöjda skattetillägget ska få styrande effekt måste sanktionen vara kännbar. Den får dock inte vara alltför hög. I båda fallen kan den allmänpreventiva effekten utebli. En höjning av skattetilläggsnivån med 7 procentenheter bör enligt utredningens mening vara tillräcklig för att generera den eftersökta förstärkta allmänpreventiva effekten.

De föreslagna bestämmelserna finns i 12 och 14 b §§ lagförslaget.

#### *Skatteverkets ansvar att informera om det förhöjda skattetillägget*

Förslaget om förhöjt skattetillägg syftar till att öka trycket i sanktionssystemet vid undandragande av betydande belopp och upprepade oriktiga uppgifter, dvs. att öka incitamentet för den enskilde att fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt. Ansvaret för att skattetillägget ska få den tänkta handlingsdirigerande effekten kommer att vila på Skatteverket. Förslagsvis kan information om det förhöjda skattetillägget lämnas i samband med handläggning av ett skattetilläggsärende, som upplysning i ett beslut om skattetillägg för en engångsöverträdelse samt givetvis i broschyrer och på Skatteverkets webbplats.

### 10.5.3 Inget tak för uttag av skattetillägg

**Utredningens bedömning:** Ett takbelopp för skattetillägg bör inte införas.

**Skälen för utredningens bedömning:** När det gäller skattetilläggets storlek måste det också övervägas om det bör införas ett tak i uttaget av skattetillägg. Det förekommer då och då att skattetillägg tas ut med mångmiljonbelopp. Det kan nämnas att under beskattningsåret 2014 togs skattetillägg ut på över en miljon kronor i 32 fall på inkomstskatteområdet (varav 30 fall rörde juridiska personer) och i 39 fall på mervärdesskatteområdet (varav 36 fall rörde juridiska personer).

Frågan om att införa ett tak i uttaget av skattetillägg har tidigare behandlats av 1975 års Skattetilläggsutredning, som emellertid avvisade denna tanke (SOU 1982:54 s. 169 f.). Utredningen ansåg att sådana maximiregler skulle uppfattas som orättvisa av de skattskyldiga och minska betydelsen av uppgiftsskyldigheten i sådana fall då det gäller stora belopp och frestelsen att dra undan skatt därmed är accentuerad. Även 1999 års Skattetilläggskommitté behandlade frågan och kom fram till att någon maximiregel inte borde införas. Kommittén ansåg att de synpunkter som talade för en maximiregel borde kunna tillgodoses inom ramen för en allmän möjlighet till jämkning. Regeringen gjorde ingen annan bedömning (prop. 2002/03:106 s. 170).

I fråga om en begränsningsregel överhuvudtaget bör införas vill utredningen framhålla följande. En regel som begränsar uttaget av skattetillägg enbart på grunden att det rör sig om mycket höga skattetilläggsbelopp ligger inte i linje med utredningens förslag i övrigt. Enligt detta ska skattetillägget bestämmas till en viss procent av det undanhållna beloppet eller den undandragna skatten. Uppgår skattetillägget till större belopp innebär detta att det belopp eller den skatt som hade kunnat dras undan, också är betydande. Det är just den omständigheten som utredningen menar motiverar att reaktionen från det allmännas sida ska vara strängare än när det undandragna skattebeloppet eller det undanhållna beloppet är något mindre. I utredningsuppdraget ingår att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt. Systemet skulle enligt utredningens mening bli motsägelsefullt om undandragande av betydande belopp sanktioneras strängare än normalt medan undandragande av synnerligen höga belopp inte sanktioneras överhuvudtaget.

Samtidigt måste det beaktas att skattetillägget är en repressiv sanktion av ekonomisk karaktär som utgör ett straff i Europakonventionens mening (Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, no. 34619/97 respektive 36985/97, den 23 juli 2002). Den bör därför stå i överensstämmelse med de allmänna principerna om rättssäkerhet och förutsägbarhet. Legitimitetsaspekten talar således för att skattetillägget bör ha ett tydligt takbelopp. Till stöd för behovet av en begränsningsregel kan även anföras att en sådan skulle se till att resultat som framstår som stötande eller oproportionerliga i förhållande till överträdelsens beskaffenhet inte skulle kunna uppkomma.

För det fall ett takbelopp ändå ska införas anser utredningen, liksom regeringen ansåg i propositionen Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m. (prop. 2002/03:106 s. 170), att det är svårt att tänka sig något annan typ av tak än ett absolut belopp i kronor om ett takbelopp för skattetillägg ska införas. Valet av belopp riskerar att i viss mån bli godtyckligt. Detta även om beloppet för juridiska personer t.ex. skulle kunna bestämmas i överensstämmelse med vad som gäller i fråga om företagsbot enligt brottsbalken. Det maximala beloppet för skattetillägg för en oriktig uppgift skulle då vara tio miljoner kronor för en juridisk person. Noteras bör dock att i betänkandet SOU 2016:82 En översyn av lagstiftningen om företagsbot föreslås att maximibeloppet för företagsboten ska höjas till 100 miljoner kronor. En annan variant vore att utgå ifrån konkurrensskadeavgiften som inte får överstiga tio procent av företagets omsättning föregående räkenskapsår. För en fysisk person skulle takbeloppet behöva vara lägre, t.ex. en miljon kronor. Här återkommer emellertid de i avsnitt 9.6 berörda problemen som uppstår i fall skattetillägg ska bestämmas med utgångspunkt i den uppgiftsskyldiges betalningsförmåga och svårigheten att finna ett användbart mått på denna liksom svårigheten att använda detta slag av parameter i en masshantering.

Med takbelopp uppstår dock tröskeeffekter som kan synas obefogade med hänsyn till skattetilläggssystemets grundläggande konstruktion. Takbelopp i ovan nämnd storleksordning skulle dessutom för de allra flesta skattskyldiga vara helt utan betydelse. Det anförda leder utredningen till slutsatsen att det inte finns skäl för att införa en ovillkorlig regel om takbelopp. De synpunkter som talar för tak för uttag av skattetillägg bör enligt utredningens mening kunna tillgodoses inom ramen för befrielsereglerna i 51 kap. SFL.

## 10.6 Skönsbeskattning

**Utredningens förslag:** Vid skönsbeskattning avseende inkomstbeskattning ska skattetillägg beräknas på underlag av det skönsmässigt uppskattade beloppet och tas ut med 25 procent.

Vad gäller andra skatter än inkomstskatt ska vid skönsbeskattning skattetillägg fortfarande beräknas på underlag av den undandragna skatten och tas ut med 27 procent.

**Skälen för utredningens förslag:** Skönsbeskattning kan aktualiseras när den som är skyldig att lämna deklARATION inte har gjort det. Detsamma gäller när den enskilde visserligen har lämnat en deklARATION men skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATION. I båda situationerna ska skattetillägg tas ut.

Det primära syftet med att ta ut ett skattetillägg vid utebliven deklARATION är att framtvinga en deklARATION. Ett beslutat skattetillägg ska undanröjas om den deklARATIONSSKYLDIGE lämnar en deklARATION inom en viss tid efter det att skattetilläggsbeslutet har meddelats (49 kap. 7 § SFL). Man kan säga att skattetillägget i dessa fall har en vitesliknande funktion.

Till skillnad från fallet när ingen deklARATION lämnats kan den uppgiftsskyldige i situationen när skattetillägg tas ut vid en skönmässig avvikelse från en deklARATION inte få ett skattetillägg undanröjt enbart genom att komma in med en ny och korrigerad deklARATION efter det att skattetilläggsbeslutet har meddelats. Gemensamt för de båda situationerna som medför skönsbeskattning är dock enligt utredningens mening deras allvarliga beskaffenhet.

Beskattningssystemet bygger till stor del på uppgifter som de enskilda ska lämna. Att uppgiftsskyldigheten fullgörs är således en nödvändig förutsättning för att skattesystemet ska kunna verka på avsett sätt. Det måste finnas effektiva verktyg för att rätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket och för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter.

En utebliven deklARATION eller om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN medför ett betydande merarbete för Skatteverket samtidigt som det blir svårare att åstadkomma ett riktigt beskattningsbeslut. Risken för skatteundandragande är uppenbar då det kan finnas inkomster som Skatteverket inte känner till. Risken för skatteundandragande är därmed särskilt uttalad.

Även från rättvisesynpunkt kan det ifrågasättas om den som helt undandragit sig att fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET eller väsentligt brustit i deklARATIONSSKYLDIGHETEN inte ska drabbas av en högre reaktion än den som har lämnat deklARATION men i något avseende lämnat oriktig uppgift.

Enligt Skatteverkets officiella statistik fattades det 111 000 beslut om skönsbeskattning 2014, varav 73 000 beslut rörde inkomstskatt. Den vanligaste orsaken till skönsbeskattning är utebliven deklaration.

Att så många enskilda inte lämnar deklaration alls eller att bristerna i en deklaration är så stora att det blir aktuellt med skönsbeskattning ser utredningen som oroande. Förvisso kan en del sådana fall föräntas av t.ex. ohälsa, men enligt vad som kom fram i den kvalitativa undersökningen som utredningen genomfört anser tjänstemännen på Skatteverket att en del enskilda väljer att inte lämna deklaration alls när de faktiska inkomsterna är högre än vad Skatteverket har beslutat om vid en skönsbeskattning (se bilaga 2). Utredningen anser att ett sådant beteende är mycket illavarslande. Skatten betalar välfärden i samhället och alla begränsat och obegränsat skattskyldiga i Sverige måste bidra. Det finns säkerligen även många uppgiftsskyldiga som av mer eller mindre tillfällig oaktsamhet, okunnighet eller oförstånd försitter fristen för undanröjande av uttaget skattetillägg. De gjorda iakttagelserna pekar enligt utredningens mening tydligt på att skattetilläggets vitesfunktion måste förstärkas.

Uttagsprocenten bör således överlag höjas för skattetillägg som tas ut vid skönsbeskattning. Därigenom kommer trycket att öka på de deklarationskyldiga att lämna deklaration inom föreskriven tid och att inte lämna en bristfällig deklaration eller ett bristfälligt underlag till deklarationen. För att systemet ska vara så enkelt som möjligt att tillämpa anser utredningen att skattetillägget vid skönsbeskattning bör ligga i nivå med de förhöjda nivåer som ska tas ut vid oriktig uppgift i allvarigare fall (se avsnitt 10.5.2).

Mot bakgrund av detta föreslår utredningen att skattetillägget vid skönsbeskattning ska vara 25 procent på undanhållet belopp (inkomstbeskattningen) och 27 procent på undandragen skatt (andra skatter än skatt enligt inkomstskattelagen).

De föreslagna bestämmelserna finns i 15 § lagförslaget.



## 10.7 Mer än en procentsats

**Utredningens förslag:** Bestämmelsen om proportionering av skattetillägg som tas ut med mer än en procentsats ska tas bort.

**Skälen för utredningens förslag:** En konsekvens av att skattetillägget vid inkomstbeskattningen ska beräknas på det undanhållna beloppet är att 49 kap. 21 § SFL förlorar sin betydelse. Eftersom tillämpningsutrymmet för paragrafen försvinner bör den tas bort.

## 10.8 Beslut om skattetillägg

**Utredningens bedömning:** Förslagen föranleder inte någon följdändring i bestämmelserna om beslut om skattetillägg i 52 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

**Skälen för utredningens bedömning:** I 52 kap. 3–8 a §§ SFL finns bestämmelser om beslut om skattetillägg. Det ingår inte i utredningens uppdrag att se över de bestämmelserna. Däremot ingår i uppdraget att överväga om följdändringar eller om andra författningsförslag krävs med anledning av de ändringar som föreslås. Det finns därför anledning för utredningen att pröva om utredningens förslag föranleder någon ändring i reglerna om beslut om skattetillägg.

I dag får Skatteverket, som huvudregel, meddela ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen), 52 kap. 3 § SFL. Från detta finns vissa undantag. Är det t.ex. fråga om efterbeskattning får beslut om skattetillägg meddelas samtidigt med beslutet om efterbeskattning (52 kap. 5 § SFL). Ett beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende får meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet (52 kap. 6 § SFL).

Ett beslut om skattetillägg bör normalt meddelas samtidigt med beslutet i beskattningsfrågan. Det finns dock inget som hindrar att Skatteverket meddelar ett beslut om skattetillägg separat inom tvåårsfristen.

Under efterbeskattningstid får Skatteverket emellertid inte fatta ett separat beslut om skattetillägg. Det är således inte möjligt att med stöd av 52 kap. 5 § SFL ta ut skattetillägg rörande en annan fråga än den som omprövas genom efterbeskattning. Däremot finns i 52 kap. 8 a § SFL en möjlighet att under efterbeskattningstid ta ut ett skattetillägg separat efter en underrättelse från åklagare om att en felaktighet eller passivitet inte längre är föremål för utredning om brott. Beslut om efterbeskattning ska som huvudregel meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 27 § SFL). Från denna huvudregel finns det både inskränkningar och utvidgningar. Förutsättningarna för att efterbeskattning ska få ske finns i 66 kap. 27–34 §§ SFL.

Utredningens förslag om ändrade bestämmelser om beräkning av skattetillägg föranleder enligt utredningens mening inte någon följdändring i bestämmelserna om beslut om skattetillägg i 52 kap. SFL.

Det bör observeras att utredningens förslag om förhöjt skattetillägg inte är ett separat skattetillägg som ska beslutas i särskild ordning, utan vad det handlar om är att den generella nivån på skattetillägget ska höjas under vissa förutsättningar (se avsnitt 10.5.2). Om exempelvis en oriktig uppgift i form av en oredovisad inkomst om 1 000 000 kronor har lämnats ska ett beslut om skattetillägg fattas beräknat utifrån den totala uttagsprocenten 25 procent (generell + förhöjd nivå).

En annan situation som kan vara av värde att belysa för att underlätta tillämpningen är den när Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg för en oriktig uppgift enligt huvudregeln (generell nivå) och därefter upptäcker en ny oriktig uppgift, i samma inkomstslag och för samma beskattningsår, som medför att beloppsgränsen för att ta ut förhöjt skattetillägg överskrids. Nedan illustreras hanteringen av en sådan situation under tvåårsfristen som regleras i 52 kap. 3 § SFL.

Skatteverket har tagit ut ett skattetillägg för en oriktig uppgift beräknat efter den generella nivån eftersom det undanhållna beloppet inte översteg den föreskrivna beloppsgränsen för förhöjt skattetillägg. Vid en omprövning under tvåårsfristen visar det sig finnas ytterligare en oriktig uppgift i samma inkomstslag för samma beskattningsår. Till följd av den senare uppgiften passeras beloppsgränsen för förhöjt skattetillägg. Under förutsättning att det tidigare meddelade beslutet om skatte-

tillägg inte har överklagats och överlämnats till förvaltningsrätten<sup>11</sup> ska Skatteverket i ett sådant fall höja uttagsprocenten på skattetillägget för den första oriktiga uppgiften. För den andra oriktiga uppgiften ska förhöjt skattetillägg tas ut direkt (generell + förhöjd nivå).

Under efterbeskattningsstid får som tidigare nämnts normalt inte ett skattetillägg tas ut separat. Tidigare fanns ett undantag som tillät efterbeskattningsstid av enbart skattetillägg om Skatteverket på grund av uppenbart förbiseende inte hade tagit ut ett skattetillägg. Skälet till att undantaget togs bort var att det framstod som betänkligt med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen är att betrakta som en straffliknande påföljd (prop. 1989/90:74 s. 410 f., prop. 1996/97:100 del 1 s. 633 f., prop. 2002/03:106 s. 245 och 250 samt prop. 2010/11:165 s. 1117 f.).

Utredningens förslag syftar som framgår ovan inte till att öka utrymmet att fatta beslut om skattetillägg i förhållande till gällande rätt. Skatteverket har dock uppmärksammat utredningen på att det vid tillämpningen av de nya reglerna om förhöjt skattetillägg kan uppstå frågetecken om huruvida det under efterbeskattningsstid är möjligt att höja uttagsprocenten på ett skattetillägg för en oriktig uppgift som har tagits ut under tvåårsfristen (52 kap. 3 § SFL) när beloppsgränsen för att ta ut förhöjt skattetillägg överskrids till följd av en annan oriktig uppgift i ett ärende om efterbeskattningsstid. Följande exempel kan belysa situationen och hur bestämmelsen om beslut om skattetillägg vid efterbeskattningsstid (52 kap. 5 § SFL) ska tillämpas i den beskrivna situationen.

Skatteverket har i samband med beslut om slutlig skatt för beskattningsår 2019 tagit ut ett skattetillägg på generell nivå på grund av en oriktig uppgift (t.ex. ett felaktigt avdrag för arbetsresor). Vid en senare kontroll uppmärksammas oredovisade löneinkomster för samma beskattningsår. I ett beslut, som meddelas under efterbeskattningsstid, höjs inkomst av tjänst. Eftersom de undanhållna beloppen överstiger 20 prisbasbelopp tas ett förhöjt skattetillägg ut. I denna situation får Skatteverket inte höja uttagsprocenten för den första oriktiga uppgiften eftersom ärendet om efterbeskattningsstid rör en annan fråga än reseavdraget.

---

<sup>11</sup> Skatteverket får inte ompröva beslut i frågor som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol (66 kap. 3 § SFL).

Den fråga som är föremål för efterbeskattning måste enligt gällande rätt vara den som föranleder skattetillägget. Utredningens förslag ändrar inte på detta. Det kommer alltså inte vara möjligt att ta ut skattetillägg i det nya systemet till vare sig generell eller förhöjd nivå med stöd av 52 kap. 5 § SFL när ärendet om efterbeskattning rör en annan fråga.

En tänkbar åtgärd för att lösa denna situation är att införa ett undantag som tillåter efterbeskattning av enbart skattetillägg. Som ovan anges har emellertid ett dylikt undantag tidigare framstått som betänkligt med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen är att betrakta som ett straff. Det ingår enligt utredningens mening inte inom ramen för uppdraget att utreda en så genomgripande ändring. En sådan får i stället vid behov utredas i ett annat sammanhang.

## 10.9 Lagen om talan om skattetillägg i vissa fall

**Utredningens bedömning:** Förslagen föranleder inte någon ändring i lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall.

**Skälen för utredningens bedömning:** Skatteverket har ansvar för att utreda och besluta om enskildas beskattning, och därmed också frågor om skattetillägg när det är aktuellt. Sedan den 1 januari 2016 har även åklagare och allmän domstol genom lagen om talan om skattetillägg i vissa fall till uppgift att utreda och pröva frågan om skattetillägg i samband med utredning om skattebrott. Det finns därför anledning att titta närmare på om utredningens förslag föranleder någon ändring i lagen om talan om skattetillägg i vissa fall.

När en åklagare väcker åtal för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) ska åklagare, om förutsättningarna är uppfyllda, samtidigt framställa ett yrkande om skattetillägg för den person som åtalet gäller, om skattetillägget avser en felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet, 6 § lagen om talan om skattetillägg i vissa fall. Motsvarande gäller när en åklagare beslutar om att utfärda ett straffföreläggande enligt skattebrottslagen (9 § lagen om talan om skattetillägg i vissa fall).

Av 3 § lagen om talan om skattetillägg i vissa fall framgår att, med några undantag, bestämmelserna i 49 och 51 kap. SFL ska till-

lämpas när en fråga om skattetillägg prövas enligt lagen om talan om skattetillägg i vissa fall. Det innebär bl.a. att beräkningsbestämmelserna i 49 kap. SFL ska tillämpas.

Ett beslut om skattetillägg får, enligt 3 § andra stycket lagen om talan om skattetillägg i vissa fall, meddelas inom den tid som påföljd får dömas ut enligt 14 och 14 a §§ skattebrottslagen. När allmän domstol ska besluta om skattetillägg har det ansetts rimligt att samma preskriptionstider gäller för skattetillägget som för brottet. Huvudregeln i skatteförfarandelagen är att ett beslut till nackdel för den som beslutet gäller måste meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 27 § SFL). Enligt 66 kap. 32 § SFL kan tidsfristen för efterbeskattning förlängas om det är fråga om brott enligt skattebrottslagen. Förutsättningarna för förlängning korresponderar med de frister som gäller för brott enligt 14 och 14 a §§ skattebrottslagen.<sup>12</sup>

Som en följd av utredningens förslag måste en åklagare som är färd med att utfärda ett strafföreläggande eller ansöka om stämning för ett brott enligt skattebrottslagen, ta ställning till om det finns förutsättningar för ett förhöjt skattetillägg (se avsnitt 10.5.2). Om det undanhållna beloppet eller den undandragna skatten i aktuellt ärende understiger beloppsgränsen för ett förhöjt skattetillägg skulle det i det enskilda fallet kunna vara så att ett skattetillägg som tidigare har tagits ut av Skatteverket innebär att beloppsgränsen överskrids. Detta förutsätter dock att det är fråga om samma inkomstslag alternativt skatteslag och att de två ärendena inte avser samma felaktighet eller passivitet. Gäller ärendet samma felaktighet eller passivitet finns ett hinder mot lagföring (13 b § skattebrottslagen).

För att en åklagare eller en allmän domstol ska kunna göra en riktig bedömning av skattetillägget bör det ankomma på Skatteverket att underrätta åklagaren om det finns beslut om skattetillägg som kan ha betydelse när det i brottmålsförfarandet ska tas ställning till om det finns förutsättningar för ett förhöjt skattetillägg (jfr prop. 2014/15:131 s. 120).

När en åklagare framställer ett yrkande om skattetillägg, ska åklagaren i stämningsansökan uppge de bestämmelser som är tillämpliga när det gäller skattetillägget, vilken procentsats som skattetillägget ska tas ut med och vilket underlag det ska beräknas på, de

<sup>12</sup> Prop. 2014/15:131 s. 160.

omständigheter som åberopas till stöd för skattetillägget, och de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis (3 § andra stycket lagen om talan om skattetillägg i vissa fall). De yrkanden och grunder som åklagaren framställer bestämmer ramen för domstolsprocessen.

I 45 kap. 5 § första stycket första meningen rättegångsbalken anges att väckt åtal inte må ändras. I tredje stycket anges att såsom ändring av åtal anses icke, att åklagaren beträffande samma gärning inskränker sin talan eller åberopar annat lagrum än i stämningen uppgivits eller ny omständighet till stöd för åtalet. Om åklagaren åberopar en ny felaktighet eller passivitet till stöd för åtalet, får denna felaktighet eller passivitet också åberopas till stöd för talan om skattetillägg (7 § lagen om talan om skattetillägg i vissa fall).

I brottmålsprocessen gäller ett vidsträckt sakbegrepp jämfört med skatteprocessen. Olika felaktigheter som hänför sig till en och samma deklaration utgör i brottmålsprocessen en gärning eller ett brott. Utan att ändra åtalet har åklagaren alltså möjlighet att föra in andra felaktigheter som hänför sig till samma deklaration. I skatteprocessen utgör i princip varje felaktighet i deklarationen en fråga.

Den eller de felaktigheter eller passiviteter som inledningsvis åberopas till stöd för yrkandet om skattetillägg måste i vissa fall kunna kompletteras med sådana felaktigheter eller passiviteter som vid en åtalsjustering åberopas till stöd för det straffrättsliga ansvaret. Om åklagaren tillåts åberopa en ny felaktighet eller passivitet till stöd för åtalet i brottmålet får därför denna felaktighet eller passivitet också åberopas till stöd för talan om skattetillägg.<sup>13</sup>

De belopp som åklagaren anger i sitt yrkande, t.ex. det underlag på vilket åklagaren anser att skattetillägget ska tas ut, vilket motsvarar det belopp som anses ha undandragits, kan justeras under processens gång för att överensstämja med det bakomliggande beslutet i beskattningsfrågan utan att det är fråga om ändring av talan, se prop. 1989/90:74 s. 372. Meddelas ett beslut om beskattning efter det att åklagaren väckt åtal och framställt yrkande om skattetillägg, kan de belopp som åklagaren angett i de sistnämnda yrkandena alltså justeras för att överensstämja med beslutet i beskattningsfrågan. Det finns således inte något hinder för åklagaren att vid en åtalsjustering även ändra yrkandet om skattetillägg från en

<sup>13</sup> Prop. 2014/15:131 s. 152 och 255 f.

generell till en förhöjd nivå. Mot denna bakgrund finns det som utredningen ser det inte något som hindrar tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i allmän domstol och av åklagare. Någon ändring i lagen om talan om skattetillägg i vissa fall krävs därför inte med anledning av de ändringar som utredningen föreslår.

## 10.10 Verkställighet

**Utredningens bedömning:** De föreslagna bestämmelserna om beräkning av skattetillägg medför inte någon förändring vad gäller Skatteverkets ansvar för att verkställa beslut om skattetillägg som beslutats av allmän förvaltningsdomstol, allmän domstol eller åklagare.

Om en allmän förvaltningsdomstol ändrar ett beslut om skattetillägg som medför att procentsatsen på skattetillägget ska höjas eller sänkas, bör domstolen i domen (domslutet) ange med vilken procentsats som skattetillägget ska tas ut. Någon uttrycklig reglering om detta behövs inte.

Allmän domstol och åklagare ska alltjämt i domen (domslutet) respektive strafföreläggandet ange med vilken procentsats som skattetillägget ska tas ut och vilket underlag det ska beräknas på.

## Skälen för utredningens bedömning

### *Inledning*

I detta avsnitt behandlas frågor som tar sikte på Skatteverkets handläggning av beslut om skattetillägg efter det att beslut om skattetillägg har fattats av allmän förvaltningsdomstol, allmän domstol eller åklagare.

I tidigare gällande taxeringslag och skattebetalningslag fanns uttryckliga bestämmelser om ändring av skattetillägg efter beslut eller dom. Bestämmelserna flyttades emellertid inte över till skatteförfarandelagen. Anledningen till detta var att bestämmelserna i vissa delar inte skulle fylla någon funktion. Det ansågs vara en självklarhet att det är Skatteverkets uppgift att vidta de verkställighetsåtgärder som krävs för att tilläggsbeloppet ska tas ut.

gärder som följer av domen (prop. 2010/11:165 s. 970 och 1189 samt SOU 2009:58 s. 1291 f. och 1653 f.).

När Skatteverket vidtar verkställighetsåtgärder ska verket inte göra någon som helst prövning av skattetilläggsfrågan i sak, utan enbart vidta sådana ”mekaniska” ändringar av skattetillägg som är en direkt följd av det ändrade beskattningsbeslutet eller domen.<sup>14</sup>

I de nu upphävda bestämmelserna om verkställighet följde detta av lagtexten där det angavs att åtgärden skulle föranledas av beslutet eller domen (se t.ex. 4 kap. 23 § i den tidigare gällande taxeringslagen).

Någon ändring i fråga om Skatteverkets uppgift att vidta verkställighetsåtgärder med anledning av beslut om skattetillägg av allmän förvaltningsdomstol, allmän domstol eller åklagare är enligt utredningens mening inte avsedd med det nya systemet för beräkning av skattetillägg. Utredningen anser att det även i fortsättningen bör ankomma på Skatteverket att ansvara för själva uträkningen av skattetillägg om en allmän förvaltningsdomstol har ändrat underlaget eller procentsatsen för skattetillägget eller efter en allmän domstols eller åklagares beslut om skattetillägg. Detta även om utredningens förslag innebär att skattetillägget i större utsträckning än i dag kommer kunna räknas ut på ett enkelt sätt.

### *Skattetillägg i allmän förvaltningsdomstol*

När ett beslut om skattetillägg fattas av Skatteverket anges i dag med vilken procentsats och på vilket underlag skattetillägg ska tas ut samt även det belopp med vilket skattetillägg ska tas ut. Om ett beslut om skattetillägg ändras av allmän förvaltningsdomstol anger dock normalt inte domstolen något belopp med vilket skattetillägg ska tas ut. Det ankommer på Skatteverket att beräkna skattetilläggsbeloppet.

Som en följd av utredningens förslag om generellt och förhöjt skattetillägg (se avsnitt 10.5) kommer förvaltningsrätt, kammarrätt och Högsta förvaltningsdomstolen till skillnad från i dag, i vissa fall behöva ange med vilken procentsats ett skattetillägg ska tas ut för att domen ska kunna verkställas. Detta blir fallet när rättens avgör-

---

<sup>14</sup> SOU 2009:58 s. 1291.



ande innebär att en beloppsgräns för förhöjt skattetillägg under eller överskrids. Det sagda kan illustreras med följande exempel.

A har överklagat ett beslut till allmän förvaltningsdomstol varigenom ett förhöjt skattetillägg – 25 procent – har tagits ut på grunden att det undanhållna beloppet överstigit 20 prisbasbelopp. Domstolen bifaller delvis överklagandet och sätter ned det undanhållna beloppet till 10 prisbasbelopp. Skattetillägget ska därmed tas ut med 15 procent. I denna situation måste domstolen i domen (domslutet) ange procentsatsen för skattetillägget för att Skatteverket ska kunna verkställa domen.

För att en allmän förvaltningsdomstol ska kunna göra en riktig bedömning av uttagsprocenten för skattetillägget bör det ankomma på Skatteverket att underrätta domstolen om det finns andra beslut om skattetillägg som kan ha betydelse när ställning ska tas till vilken procentsats som är tillämplig i målet (jfr prop. 2014/15:131 s. 120).

Nedan följer ytterligare några exempel på situationer som kan uppkomma i allmän förvaltningsdomstol till följd av förslaget om förhöjt skattetillägg och hur dessa bör hanteras. Detta är endast exempel och inte på något sätt en uttömmande uppräkningslista av möjliga situationer och åtgärder.

### **Exempel 1. En oriktig uppgift som föranlett förhöjt skattetillägg**

A har lämnat en oriktig uppgift på ett belopp överstigande 20 prisbasbelopp i inkomstslaget tjänst. Skatteverket fattar ett beslut om förhöjt skattetillägg. A överklagar beslutet till förvaltningsrätten som avslår överklagandet. A överklagar domen till kammarrätten som delvis bifaller överklagandet och sätter ned underlaget för skattetillägget. Denna ändring innebär att beloppsgränsen för förhöjt skattetillägg understigs. A har inte fått något ytterligare skattetillägg i inkomstslaget tjänst för det aktuella beskattningsåret.

I domen ska således anges, på sätt som i dag vid delvis bifall, med vilket belopp underlaget för skattetillägget ska sättas ned men också med vilken procentsats som skattetillägget ska tas ut, dvs. i exemplet procentsatsen för skattetillägg enligt huvudregeln.

## Exempel 2. Ett beslut om förhöjt skattetillägg överklagas, Skatteverket upptäcker härefter ytterligare en oriktig uppgift i samma inkomstslag

B har lämnat en oriktig uppgift i inkomstslaget näringsverksamhet till ett belopp som överstiger 20 prisbasbelopp. Skatteverket höjer beskattningen och fattar beslut om förhöjt skattetillägg. A överklagar beslutet till förvaltningsrätten.

En tid innan förvaltningsrätten ska avgöra målet upptäcker Skatteverket en ny oriktig uppgift i samma inkomstslag för samma beskattningsår och fattar ännu ett beslut om förhöjt skattetillägg.

### *Scenario 1*

Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och undanröjer Skatteverkets beslut om skattetillägg. Undanröjandet får till följd att beloppsgränsen för förhöjt skattetillägg understigs avseende den andra oriktiga uppgiften. I denna situation ska Skatteverket, förutom att vidta verkställighetsåtgärd enligt domen, avseende den kvarstående oriktiga uppgiften sänka procentsatsen till den generella nivån.

### *Scenario 2*

Förvaltningsrätten bifaller delvis överklagandet och sätter ned underlaget för skattetillägget. Skatteverket har upplyst domstolen om det senare beslutet om förhöjt skattetillägg. Trots att förvaltningsrätten har satt ned underlaget för den första oriktiga uppgiften överstiger de båda oriktiga uppgifterna tillsammans beloppsgränsen för förhöjt skattetillägg det aktuella beskattningsåret. Grund för förhöjt skattetillägg finns alltså fortfarande. Domstolen ska således i domen ange med vilket belopp underlaget för skattetillägget ska sättas ned men inte ändra procentsatsen på skattetillägget.

### *Skattetillägg i allmän domstol*

Ett skattetillägg som beslutats av åklagare eller allmän domstol ska verkställas på samma sätt som ett skattetillägg beslutat av Skatteverket eller av allmän förvaltningsdomstol. Några särskilda bestämmelser utöver de hänvisningar till regler i skatteförfarandelagen som finns i 15 § lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall har inte ansetts behövligt.

Redan i dag ankommer det på allmän domstol att i domen (domslutet) ange med vilken procentsats som skattetillägget ska tas ut med och vilket underlag det ska beräknas på. Detsamma gäller för åklagare att ange i ett strafföreläggande (10 § lagen om talan om skattetillägg i vissa fall). Det som anges i domslutet och strafföreläggandet används sedan av Skatteverket för verkställande av skattetillägget. Denna ordning ska enligt utredningen bestå.

Det kan förekomma att det finns ett beslut om skatt vid tidpunkten för beslutet om skattetillägg i allmän domstol, men att detta beslut senare ändras, antingen av Skatteverket eller av allmän förvaltningsdomstol. Har det senare beslutet ändrats så att underlaget sänks i den fråga som föranlett ett skattetillägg som beslutats av den allmänna domstolen, ska det korresponderande skattetillägget sättas ned i motsvarande mån genom en verkställighetsåtgärd av Skatteverket. Någon uttrycklig reglering om detta har inte ansetts nödvändig.<sup>15</sup> För att beskriva behandlingen följer nedan ett exempel avseende en sådan situation och hur den bör hanteras.

En allmän domstol har beslutat om ett förhöjt skattetillägg, vilket har varit möjligt på grund av ett av Skatteverket meddelat beslut om skattetillägg i samma inkomstslag eller skatteslag avseende en annan felaktighet eller passivitet. Det finns således en dom av allmän domstol av vilken det framgår en procentsats och ett underlag, som sedan har verkställts av Skatteverket.

Det av Skatteverket beslutade skattetillägget undanröjs emellertid av en allmän förvaltningsdomstol. Detta får till följd att den allmänna domstolens dom om förhöjt skattetillägg numera grundar sig på en felaktig förutsättning. I exemplet ska därför Skatteverket sätta ned skattetillägget till en generell nivå, detta trots att det av den allmänna domstolens dom framgår att ett förhöjt skattetillägg ska tas ut.

Det kan även förekomma att ett beslut om skatt ändras efter det att en fällande dom om skattebrott har fått laga kraft och att det nya skattebeslutet avsevärt skiljer sig från det som utgjorde grund för bedömningen av skattetillägget och brottmålet. I ett sådant fall kan det bli aktuellt att ta upp brottmålet och skattetillägget till förnyad prövning. Eftersom rättegångsbalkens regler ska tillämpas även för skattetilläggsdelen av processen i allmän domstol, gäller resningsgrunden i 58 kap. 2 § rättegångsbalken även för skattetilläggsdelen.

---

<sup>15</sup> Prop. 2014/15 s. 183 f.

Europakonventionens dubbelprövningsförbud hindrar inte att ett mål tas upp till förnyad prövning på detta sätt.<sup>16</sup>

För att en allmän domstol ska kunna göra en riktig bedömning av uttagsprocenten för skattetillägget bör det ankomma på Skatteverket att underrätta åklagaren om det finns beslut om skattetillägg som kan ha betydelse när ställning ska tas till vilken procentsats som är tillämplig i målet (jfr prop. 2014/15:131 s. 120).

### *Särskilt om förbudet mot reformatio in pejus*

I 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), förkortad FPL, anges att rättens avgörande inte får gå utöver vad som yrkas i målet. Av bestämmelsen följer att en domstol är bunden av yrkandena i den meningen att det föreligger ett förbud mot ändring till klagandes nackdel (reformatio in pejus). Avgörande är huruvida en avvikelse från yrkandena i praktiken medför en nackdel för parten.

Belysande är i detta avseende rättsfallet RÅ 2008 ref. 41 i vilket Högsta förvaltningsdomstolen uttalar att även om det inte stått helt klart för kammarrätten vilka beskattningskonsekvenser som skulle komma att följa av beslutet får detta med hänsyn till det faktiska skatte- och avgiftsutfallet anses vara till den skattskyldiges nackdel. Den ändring kammarrätten företagit genom att hänföra inkomsten till inkomstslaget näringsverksamhet var därför inte förenlig med bestämmelsen i 29 § FPL.

Den begränsning av domstolarnas prövningsrätt som ställs upp i 29 § FPL gäller även vid uppenbara fel. Således kunde domstolen inte i RRK R76 1:91, där taxeringsintendenten i sitt yrkande angett den taxerade inkomsten till 10 000 kronor, bestämma en högre taxerad inkomst än så trots att det i grunderna för yrkandet angivits att den taxerade inkomsten uppgick till 12 070 kronor.

Nedan följer ett exempel på en situation som kan uppkomma i domstol till följd av förslaget om förhöjt skattetillägg och det förhållandet att en domstol är bunden av yrkandena i den meningen att det föreligger ett förbud mot ändring till klagandes nackdel.

---

<sup>16</sup> Prop. 2014/2015:131 s. 184 f.

A har lämnat en oriktig uppgift avseende mervärdesskatt för en redovisningsperiod. Skatteverket fattar ett beslut om generellt skattetillägg eftersom den undandragna skatten understiger 10 prisbasbelopp.

A överklagar beslutet till förvaltningsrätten. Härfter upptäcker Skatteverket ytterligare en oriktig uppgift i samma skatteslag för samma redovisningsperiod. Eftersom de oriktiga uppgifterna tillsammans överstiger 10 prisbasbelopp tar Skatteverket ut ett förhöjt skattetillägg. Den senare oriktiga uppgiften får dock inte påverka procentsatsen på skattetillägget för den oriktiga uppgiften som prövas i domstol. En sådan ändring är inte förenlig med bestämmelsen i 29 § FPL.



# 11 Beräkning av skattetillägg i särskilda fall

## 11.1 Inledning

I föregående kapitel föreslår utredningen att skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet. För att skattetillägget inte ska bli orimligt högt i vissa fall måste emellertid ett sådant förslag nyanseras.

Enligt gällande rätt beräknas skattetillägg efter en lägre procent-sats vid periodiseringsfel och när den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 10 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, inte gör ett sådant avdrag. När en oriktig uppgift, om den godtagits, skulle ha medfört ett underskott i en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst beräknas skattetillägget på ett minskat underlag, vilket för fysiska personer innebär att ett lägre skatte-tillägg tas ut. Detsamma gäller om en inkomstdeklaration har lämnats men en skönsbeskattning har minskat ett underskott. Enligt vad utredningen har föreslagit i det föregående kapitlet ska skatte-tillägg i underskottsfall inte längre särbehandlas. Som en följd av förslaget kan det emellertid finnas andra fall för vilka man kan komma behöva konstruera en specialregel.

I detta kapitel presenterar utredningen sina överväganden och förslag till regler om beräkning av skattetillägg i särskilda fall.

## 11.2 Periodiseringsfel

**Utredningens förslag:** I fall då den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår inom inkomstbeskattningen ska skattetillägg tas ut med 2 procent av det undanhållna beloppet.

I övriga fall ska skattetillägget tas ut med 2 procent av den undandragna skatten.

**Bakgrund:** Bestämmelser om lägre skattetillägg vid periodiseringsfel infördes genom lagstiftning 1991<sup>1</sup> och hade dessförinnan diskuterats under lång tid.<sup>2</sup> Skälet är att det här i regel inte är fråga om något egentligt skatteundragande utan endast om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder.<sup>3</sup> Detta förhållande är oftast tydligast i mervärdes- och punktskattesammanhang eftersom Skatteverket normalt redan vid beslutstillfället kan konstatera att det belopp som borde ha tagits upp för en viss beskattningsperiod har hänförs till en annan period. Nivåerna för skattetillägg vid periodiseringsfel halverades inledningsvis till 20 respektive 10 procent. Efter kritik att bestämmelserna ändå hade slagit på ett olyckligt sätt halverades nivåerna ännu en gång 1998 till 10 respektive 5 procent.<sup>4</sup> Genom lagstiftning 2003 infördes ytterligare en procentsats, 2 procent. Skälet till ändringen var att 5 procent ansågs utgöra en alltför hög uttagskvot i vissa situationer där redovisningsperioderna är korta. Uttagsprocenten vid periodiseringsfel avseende annan skatt än slutlig skatt är sedan dess 2 procent vid kortare redovisningsperioder – högst tre månader – där den tidsmässiga felredovisningen inte överstiger fyra månader och 5 procent i andra fall. Procentsatserna vid periodiseringsfel enligt nuvarande regler är således 10, 5 och 2 procent.

**Skälen för utredningens förslag:** Även om nivåerna för skattetillägg vid periodiseringsfel under åren har nyanserats ligger det i utredningens uppdrag att se över bestämmelserna om skattetillägg vid periodiseringsfel och undersöka om ändringar i detta hänseende

<sup>1</sup> Prop. 1991/92:43, bet. 1991/92:SkU7, rskr. 1991/92:100, SFS 1991:1902 m.fl.

<sup>2</sup> Jfr prop. 1977/78:136 s. 150 och SOU 1982:54 s. 152 f.

<sup>3</sup> Prop. 1991/92:43 s. 68 och prop. 1997/98:10 s. 66.

<sup>4</sup> Prop. 1997/98:10 s. 67.



behöver göras för att stärka systemets legitimitet. Principerna för periodisering är delvis svårtillgängliga och subtila och kan ibland vara föremål för delade meningar även bland experter. I vissa fall är det dessutom så att en periodisering som stämmer överens med god redovisningssed ändå kan vara oacceptabel ur skattesynpunkt på grund av skattelagstiftningens utformning, och någon gång föreligger även det omvända förhållandet.

På mervärdesskatteområdet rör det sig ofta om höga bruttobelopp. Det innebär att även ett femprocentigt tillägg kan slå mycket hårt. När omständigheterna, som ofta är fallet, innebär att det är fråga om mervärdesskatt som skulle ha redovisats några månader tidigare än som skett, är skatten normalt redovisad när felaktigheten upptäcks. Staten har då endast gjort en ränteförlust. Det samma gäller när det är fråga om ett avdrag som gjorts för tidigt.

Om man i detta fall ser på skattetillägget som en räntekompensation, kan det tveklöst framstå som uppseendeväckande att staten tillgodogör sig en så hög kompensation som ett femprocentigt tillägg. Det är emellertid inte helt rättvisande med en jämförelse med en räntekompensation i alla fall. Man ska komma ihåg att skattetillägget inte syftar till att ge det allmänna kompensation för förluster utan att det är en sanktion avsedd att fylla en preventiv funktion. Huvudsyftet med skattetillägget är att garantera att de enskilda fullgör sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt, dvs. att enskilda lämnar de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatterna och avgifterna och fatta riktiga beslut.

Utredningen har diskuterat om skattetillägget vid periodiseringsfel bör beräknas på något annat sätt än vad som görs enligt nuvarande bestämmelser. En lösning som både 1982 års Skattetilläggsutredning och 1999 års Skattetilläggskommitté övervägde är att avstå från att över huvud taget ta ut en ekonomisk sanktion när den oriktiga uppgiften avser periodisering. Det ansågs inte i något fall som en lämplig lösning.

Det bör enligt utredningens mening inte heller nu bli tal om att generellt undanta periodiseringsfel från uttag av skattetillägg. Om mindre allvarliga överträdelse kan passera utan konsekvens riskerar hela systemets trovärdighet att urholkas. För att allmänheten ska ha förtroende för lagstiftningen krävs effektiva sanktioner även för de mindre allvarliga överträdelse. En lösning som den nu diskuterade är således inte något som utredningen kan ställa sig bakom.

Ett annat sätt skulle kunna vara att ta ut skattetillägg i form av kostnadsränta motsvarande ränta enligt 65 kap. SFL. Tanken är inte ny. Denna lösning avvisades dock av regeringen i propositionen Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m. (prop. 1997/98:10) som alltför komplicerad.

Den tankegång som ligger till grund för denna typ av förslag kan emellertid förefalla tilltalande och ett sådant förslag skulle bidra till att öka skattetilläggets legitimitet. En sådan lösning skulle dock inte kunna tillämpas på andra områden än mervärdes- och punktskatteområdena, eftersom den i så fall ibland skulle kunna leda till orimligt höga skattetillägg. Anta t.ex. att en enskild har gjort avdrag för hela kostnaden för ett köp av ett hus som borde ha periodiserats på femtio år. Med en lösning efter ränteprincipen skulle skattetillägget tas ut med ett orimligt högt belopp. Komplikationer skulle också uppkomma i de fall när Skatteverket inte kan förutsäga slutdagen för en ränteberäkning, något som inte sällan kan förekomma när det är fråga om avdrag som har gjorts för tidigt. Till detta kommer som sagts tidigare att skattetillägget inte syftar till att ge det allmänna kompensation för förluster utan utgör en sanktion avsedd att fylla en preventiv funktion och garantera att den enskilde fullgör sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt.

När det gäller frågan om beräkning av skattetillägg vid periodiseringsfel är det även av intresse att titta på hur man behandlar sådana fel i våra grannländers påföljdssystem.

I Finland tas i regel skatteförhöjning ut för periodiseringsfel vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen med högst 150 euro eller högst 800 euro,<sup>5</sup> eller också låter man bli att ta ut skatteförhöjning.<sup>6</sup> Inom den indirekta beskattningen tas i regel en skatteförhöjning ut med 3 procent vid periodiseringsfel.<sup>7</sup>

I Norge gäller inom både den direkta och indirekta beskattningen att tillleggsskatt vid periodiseringsfel tas ut med 20 procent av nettofördelen av felet.<sup>8</sup> Utgångspunkten här är att det är felet som ska sanktioneras så precist som möjligt. Underlaget för beräkningen

---

<sup>5</sup> 32 § 1 eller 2 mom. lagen om beskattningsförfarande (18.12.1995/1558).

<sup>6</sup> Skatteförvaltningens anvisning för harmonisering av beskattningen för 2016, 6.3.5 Skattskyldig som handlat fel medvetet eller av grov vårdslöshet (BFL 32 § 3 mom.).

<sup>7</sup> 38 § 4 mom. lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (9.9.2016/768).

<sup>8</sup> § 14-5 (4) lov om skatteforvaltning (27 maj 2016 nr 14).

utgörs av skillnaden mellan den skatt som är betalad och den skatt som skulle ha betalats. I båda fallen nuvärdesberäknas skatterna med utgångspunkt i hela den period som felet avser. Enkelt uttryckt utgör den vinst som den enskilde skulle göra om periodiseringsfelet inte upptäcktes underlag för tillleggsskatteberäkningen. Fördelen med beräkningsmetoden är att samma procentsats som för tillleggs-skatt normalt kan användas eftersom nettofördelen av periodiseringsfelet blir ganska liten.

Den norska beräkningen av tillleggsskatt vid periodiseringsfel kan sägas vara mer träffsäker än den svenska beräkningen vid sådana fel men också mer komplicerad. Det är tveksamt om fler enskilda skulle förstå hur beräkningen av skattetillägg går till vid en tillämpning av den norska metoden än vad som är fallet i dag. Därtill kommer att den norska modellen har olika räntesatser för nuvärdesberäkningen beroende på tidsperioden för felet som gjorts. Att införa en liknande beräkningsmetod för periodiseringsfel i svensk rätt skulle innebära att beräkningen helt och hållet skulle baseras på antaganden om periodiseringsfelets längd och typ av fel.

Sammanfattningsvis framstår den norska lösningen för utredningen som en rättvis lösning sett ur den uppgiftsskyldiges perspektiv men den skulle i det svenska systemet inte innebära enklare beräkningar eller ge bättre kontrollmöjligheter av skattetilläggets beräkning för den enskilde. Av nu anförda skäl har utredningen valt att inte föra tanken vidare.

De överväganden som ovan redovisas har lett utredningen till slutsatsen att den nuvarande beräkningsmetoden vid periodiseringsfel bör behållas. Utredningen har inte funnit något invändningsfritt alternativ.

Med den utgångspunkten finns det emellertid ett visst utrymme att förenkla reglerna om beräkning av skattetillägg vad gäller periodiseringsfel. Som tidigare sagts gäller i dag två procentsatser, nämligen 5 och 2, inom mervärdes- och punktskatteområdena. Att enbart ha en uttagsprocent på de områdena skulle förenkla tillämpningen och bidra till en större förutsägbarhet.

År 2015 fattades enligt statistiken 286 beslut om skattetillägg avseende mervärdesskatt med procentsatsen 5 som gav 3 miljoner kronor till de offentliga finanserna och 456 beslut med procentsatsen 2

som gav 1 miljon kronor till de offentliga finanserna.<sup>9</sup> Även om det i grunden är fel att anlägga statsfinansiella synpunkter på ett sanktionssystem skulle en förändring från två olika procentsatser till en procentsats inte göra något nämnvärt avtryck statsfinansiellt oavsett om den högre procentsatsen sänks till den lägre eller tvärtom. Den preventiva effekten av skattetillägget torde inte heller försämrars märkbart genom en sådan ändring. Utredningen är därför av den åsikten att det vid periodiseringsfel vad gäller andra skatter än inkomstskatt endast ska finnas en uttagsprocent.

Att skattetillägget bör tas ut till en väsentligt lägre nivå i periodiseringsfall än i normalfallet är naturligt eftersom den skada som förorsakas det allmänna vid periodiseringsfel i många fall är att jämföra med en ränteförlust. Å andra sidan kan en högre uttagsprocent motiveras om ett periodiseringsfel har lett till väsentligt lägre skatt för den uppgiftsskyldige. Mot denna bakgrund och med hänsyn till den schablonisering som med nödvändighet bör gälla även fortsättningsvis när det gäller beräkning av skattetillägg vid periodiseringsfel anser utredningen att procentsatsen bör bestämmas till 2 procent.

Vad gäller inkomstbeskattningen kommer beräkningen av skattetillägg vid periodiseringsfel att påverkas av utredningens förslag att ändra beräkningsunderlaget från undandragen skatt till undanhållet belopp. Det är inte helt enkelt att komma fram till en lämplig nivå på skattetillägg vid periodiseringsfel i sådant fall. För att ett skattetillägg för periodiseringsfel enligt utredningens förslag ska motsvara ett skattetillägg enligt gällande regler krävs en nivå för juridiska personer om cirka 2 procent. För låginkomsttagare<sup>10</sup> hamnar nivån på cirka 3 procent och för höginkomsttagare<sup>11</sup> hamnar nivån på cirka 5 respektive 6 procent. Det blir således svårt att bestämma en enhetlig nivå utan att det uppstår en situation av att vissa personer får en skärpt sanktion medan andra får en lindring. För att vinna acceptans bör emellertid nivån läggas på en rimlig nivå.

Som förut sagts är det i periodiseringsfallen i regel inte fråga om något egentligt skatteundandragande utan endast om en förskjut-

---

<sup>9</sup> Se tabell 6.10 i avsnitt 6.3.2.

<sup>10</sup> Med låginkomsttagare avses här enskilda som enbart beskattas med kommunal inkomstskatt.

<sup>11</sup> Med höginkomsttagare avses här enskilda som beskattas med både kommunal och statlig inkomstskatt.

ning av beskattningen mellan beskattningsperioder. Av statistiken framgår att periodiseringsfel är sällan förekommande i inkomstbeskattningen.<sup>12</sup> Detta kan således motivera att nivån på skattetillägget i sådana fall kan hållas låg. Med beaktande av det anförda och med hänsyn till att den skada som det allmänna lider i många fall kan jämföras med en ränteförlust, föreslår utredningen att nivån på skattetillägg vid periodiseringsfel ska vara 2 procent på det undanhållna beloppet.

De föreslagna bestämmelserna finns i 13 och 14 c §§ lagförslaget.

### 11.3 Fel inkomstslag

**Utredningens förslag:** Om en oriktig uppgift består i att en inkomst har redovisats i fel inkomstslag, ska skattetillägget beräknas på hälften av den felaktigt redovisade inkomsten.

**Skälen för utredningens förslag:** Utredningen föreslår i det förra kapitlet att skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet. 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. Det är emellertid svårt att avgränsa de fall där ett lägre skattetillägg är motiverat. Att reglera för många situationer eller föreslå en alltför långtgående nyansering beroende på mildrande eller försvårande omständigheter, kan innebära tillämpningssvårigheter och risk för godtycke. Å andra sidan behövs som tidigare sagts särregler för att fånga upp fall där skattetilläggen kan bli alltför höga i förhållande till felet.

Ett sådant fall är när en inkomst inte har redovisats i Sverige, men däremot i ett annat land där skatt har betalats, och den uppgiftsskyldige vid beskattning i Sverige har rätt till avräkning för den utländska skatten enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Situationen hanteras i dag på så sätt att Skatteverket tar hänsyn till den avräknade skatten när underlaget för skattetillägget bestäms (oäkta kvittning). Enligt uppgift från Skatteverket är det

---

<sup>12</sup> Se tabell 6.4 i avsnitt 6.3.1.

ganska ovanligt med skattetillägg i sådana fall. Det framstår därför inte som motiverat att föra in en specialregel för det beskrivna fallet.

Man kan urskilja ett annat typfall där ett fullt skattetillägg skulle te sig som en väl kraftig reaktion. Detta handlar om det inte helt ovanliga fall då den oriktiga uppgiften, om den hade följts, skulle ha lett till beskattning av en viss inkomst i inkomstslaget kapital i stället för, som borde ha skett, i inkomstslaget tjänst.

Utredningen har ingående diskuterat om det finns en schablonmässig lösning för angivet fall som är enkel att tillämpa men samtidigt så nyanserad att det praktiska resultatet blir rättvist och legitimt. En möjlighet är att man beräknar skattetillägget utifrån en viss kvot av underlaget, t.ex. hälften av det undanhållna beloppet. Reduktionen är i sådant fall inte kopplad till skatten utan till den omständigheten att ett belopp faktiskt har redovisats. En fördel med en sådan metod är att beräkningsgrunden är densamma som enligt förslagets huvudregel. En sådan beräkningsregel kan dock komma att slå väldigt olika. Exempelvis skulle för en enskild näringsidkare som enbart debiteras kommunal inkomstskatt en sådan regel innebära en betydligt strängare sanktion än vad som blir fallet för en enskild näringsidkare som debiteras både kommunal och statlig inkomstskatt. Ett sådant utfall kan uppfattas som orättvist av de uppgiftsskyldiga och genom det kan eftertrycket åt uppgiftsskyldigheten minska.

Ett annat, mer precist, alternativ vore att ta ut skattetillägg på den felredovisade inkomsten med en kvotdel som motsvarar skillnaden mellan den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften, och den skatt som har bestämts efter rättelse av den oriktiga uppgiften. Här skulle man alltså vara tvungen att beakta felaktighetens faktiska betydelse för skatten och göra en beräkning enligt en särskild formel.

Med en sådan lösning blir dock fördelarna med det nya systemet genast något mindre eftersom man då fortfarande i vissa fall måste göra en del komplicerade beräkningar. Antalet ärenden där skattetillägg tas ut när inkomst har redovisats i fel inkomstslag är enligt uppgift från Skatteverket en hanterbar mängd. Utredningen anser dock att en koppling till skatten i en särregel skulle riskera att underminera enkelheten i förslaget. Förutsättningarna för att det

nya systemet ska vinna acceptans kommer påtagligt att förbättras om skattetillägget konsekvent tas ut på det undanhållna beloppet. Stringens stärker systemets legitimitet och kraven på rättssäkerhet tillgodoses.

Mot den bakgrunden föreslår utredningen att en särregel införs som ger Skatteverket möjlighet att ta ut ett lägre skattetillägg på sätt som först diskuterades, dvs. att skattetillägg ska beräknas på en viss del av den felaktigt redovisade inkomsten.

Kvoten mellan faktisk beskattning och minskad beskattning i sådant fall talar för att skattetillägget bör tas ut med hälften av det skattetillägg som normalt tas ut när en inkomst överhuvudtaget inte deklarerats. Denna synpunkt grundar sig i att skattemässiga fördelar uppkommer när en inkomst felaktigt redovisas i inkomstslaget kapital i stället för inkomstslagen tjänst respektive näringsverksamhet om denna inkomst där beskattas över brytpunkten. En sådan åtgärd leder till en sänkt skatt på 22–27 procent medan beskattning skett med ”grundläggande” 30 procent.

Trots ett halverat skattetillägg kan resultatet bli skevt. När förvärvsinkomster enbart beskattas med kommunal inkomstskatt uppgår beskattningsnivån ungefär till den nivå som tas ut för löpande kapitalinkomster. Detsamma gäller när inkomsten ska beskattas som inkomst av tjänst i stället för inkomst av näringsverksamhet eller tvärtom. I sådana fall kan skattetillägget i förhållande till det gjorda felet framstå som orimligt högt. Utan tvekan är det dock så att ett schabloniserat system som det föreslagna i vissa fall leder till sådana resultat. Sådana oskäligen resultat får hanteras inom ramen för befrielsereglerna i 51 kap. 1 § SFL.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 14 § lagförslaget.

## 11.4 Inte gjorda skatteavdrag

**Utredningens bedömning:** Bestämmelsen om beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts bör inte ändras.

**Skälen för utredningens bedömning:** Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229) är enligt 10 kap. SFL skyldig att göra skatteavdrag. Om detta inte görs på sätt som krävs ska skattetillägg enligt 49 kap. 9 och 18 §§ SFL tas ut på inte gjort skatteavdrag och beräknas till 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts. Bestämmelsen infördes genom skatteförfarandelagen 2012.

Något skäl som talar för att förevarande bestämmelse behöver ändras har utredningen inte funnit. Gällande bestämmelse om beräkningen av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts bör därför lämnas oförändrad.

## 11.5 Bestämmelsernas förenlighet med EU-rätten

**Utredningens bedömning:** De föreslagna bestämmelserna om beräkning av skattetillägg är förenliga med EU-rätten och Europakonventionen.

### Skälen för utredningens bedömning

#### *Bakgrund*

I direktiven anges att regelverket måste vara förenligt med EU-rätten och den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen.

I Sverige har de EU-rättsliga fördragen införlivats i svensk rätt<sup>13</sup> och är att betrakta som en del av den nationella rätten. Inom EU:s regelverk brukar man skilja mellan den primära rätten och den

---

<sup>13</sup> Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.



sekundära rätten. Till primärrätten hör främst de grundläggande fördragen, dvs. fördraget om Europeiska unionen (EU-fördraget), fördraget om Europeiska unionens funktionssätt<sup>14</sup> (EUF-fördraget) och Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (EU:s rättighetsstadga), och de till fördragen knutna protokollen och förklaringarna. De rättsakter som med stöd av fördragsbestämmelserna utfärdas av EU:s institutioner utgör den s.k. sekundärrätten. Primärrätten är den överordnade rättskällan inom EU.

Genom Lissabonfördraget blev det möjligt för unionen att i sin helhet ansluta sig till Europakonventionen, som ingår i unionsrätten som allmänna principer.<sup>15</sup>

EU-rätten vilar på en kompetensfördelning mellan medlemsstaterna och unionen. Principen om tilldelade befogenheter är fördragsfäst i artikel 5 p. 1 EU-fördraget. Den innebär att unionen bara har de kompetenser som medlemsstaterna har tilldelat den i fördragen. Varje befogenhet som inte har tilldelats unionen i fördragen ska tillhöra medlemsstaterna (artikel 5 p. 2 EU-fördraget). På vissa områden har EU exklusiv kompetens och på andra områden är kompetensen delad mellan EU och medlemsstaterna. Skatteområdet finns inte med i uppräknningen över de områden EU har exklusiv kompetens (artikel 3 EUF-fördraget) och inte heller i artikel 4 EUF-fördraget som anger fall i vilka delad kompetens föreligger. I artikel 5 EU-fördraget anges att utövandet av EU:s kompetenser ska styras av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna.

## Skälen för utredningens bedömning

### *Det harmoniserade området*

Det är på den indirekta beskattningens område som EU-rättens inflytande i Sverige är mest betydelsefullt, huvudsakligen genom direktiv och rättspraxis. Harmoniseringen av mervärdesskatten har skett i olika steg för att uppnå transparens vid handel inom gemenskapen. Punktskatterna på tobak, alkohol och energi omfattas i varierande grad av unionsgemensamma regler. Sedan tidigt 1970-tal har

---

<sup>14</sup> Senast ändrat och namnändrat genom Lissabonfördraget 2007, fördraget kallades tidigare EG-fördraget.

<sup>15</sup> Artikel 6 EU-fördraget.

man gjort försök att harmonisera både strukturer och skattesatser, men man har endast haft begränsad framgång.<sup>16</sup> Även vid den direkta beskattningen finns en vis harmonisering.

Det finns emellertid inte någon harmonisering av unionslagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner för underlåtenhet att iakttä v villkor som föreskrivs i ett regelverk som införts genom unionslagstiftningen. Även om således medlemsstaterna har befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga är de skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iakttä unionsrätten och dess allmänna principer, som proportionalitetsprincipen.

EU-domstolen har i dom den 26 april 2017 i mål C-564/15 Tibor Farkas, som gäller mervärdesskatt, uttalat att sanktionerna inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd och att förebygga skatteundandragande. Vid prövningen av huruvida en viss sanktion är förenlig med proportionalitetsprincipen ska hänsyn enligt domstolen tas till bl.a. den aktuella överträdelsens art och svårhetsgrad samt till metoden för fastställandet av sanktionens belopp (punkt 60).

Enligt utredningens mening är de förslagna bestämmelser om beräkning av skattetillägg förenliga med unionsrätten. Om det i ett enskilt fall är oskäligt att ta ut ett fullt skattetillägg finns det i 51 kap. SFL bestämmelser om befrielse från skattetillägg som säkerställer att den ovan nämnda proportionalitetsprincipen kan upprätthållas.

### *Diskriminering och de grundläggande friheterna*

Även om varje medlemsstat inom EU har befogenhet att besluta om hur administrativa sanktioner på skatteområdet ska beräknas måste unionsrättsliga hänsyn tas till utformningen av regleringen om beräkning av skattetillägg. Det administrativa sättet att ta ut en sanktion begränsas på så sätt att det inte får diskriminera på grund av nationalitet eller skapa hinder för den fria rörligheten för personer och företag.

Den allmänna diskrimineringsbestämmelsen innebär att all diskriminering på grund av nationalitet är förbjuden (artikel 18 EUF-

---

<sup>16</sup> Rättslig grund för harmonisering av lagstiftningen rörande omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter finns i artiklarna 110–113 i EUF-fördraget.

fördraget). Medlemsstaterna måste behandla medborgare från andra medlemsstater på samma sätt som de behandlar sina egna medborgare; all diskriminering är otillåten oberoende av om den är direkt eller indirekt kopplad till nationalitet. Diskriminering kan bestå både i att en medlemsstat tillämpar olika regler på jämförbara situationer och i att en medlemsstat tillämpar samma regler trots att situationerna är olika. Bestämmelsen i artikel 18 EUF-fördraget avser enbart diskriminering som sker inom ramen för Lissabonfördragets tillämpningsområde och stadgar därmed sagt inte någon självständig rättighet för EU-medborgare. I fördragets mening måste därmed sagt diskrimineringen kunna hänföras till någon rättighetsgrundande fördragsbestämmelse. EU-domstolen har många gånger deklarerat att det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 18 EUF förbjuder såväl öppen som dold diskriminering på grund av nationalitet. Med öppen diskriminering avses de fall då en medlemsstat har regler som uttryckligen diskriminerar EU-medborgare på grund av deras nationalitet, t.ex. att bara svenska medborgare ska erhålla vissa skatteförmåner. Med dold diskriminering avses när medlemsstater till synes har neutrala kriterier för att förbjuda eller tillåta vissa handlingar, dvs. kriterier som inte uttryckligen handlar om nationaliteten, men som ändå innebär att personer från andra medlemsstater diskrimineras, t.ex. att en arbetstagare måste vara bosatt på viss plats för att få vissa fördelar. När EU-domstolen prövar om diskriminering är för handen görs en jämförelse mellan två objektivt jämförbara situationer. Domstolen har ofta haft anledning att ta ställning till förhållandet mellan diskrimineringsförbudet och de förbud mot restriktioner som stadgas beträffande de grundläggande friheterna i EUF-fördraget. Det rör sig om fri rörlighet för personer, varor, tjänster och företag.<sup>17</sup>

Den fria rörligheten för personer omfattar etableringsfrihet (artikel 49 EUF) och fri rörlighet för arbetstagare (artiklarna 45–48 EUF). För fysiska personer gäller både etableringsfriheten och den fria rörligheten för arbetstagare, medan enbart etableringsfriheten kan aktualiseras för juridiska personer. Av bestämmelserna om unionsmedborgarskap i artikel 21 i EUF-fördraget följer vidare att fysiska personer som är unionsmedborgare har en generell rätt till fri rör-

---

<sup>17</sup> Texten i detta stycke är huvudsakligen hämtad från Peli, L., Internationell skatterätt, avsnitt 9.4, publicerad i Zeteeo 2013-04-10.

lighet inom EU. Fördragen skyddar den som utnyttjar rätten till fri rörlighet, inte den som avstår från att göra det. Även om en nationell lagstiftning skulle strida mot (hindra) grundläggande friheter kan den accepteras om den kan rättfärdigas och är proportionerlig.

I de bestämmelser som utredningen har utformat, rörande beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift och skönsbeskattning, finns inga kriterier som negativt särbehandlar fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater. Ett skattetillägg beräknas på samma sätt oavsett vilken person som har lämnat en oriktig uppgift till Skatteverket eller som har blivit skönsbeskattad. Beräkningen sker utifrån objektiva grunder och nivåerna är desamma för alla fysiska och juridiska personer som är skyldiga att i Sverige lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatter och avgifter och fatta riktiga beslut. Utredningens förslag leder alltså inte, direkt eller indirekt, till en mindre förmånlig behandling av en fysisk och juridisk person som kommer från en annan medlemsstat än Sverige.

Det krävs vidare att sanktioner är proportionerliga och för att garantera detta finns bestämmelser om befrielse från särskilda avgifter i 51 kap. SFL.

Mot denna bakgrund bedömer utredningen att de föreslagna bestämmelserna om beräkning av skattetillägg inte strider mot diskrimineringsförbudet eller utgör hinder för den fria rörligheten för personer eller etableringsfriheten.

### *Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga*

Möjligheten att fritt utforma bestämmelser för beräkning av skattetillägg begränsas vidare av Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga. I dom den 26 februari 2013 i mål C-617/10 Åkerberg Fransson fann EU-domstolen att det svenska skattetillägget vid mervärdesskatt omfattades av EU:s rättighetsstadgas tillämpningsområde.

Europakonventionen är sedan den 1 januari 1995 lag i Sverige och från detta datum gäller också 2 kap. 19 § regeringsformen som innebär att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av konventionen. I konventionen regleras viktiga principer om mänskliga rättigheter. I artikel 4.1 i det

sjunde tilläggsprotokollet till konventionen regleras rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger, det s.k. dubbelprövningsförbudet.

I EU:s rättighetsstadga regleras dubbelprövningsförbudet i artikel 50.

Uttag av skattetillägg har av Europadomstolen sedan 2002 bedömts utgöra en anklagelse om brott i Europakonventionens mening (Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige). För att uttag av skattetillägg inte ska strida mot dubbelprövningsförbuden i Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga har det i skatteförfarandelagen införts två spärarrar som hindrar Skatteverket från att ta ut skattetillägg i vissa situationer. Den ena spärren är tillfällig (49 kap. 10 a § första stycket SFL) och den andra är slutlig (49 kap. 10 b § SFL). Spärregleringen gäller fr.o.m. den 1 januari 2016.

Förutom spärregleringen har en ny lag om ett samlat sanktionsförfarande i allmän domstol införts.<sup>18</sup>

De regler som utredningen föreslår medför inte att en och samma person riskerar att straffas eller prövas för samma brott i två olika förfaranden. Utredningens förslag om ändrade bestämmelser om beräkning av skattetillägg påverkar inte nyss nämnda spärreglering och lag. De föreslagna ändringarna kommer snarare att stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet genom att reglerna blir tydligare och mer förutsägbara för enskilda och för tillämplande myndigheter samt att möjligheterna för enskilda att kontrollera riktigheten av ett uttaget skattetillägg kommer att förbättras. Det krävs även att skattetillägget är proportionerligt och för att garantera detta finns bestämmelser om befrielse från särskilda avgifter i 51 kap. SFL.

Sammanfattningsvis konstaterar utredningen att de föreslagna bestämmelserna om beräkning av skattetillägg är förenliga med Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga.

---

<sup>18</sup> Lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall.



## 12 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Utredningens förslag:** Ändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244) ska träda i kraft den 1 april 2019.

Bestämmelserna i 49 kap. 10, 11, 13 och 15–17 §§ i den nya lydelsen ska tillämpas första gången på uppgifter som ska lämnas efter den 31 mars 2019.

Även de nya bestämmelserna i 49 kap. 12 och 14–14 c §§ ska tillämpas första gången på uppgifter som ska lämnas efter den 31 mars 2019.

De upphävda bestämmelserna i 49 kap. 14, 20 och 21 §§ gäller fortfarande för uppgifter som har lämnats före den 1 april 2019.

**Skälen för utredningens förslag:** En utgångspunkt bör vara att ändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska träda i kraft så snart som möjligt. För att förslagen ska kunna genomföras krävs dock att Skatteverket får tid att förbereda vissa åtgärder och anpassa sina rutiner. Även åklagare och allmän domstol behöver viss tid för att anpassa sina rutiner. Det behövs vidare tid för den fortsatta beredningen av förslagen i Regeringskansliet och riksdagen. De ändrade bestämmelserna i 49 kap. SFL bör dock kunna träda i kraft den 1 april 2019.

Av 2 kap. 10 § regeringsformen och artikel 7 i den europeiska konventionen den 4 november 1950 om skyddet för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, följer att en straffbestämmelse inte får ges retroaktiv tillämpning till den enskildes nackdel (förbudet mot retroaktiv strafflagstiftning). Denna princip bör tillämpas i fråga om skattetillägg eftersom skattetillägget har bedömts utgöra ett straff i Europakon-

ventionens mening (Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, no. 34619/97 respektive 36985/97, den 23 juli 2002). Detta får till följd att de ändrade och nya bestämmelserna om beräkning av skattetillägg som nu föreslås bara bör gälla för uppgifter som har lämnats efter ikraftträdandet.

Utredningen föreslår att bestämmelserna i 49 kap. 10, 11, 13 och 15–17 §§ SFL i den nya lydelsen ska tillämpas första gången på uppgifter som ska lämnas efter den 31 mars 2019. Detsamma gäller de nya bestämmelserna i 49 kap. 12 och 14–14 c §§ SFL. Utredningen föreslår även att de upphävda bestämmelserna i 49 kap. 14, 20 och 21 §§ SFL fortfarande ska gälla för uppgifter som har lämnats före den 1 april 2019.

Detta betyder att om en oriktig uppgift har lämnats i en deklARATION som har getts in, eller skulle ha getts in, före den 1 april 2019 ska alltså äldre bestämmelser tillämpas. Äldre bestämmelser ska också tillämpas vid skönsbeskattning på grund av brister i eller avsaknad av en deklARATION som skulle ha lämnats före den 1 april 2019 och vid oriktig uppgift i en begäran om omprövning av skatt som skulle ha redovisats före den 1 april 2019.



# 13 Konsekvensanalys

## 13.1 Inledning

Enligt direktiven ska utredningen bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av förslagen. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, ska utredningen föreslå hur dessa ska finansieras.

I detta kapitel redovisas en konsekvensanalys av utredningens förslag (se kapitel 10 och 11). Riktlinjerna i 14–16 §§ kommittéförordningen (1998:1474), som hänvisar till 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning, har tillämpats för att ange kostnadsberäkningar och andra konsekvensbeskrivningar.

## 13.2 Utredningens syfte

Av en konsekvensanalys ska det framgå vad som utgör problem och vad man vill uppnå.<sup>1</sup>

Utredningens uppdrag är att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Syftet med översynen är att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist. Enligt direktiven ska de regler som utredningen föreslår vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och tillämpande myndigheter (se bilaga 1).

I kapitel 8 redogör utredningen bl.a. för vilken metod utredningen har använt sig av för att analysera bestämmelserna om beräkning av skattetillägg och hur bestämmelserna bör utformas. I avsnitt 10.2 redogör utredningen för grundproblematiken i dagens regelverk. Huvud-

---

<sup>1</sup> 6 § 1 förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

problemen framträder främst vid inkomstbeskattningen. Gällande system har sin främsta komplikation i att det i vissa fall är förenat med stora svårigheter att beräkna skattetillägg i de fall när skatten är progressiv. Det är många gånger omöjligt att förutse hur stort ett skattetillägg kommer att bli till följd av den progressiva beskattningen och att från Skatteverkets sida i ett beslut förklara alla dessa delar på ett begripligt sätt är förenat med uppenbara svårigheter. Enskilda har svårt att förstå sanktionssystemet och ibland har t.o.m. tjänstemännen på Skatteverket svårt att förstå systemet. Detta bekräftas genom de undersökningar som utredningen har gjort (se bilaga 2 och 3 samt kapitel 8). Dessutom har den enskilde inte någon större möjlighet att kontrollera ett skattetillägg som tagits ut. Enligt utredningen är detta en allvarlig brist, inte minst mot bakgrund av att skattetillägg utgör ett straff i Europakonventionens<sup>2</sup> mening (Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, no. 34619/97 respektive 36985/97, den 23 juli 2002).

Klart är att komplikationerna i beräkningarna av skattetillägg vid inkomstbeskattningen gör att systemet är svårtillämpat. Efter det att en oriktig uppgift eller en skönsbeskattning är konstaterad ska i många fall flera, ofta komplicerade, bedömnings- och beräkningssteg gås igenom. Först ska, om Skatteverket ändrar en inkomstbeskattning i olika frågor och någon men inte alla ändringar föranleder ett skattetillägg, en rätträkning göras för att få fram den undanhållna skatten med korrekt belopp. Det kan gälla inkomst- och avdragsposter som inte får kvittas mot varandra på grund av att de gäller olika sakfrågor eller flera oredovisade inkomster eller felaktiga avdrag. Ställning måste tas till vilka kvittningsinvändningar som är äkta och som ska påverka underlaget för inkomstskatt samt vilka kvittningsinvändningar som är oäkta och som därmed ska påverka underlaget för skattetillägg. Inte sällan handlar det om svåra bedömningar. Den sist nämnda problematiken gör sig gällande även på områdena för mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter. Mycket komplicerade beräkningar måste även utföras när skattetillägg ska tas ut av en uppgiftsskyldig för oriktiga uppgifter i flera hänseenden, om skatten är progressiv eller av annat skäl inte proportionell till de undanhållna beloppen och olika procentsatser gäller för skatte-

---

<sup>2</sup> Den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

tilläggen. Detta problem gör sig gällande för fysiska personers förvärvsinkomster, dvs. inkomst av tjänst och näringsverksamhet.

Ett annat problem med dagens regelverk är beräkningen av skattetillägg i underskottsfall. Sänkningen av bolagsskatten till 22 procent 2013 har medfört att skattetillägget för juridiska personer är högre vid underskott av en näringsverksamhet än vid överskott av en näringsverksamhet. För andra personer än juridiska personer som betalar kommunal och statlig inkomstskatt, har beräkningen av skattetillägg i underskottsfall under åren inneburit en betydligt lindrigare sanktion än ett ”vanligt” skattetillägg.

Dagens system innebär vidare att storleken på skattetillägg är olika beroende på inkomstslag och beroende på om det är fråga om juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon. Storleken på skattetillägg är dessutom olika beroende på vilken skatt som avses.

### 13.3 Utredningens förslag

De åtgärder som utredningen föreslår bygger på principen att skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet men vad gäller andra skatter än skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) bör gällande beräkningsprincip behållas, dvs. att skattetillägget ska beräknas på underlag av den undandragna skatten.

Nedan beskrivs kortfattat utredningens förslag om beräkning av skattetillägg. För en mer utförlig beskrivning av förslagen hänvisas till kapitel 10 och 11.

#### *Skattetillägg vid inkomstbeskattningen*

Skattetillägg ska vid inkomstbeskattningen tas ut med 15 procent och beräknas på underlag av det undanhållna beloppet. Med undanhållet belopp avses det belopp som inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Kopplingen mellan skattetillägget och en verklig eller tänkbar effekt i form av undandragen skatt släpps därmed.

När det gäller underskott föreslår utredningen att beräkningen inte ska påverkas av att det handlar om ett underskott, dvs. är nega-

tivt, utan beloppet ska behandlas på samma sätt som ett överskott. Det innebär att skattetillägget ska beräknas på underlag av hela det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Bestämmelsen om rätträkning slopas och beräkning på fiktiv skatt behövs inte längre eftersom hänsyn inte behöver tas till olika inkomstskikt.

Skattetillägget ska höjas med 10 procentenheter om det undanhållna beloppet överstiger 20 prisbasbelopp. Ett förhöjt skattetillägg kan även tas ut om den oriktiga uppgiften är upprepad. En oriktig uppgift anses som upprepad om den har lämnats i ett inkomstslag för ett beskattningsår, och en oriktig uppgift tidigare har lämnats i samma inkomstslag, för något av de fem föregående beskattningsåren. Vid periodiseringsfel som gäller inkomstskatt tas skattetillägg ut med 2 procent på felaktigt periodiserat belopp. Om den oriktiga uppgiften består i att en inkomst har redovisats i fel inkomstslag, ska skattetillägget beräknas på hälften av den felaktigt redovisade inkomsten. Nivån på skattetillägg vid skönsbeskattning är 25 procent på undanhållet belopp.

### *Skattetillägg på annan skatt än skatt enligt inkomstskattelagen*

Skattetillägg på annan skatt än skatt enligt inkomstskattelagen, dvs. mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt samt sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL<sup>3</sup> tas ut med 20 procent på undandragen skatt. Denna nivå ska höjas med ytterligare 7 procentenheter vid två tillfällen. Det ena är om den undandragna skatten genom en eller flera oriktiga uppgifter i samma skatteslag överstiger 10 prisbasbelopp. Ett förhöjt skattetillägg kan även tas ut om den oriktiga uppgiften är upprepad. En oriktig uppgift anses som upprepad om den har lämnats i ett skatteslag för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod, och en oriktig uppgift tidigare har lämnats i samma skatteslag, för något av de föregående fem beskattningsåren. Vid periodiseringsfel är skattetillägget 2 procent på

---

<sup>3</sup> Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 den lagen, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader samt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

felaktigt periodiserad skatt. Nivån på skattetillägg vid skönsbeskattning är 27 procent av undandragen skatt.

### 13.4 Alternativa förslag och effekterna av oförändrade regler

En konsekvensanalys ska innehålla en beskrivning av vilka alternativa lösningar som finns för det man vill uppnå och vilka effekterna blir om någon reglering inte kommer till stånd.<sup>4</sup>

I uppdraget har ingått att grundligt undersöka olika alternativ och efter en prövning av alternativens för- och nackdelar lämna ett förslag inklusive författningsreglering. I kapitel 9 presenterar utredningen alternativa beräkningsmodeller för beräkning av skattetillägg. I kapitlet redogör utredningen utförligt för tre alternativa beräkningsmodeller och konsekvenserna av de olika modellerna. Utredningen redogör även översiktligt för ytterligare två beräkningsmetoder i kapitlet (se avsnitt 9.5 och 9.6).

I avsnitt 9.7 redogör utredningen för vilken modell som bör ligga till grund för utformningen av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg. Den valda modellen bygger som sagts ovan på principen att skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet men vad gäller andra skatter än skatt enligt inkomstskattelagen bör gällande beräkningsprincip behållas, dvs. att skattetillägget ska beräknas på underlag av den undandragna skatten.

Om inte utredningens förslag genomförs kan dagens problematik med ett komplicerat system vid inkomstbeskattningen komma att kvarstå. I avsnitt 13.2 redogörs för huvudproblemen i dagens system. Ett av problemen som kommer kvarstå vid oförändrade regler är att skattetilläggets storlek vid inkomstbeskattningen kan variera mellan olika personer även om personerna har lämnat identiska oriktiga uppgifter. Omständigheter som kommunal skattesats, marginalskatt och skattereduktioner kan nämligen medföra att skatten höjs med olika belopp, vilket i sin tur påverkar storleken på skattetillägget. Även problemen med rätträkning och beräkning på fiktiv skatt kommer att kvarstå.

---

<sup>4</sup> 6 § 2 förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Som sagts ovan medför de komplicerade beräkningarna att enskilda har svårt att förstå sanktionssystemet och ibland har t.o.m. tjänstemännen på Skatteverket svårt att förstå systemet. Om reglerna inte förenklas kommer dessa problem kvarstå. Även svårigheterna för de enskilda att kunna kontrollera ett skattetillägg som tagits ut kommer att kvarstå vid oförändrade regler.

Om skattetilläggets koppling till den undandragna skatten behålls vid inkomstbeskattningen innebär det vidare att storleken på skattetillägget även i fortsättningen kommer att variera beroende på vilket inkomstslag som avses och om skattetillägget avser juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon.

Vid oförändrade regler kvarstår vidare problematiken med att skattetillägg för juridiska personer är högre vid underskott av en näringsverksamhet än vid överskott av en näringsverksamhet.

Utredningens förslag till ändrade bestämmelser om beräkning av skattetillägg syftar bl.a. till att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt. Som framhålls i direktiven kan detta leda till att skattefusk och skatteundragande minskar. Om förslagen inte kommer till stånd kan dessa positiva effekter komma att utebli.

### 13.5 Förslagets samlade effekter

Utredningen gör bedömningen att förslagen kommer att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att sanktionssystemet blir mer legitimt och rättvist.

Av efterföljande avsnitt framgår att utredningens förslag om beräkning av skattetillägg leder till positiva offentligfinansiella effekter.

För Skatteverket kommer förslagen att ge upphov till ökade kostnader i form av bl.a. förändring och utveckling av it-system, informationsinsatser och utbildning av personal. Flera av förslagen, bl.a. de som avser beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattning, underskott och periodiseringsfel innebär en enklare tillämpning för verket. Förslagen bör därför kunna medföra att effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet förbättras. Mot bakgrund av att de föreslagna reglerna syftar till att stärka den allmänpreventiva effekten av skattetillägg bör antal ärenden hos Skatteverket minska.

Förslagen torde inte medföra några ekonomiska konsekvenser för vare sig de allmänna förvaltningsdomstolarna eller de allmänna domstolarna.

Den absoluta majoriteten av företag och enskilda lämnar rätt uppgifter till Skatteverket och berörs därmed inte av förslagen. För de företag och enskilda som inte fullgör sin uppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen på ett korrekt sätt och därmed kan träffas av skattetillägg bedömer utredningen att förslagen till övervägande del är positiva. Detta eftersom sanktionssystemet bedöms bli mer legitimt och rättvist. Storleken av ett eventuellt skattetillägg blir enklare att förutse och det blir dessutom lättare att kontrollera riktigheten av ett skattetillägg som tagits ut. Förslagen innebär att skattetillägget överlag skärps vid allvarigare överträdelse av uppgiftsskyldigheten.

### 13.5.1 Generella effekter av utredningens förslag

I detta avsnitt redogör utredningen för de generella effekter som förslagen innebär vid beräkning av skattetillägg på den generella nivån, vid periodiseringsfel, underskott, förhöjt skattetillägg samt vid skönsbeskattning.

#### *Effekter vid den generella nivån på skattetillägg*

Utredningen föreslår att skattetillägget vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet i stället för den undandragna skatten. För att kunna bestämma vad som blir en lämplig nivå på skattetillägget har nuvarande nivå på skattetillägg räknats om från skatteunderlag till beloppsunderlag. Detta har gjorts genom att likställa dagens nivå på skattetillägg till den föreslagna modellen. För att ett skattetillägg beräknat på undanhållet belopp ska motsvara dagens nivå behövs cirka 9 procent för juridiska personer, cirka 13 procent för låginkomsttagare<sup>5</sup> och cirka 21 respektive 23 procent för höginkomsttagare<sup>6</sup>. Utredningen föreslår en generell nivå på skattetillägg avseende inkomstbeskattningen om

<sup>5</sup> Med låginkomsttagare avses här enskilda som enbart beskattas med kommunal inkomstskatt.

<sup>6</sup> Med höginkomsttagare avses här enskilda som beskattas med både kommunal och statlig inkomstskatt.

15 procent. Detta innebär en skärpning av skattetillägget för juridiska personer och låginkomsttagare om cirka 67 respektive cirka 15 procent. För höginkomsttagare innebär nivån en generell lindring av skattetillägget.

Utredningens förslag att skattetillägg även fortsättningsvis ska tas ut med 20 procent av den undandragna skatten när det gäller annan skatt än inkomstskatt innebär avseende mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt ingen förändring jämfört med dagens system.

För sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL innebär utredningens förslag en generell sänkning av skattetillägget. Det beror på att utredningen bedömer att en beräkning av skattetillägg på det undanhållna beloppet eller med andra ord underlaget för beräkning av skatterna, skulle i fråga om de skatterna medföra orimligt höga skattetillägg. Utredningen föreslår därför att undandragen skatt som grund för beräkningen av skattetillägg för dessa skatter behålls. För att systemet ska vara enkelt och generellt föreslås att skattetillägg i dessa fall tas ut med 20 procent av undandragen skatt. Det innebär att nivån på skattetillägg generellt sänks från 40 procent till 20 procent.

### *Effekter av skattetillägg vid periodiseringsfel*

Av kapitel 6 framgår att periodiseringsfelen utgör en mycket liten andel av både skattetilläggsbeslut och skattetilläggsbelopp.

Vid periodiseringsfel är skattetillägget på slutlig skatt enligt gällande regler 10 procent. Vid inkomstbeskattningen kommer beräkningen av skattetillägg vid periodiseringsfel att påverkas av utredningens förslag att ändra beräkningsunderlaget från undandragen skatt till undanhållet belopp. För att ett skattetillägg för periodiseringsfel enligt utredningens förslag ska motsvara ett skattetillägg enligt gällande regler krävs en nivå för juridiska personer om cirka 2 procent. För låginkomsttagare hamnar nivån på cirka 3 procent och för höginkomsttagare hamnar nivån på cirka 5 respektive 6 procent. Den föreslagna nivån om 2 procent av det undanhållna beloppet innebär därför en sanktionslindring för låg- respektive höginkomsttagare. För juridiska personer kommer nivån för periodiseringsfel att ligga på ungefär samma nivå som i dag.



Avseende periodiseringsfel vid skatteunderlag kommer dagens tudelade nivåer (2 respektive 5 procent) enligt förslaget att försvinna. Dessa ersätts med en generell nivå på 2 procent oavsett tidsförskjutningen av periodiseringsfelet. Detta innebär en förenkling jämfört med i dag.

### *Effekter av skattetillägg vid underskott*

Utredningens förslag att beräkningen av skattetillägg i underskottsfall inte ska påverkas av att det handlar om ett underskott, dvs. är negativt, innebär att systemet blir mer lätthanterligt och att skattetillägg blir enklare att beräkna. Förslaget löser även orättvisan med att skattetillägg för juridiska personer (utom dödsbon) vid underskott i näringsverksamhet är högre än vid överskott av en näringsverksamhet.

Jämfört med dagens nivå på skattetillägg vid underskott kommer förslaget innebära en skärpning av skattetillägget eftersom nivån på skattetillägg vid underskott skulle motsvara en nivå om cirka 10 procent vid omräkning från skatteunderlag till beloppsunderlag.

### *Effekter av förhöjt skattetillägg*

Syftet med det förhöjda skattetillägget är att öka den allmänpreventiva effekten i systemet. Nivån på det förhöjda skattetillägget ser till så att samtliga uppgiftsskyldiga får en skärpning av skattetillägget. Hur stor skärpningen blir beror vid inkomstbeskattningen på vid vilken skattenivå den enskilde ligger. Störst skärpning sker hos de juridiska personerna följt av låginkomsttagarna. Skärpning av skattetillägget sker även inom mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

### *Effekter vid skönsbeskattning*

Utredningens föreslagna nivåer på skattetillägg vid skönsbeskattning innebär en skärpning av skattetillägget generellt. Samtliga uppgiftsskyldiga får ett skärpt skattetillägg jämfört med i dag. Inom inkomstbeskattningen kommer skärpningen av skattetillägget att variera

beroende var på skatteskalan den enskilde befinner sig. Situationen liknar den som uppstår vid förhöjt skattetillägg.

## 13.6 Offentligfinansiella effekter

Syftet med utredningens förslag är bl.a. att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt. För att kunna uppskatta förslagets offentligfinansiella effekt har utredningen därför fått göra en uppskattning av hur stor den allmänpreventiva effekten av förslagen kan antas bli. Därefter har en uppskattning av den offentligfinansiella effekten gjorts.

### 13.6.1 Uppskattning av preventiv effekt

Syftet med skattetillägget är att de enskilda ska fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt för att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Enligt direktiven kan en ökning av skattetilläggets allmänpreventiva effekt leda till att skattefusk och skatteundandraganden minskar, vilket i sin tur kan leda till att skatteintäkterna ökar. Det är emellertid svårt att göra en uppskattning av vad förslagen innebär i denna del då utredningen saknar information. En avgörande faktor i detta sammanhang är vidare Skatteverkets effektivitet i kontrollverksamheten. Utredningen avstår därför från att göra en bedömning av ökade skatteintäkter i denna del. Detta leder dock till en något underskattad beräkning av både den allmänpreventiva- och offentligfinansiella effekten av förslagen.

Om skattetilläggets allmänpreventiva effekt förstärks förväntas antalet skattetilläggsbeslut minska. Denna del av den allmänpreventiva effekten kan utredningen försöka uppskatta eftersom det finns information att utgå från. Då det inte finns någon given regel för att uppskatta storleken på den allmänpreventiva effekten får antaganden göras.

Utredningen anser att det är rimligt att anta att den preventiva effekten av de föreslagna reglerna är olika för varje enskild. Detta beror dels på rent individuella skillnader, men också på hur reglerna är utformade.

Utredningen har valt beskattningsår 2014 som referensår. I Tabell 13.1 anges hur antal beslutade skattetillägg beskattningsår

2014 skulle ha fördelat sig om utredningens föreslagna regler hade tillämpats. I tabellen anges den generella nivån på skattetillägg som G, högt belopp som H, upprepad oriktig uppgift som U och skönsbeskattning som S. I utredningens förslag kan emellertid de förhöjda nivåerna inte tillämpas samtidigt.

**Tabell 13.1 Fördelning av antal beslutade skattetillägg 2014 enligt utredningens förslag**

(Inom parantes anges radprocent i förhållande till radtotalen)

Skatteslag	G	U	H	S	U och		U och		Summa
					H	S	H och	H och	
<i>Inkomstskatt</i>									
Juridisk person	1 068 (33)	127 (4)	171 (5)	1 380 (43)	42 (1)	310 (10)	19 (1)	104 (3)	<b>3 221</b>
Låginkomsttagare	4 285 (54)	1 048 (16)	67 (1)	1 492 (22)	38 (1)	972 (14)	10 (-)	29 (-)	<b>7 941</b>
Höginkomsttagare	1 584 (69)	328 (14)	13 (1)	167 (7)	23 (1)	163 (7)	7 (-)	15 (1)	<b>2 300</b>
Övrigt	51 (64)	1 (1)	1 (1)	22 (28)	-	4 (5)	-	1 (1)	<b>80</b>
<b>Summa:</b>	<b>6 988</b> (52)	<b>1 504</b> (11)	<b>252</b> (2)	<b>3 061</b> (23)	<b>103</b> (1)	<b>1 449</b> (11)	<b>36</b> (-)	<b>149</b> (1)	<b>13 542</b>
<i>Mervärdesskatt</i>	16 324 (57)	12 092 (42)	252 (1)	-	180 (1)	-	-	-	<b>28 848</b>
<i>Arbetsgivaravgift</i>	7 717 (56)	5 927 (43)	47 (-)	-	49 (-)	-	-	-	<b>13 740</b>
<i>Avdragen skatt</i>	4 608 (59)	3 183 (41)	27 (-)	-	3 (-)	-	-	-	<b>7 821</b>
<i>Punktskatt</i>	78 (24)	52 (16)	7 (2)	95 (29)	10 (3)	84 (26)	1 (-)	1 (-)	<b>328</b>
<b>Summa:</b>	<b>28 727</b> (57)	<b>21 254</b> (42)	<b>333</b> (1)	<b>95</b>	<b>242</b> (-)	<b>84</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>50 737</b>

Av tabellen framgår vad gäller juridiska personer att endast cirka 33 procent av skattetilläggsbesluten beskattningsår 2014 skulle ha tagits ut på den generella nivån om 15 procent. För övriga cirka 67 procent skulle skattetillägg på 25 procent tagits ut, mest beroende skönsbeskattning. Eftersom även den generella nivån innebär en skärpning av skattetillägget torde en mycket starkare allmänpre-

preventiv effekt uppstå i denna grupp än hos övriga grupper. För låginkomsttagarna innebär förslagen nästan samma situation som för de juridiska personerna, men där är styrkan i den generella skärpningen lägre. Av tabellen framgår vad gäller låginkomsttagarna att cirka 54 procent av besluten om skattetillägg skulle tagits ut på den generella nivån. För övriga 46 procent skulle ett högre skattetillägg tagits ut, mest beroende på upprepad oriktig uppgift och skönsbeskattning. Ett mindre antal beslut omfattas även av gränsen avseende högt belopp. Uppgifterna om skattenivåer bygger på de uppgifter om inkomster som utredningen erhållit av Statistiska centralbyrån. Dessa uppgifter hämtas från Skatteverket i slutet av varje kalenderår. Uppgifterna bygger till stor del på de uppgifter som de uppgiftsskyldiga själva har angivit i sina deklarationer och således finns inte alla förändringar och omprövningar omhändertagna. Det är därför, med stor sannolikhet, så att många av de inom gruppen låginkomsttagare som omfattas av högt belopp troligen borde räknas in i gruppen höginkomsttagare. Sammantaget torde den preventiva effekten hos låginkomsttagarna vara lägre än hos de juridiska personerna. Vad gäller höginkomsttagarna framgår av tabellen att för cirka 69 procent tas ett skattetillägg ut om 15 procent. Detta är en generell lindring av skattetillägget jämfört med dagens regelverk. För cirka 31 procent sker dock en skärpning av skattetillägget, till största del beroende på upprepade oriktiga uppgifter och skönsbeskattning. Genom det senare uppstår även en allmänpreventiv effekt hos höginkomsttagarna, men denna torde vara mindre än hos låginkomsttagarna och de juridiska personerna.

Mot bakgrund av att utredningen saknar information om skönsbeskattning för skatteslagen mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt finns det ett mörkertal vilket leder till antagandet att antalet beslut om skattetillägg på generell nivå är något för stort. För dessa skatteslag sker skärpningen av skattetillägget mest genom regeln om upprepad oriktig uppgift. Men eftersom andelen upprepad oriktig uppgift är stort (drygt 40 procent) torde en förhållandevis hög allmänpreventiv effekt uppkomma.

I Tabell 13.2 anges vilka antaganden utredningen gör avseende förslagets allmänpreventiva effekt. I kolumn 3 återges även de ursprungligt beslutade skattetilläggen 2014 utan hänsyn till nedsättning.

**Tabell 13.2 Uppskattad offentligfinansiell effekt där hänsyn tas till antagen allmänpreventiv effekt, skattetilläggsbelopp beskattningsåret 2014**

Belopp anges i miljoner kronor

Skatteslag	Antagen preventiv effekt	Summa skattetillägg 2014 belopp	Skattetillägg enl utredningens förslag inkl preventiv effekt belopp	Offentlig finansiell effekt belopp
<i>Inkomstskatt</i>				
Juridisk person	40 procent	345	575	230
Låginkomsttagare	20 procent	126	163	37
Höginkomsttagare	10 procent	70	61	-9
Övrigt	20 procent	1,5	0,7	-0,8
<i>Arbetsgivaravgift</i>	20 procent	74	72	-2
<i>Mervärdesskatt</i>	20 procent	301	303	2
<i>Avdragen skatt</i>	20 procent	21	19	-2
<i>Punktskatt</i>	20 procent	9,5	10	0,5
<b>Summa:</b>		<b>948</b>	<b>1 203,7</b>	<b>255,7</b>

I kolumn 4 anges belopp på beslutade skattetillägg 2014 i enlighet med utredningens föreslagna regler. Beloppen återges efter att hänsyn tagits till den antagna allmänpreventiva effekten. Med andra ord har skattetilläggsberäkningen justerats ned med anledning av en förväntad ökad allmänpreventiv effekt. I den sista kolumnen anges den offentligfinansiella effekten av de föreslagna reglerna. Den sammantagna offentligfinansiella effekten blir således ett positivt tillskott om cirka 256 miljoner kronor.

### 13.6.2 Offentligfinansiell effekt

Den offentligfinansiella effekten om cirka 256 miljoner kronor behöver justeras i förhållande till ett tänkt datum för ikraftträdande. Justeringen sker genom att titta på hur räntan för 10-åriga statskuldväxlar har förändrats samt prognos för dessa fram till tänkt datum för ikraftträdande. Som framgår av kapitel 12 föreslår utredningen att ändringarna i skatteförfarandelagen med anledning av förslagen ska träda i kraft den 1 april 2019.

Räntan för 10-åriga statsobligationer låg 2014 på 1,72 procent. Om ikraftträdande för utredningens föreslagna regler sker den 1 april 2019 antas prognosen för statsobligationerna vara 1,68 procent<sup>7</sup>. Detta innebär en negativ utveckling om cirka 2 procent ( $([1,68-1,72]/1,72)$ ). Den offentligfinansiella effekten skulle därmed bli cirka 251 miljoner kronor ( $256 \times 0,98$ ) årligen. Detta ger upphov till en offentligfinansiell effekt 2019 om cirka 188 miljoner kronor ( $251 \times 0,75$ ).

Uppskattningen av den offentligfinansiella effekten är starkt beroende av de antaganden som gjorts avseende den allmänpreventiva effekten. Skulle den allmänpreventiva effekten vara underskattad innebär detta ett lägre tillskott i de offentliga finanserna. Är den allmänpreventiva effekten överskattad innebär det ytterligare ökat tillskott i de offentliga finanserna. Därtill har utredningen avstått från att göra några bedömningar om ökade skatteintäkter på grund av minskat skattefusk och skatteundandragande. Därmed underskattas den offentligfinansiella effekten.

I Tabell 13.3 återges den offentligfinansiella effekten uppdelad på faktorerna generell nivå, periodiseringsfel, underskott, högt belopp, skönsbeskattning samt upprepad oriktig uppgift. Redovisningen sker för fysiska personer och aktiebolag samt den totala effekten. Inom parantes anges andelen av den totala effekten för fysiska personer respektive aktiebolag.

Av Tabell 13.3 framgår att andelen av den offentligfinansiella delen från skattetillägg på generella nivå är negativ. I avsnitt 13.5.1 beskrivs effekterna av utredningens förslag på den generella nivå. När hänsyn även tas till den ökade allmänpreventiva effekten blir den totala effekten negativ. Förslaget förväntas således innebära en minskning av antalet skattetilläggsbeslut på den generella nivå gällande både för fysiska personer och aktiebolag.

Även avseende periodiseringsfel är andelen av den offentligfinansiella effekten negativ. Som ovan har beskrivits beror det på hur förslaget om periodiseringsfel är utformat. Som framgår av nyss nämnda tabell är effekten dock liten eftersom antalet skattetilläggsbeslut avseende periodiseringsfel är mycket få.

---

<sup>7</sup> Prognos från Konjunkturinstitutets webbsida, prognosdatabasen 10-årig svensk statsobligation. Oktober 2017.

**Tabell 13.3 Den offentligfinansiella effekten uppdelat på delfaktorer, miljoner kronor**

(Inom parentes anges andel av totalen)

Delfaktor	Fysisk person	Aktiebolag	Total effekt
Generell nivå	-19 (53 %)	-13 (36 %)	-36
Periodiseringsfel	–	-2 (58 %)	-4
Underskott	–	1 (100 %)	1
Högt belopp	9 (6 %)	135 (93 %)	145
Skönsbeskattning	11 (24 %)	34 (74 %)	45
Upprepad oriktig uppgift	23 (23 %)	74 (74 %)	99
<b>Summa</b>	<b>24 (9 %)</b>	<b>228 (91 %)</b>	<b>251</b>

Det största bidraget till den offentligfinansiella effekten kommer från skattetillägg avseende höga belopp. Skärpningen av skattetillägg vid höga belopp innebär en påtagligt ökad effekt för främst aktiebolagen. Denna grupp står för mer än 90 procent av den offentligfinansiella effekten avseende skattetillägg vid höga belopp. Förhöjt skattetillägg vid upprepad oriktig uppgift genererar också en påtaglig positiv effekt på den offentligfinansiella effekten. Aktiebolagens andel av denna effekt är något mindre än vid höga belopp, men de står ändå för nästan tre fjärdedelar av den totala effekten från upprepad oriktig uppgift.

Andelen till den offentligfinansiella effekten avseende skönsbeskattning är något mindre än från upprepad oriktig uppgift och höga belopp. Det bör emellertid påpekas att någon indikator för skönsbeskattning avseende skattetillägg från skatteslagen mervärdes-skatt, arbetsgivaravgifter respektive avdragen skatt inte ingick i den information från Skatteverket som utredningen fick ta del av. Detta gör att andelen till den offentligfinansiella effekten avseende skönsbeskattning är underskattad. Storleken på denna underskattning är dock svårt att avgöra.

## 13.7 Effekter för Skatteverket och domstolar

### 13.7.1 Effekter för Skatteverket

I avsnitt 13.2 har utredningen redogjort för de tillämpningsproblem som finns i dag vid beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattningen. Utredningens förslag att skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet medför att reglerna blir enklare att tillämpa för Skatteverket. Även förslagen vad gäller underskott och periodiseringsfel medför att reglerna blir enklare att tillämpa. Förslagen innebär således en förenkling av Skatteverkets praktiska hantering och förbättrar verkets förutsättningar att effektivisera kontrollverksamheten. Förslagen bör därmed leda till minskade årliga kostnader för verket. Skatteverket uppskattar att effektiviseringen kommer att medföra en minskning av den årliga kostnaden med cirka 900 000 kronor.

De föreslagna reglerna syftar vidare till att förstärka den allmänpreventiva effekten av skattetillägget vilket förväntas innebära att antalen ärenden om skattetillägg hos Skatteverket kommer att minska. Utredningens förslag om ett förhöjt skattetillägg i allvarigare fall kan möjligtvis medföra en ökad tillämpning av befrielsereglerna i 51 kap. SFL. Det kan komma att medföra att fler personer begär omprövning. Även med beaktande av detta är det utredningens bedömning att antalet ärenden sammantaget bör minska jämfört med i dag.

I ett övergångsskede kommer förslagen ge upphov till ökade kostnader för Skatteverket i form av förändring och utveckling av it-system. Skatteverket bedömer att myndigheten kommer att ha en engångskostnad om sammantaget cirka 1,2 miljoner kronor för att anpassa och utveckla befintliga it-system till utredningens föreslagna regler. Av dessa kostnader avser cirka 800 000 kronor en anpassning av befintliga system till de föreslagna reglerna inom inkomstbeskattningen och cirka 400 000 kronor avser en anpassning av systemen till förslagen som avser annan skatt än skatt enligt inkomstskattelagen. Skatteverket uppskattar att löpande underhåll av de nya systemen kommer att kosta lika mycket som underhållet av befintliga system gör i dag.

Utredningens förslag medför också att informationsmaterial om de föreslagna reglerna måste tas fram samt utbildning av personal. Som tidigare har sagts syftar utredningens förslag till att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt. En sådan effekt i skatte-



tilläggsammanhang kan sägas uppkomma om en uppgiftsskyldig som överväger ett planerat skattefusks eller skatteundandragande också begrundar risken för upptäckt och konsekvenserna av en sådan och då avstår från det planerade tilltaget. En förutsättning för detta är emellertid att enskilda känner till sanktionssystemet. Förslagen är tänkta att stärka incitamentet för företag och enskilda att fullgöra uppgiftsskyldigheten på ett noggrant och omsorgsfullt sätt. Detta kan leda till att färre fel begås av misstag. En tanke bakom reglerna är vidare att skapa incitament så att ett fel i deklARATIONEN inte upprepas hos de uppgiftsskyldiga eftersom sanktionen i de fallen skärps. Svaret för att skattetillägget ska få den tänkta handlingsdirigerande effekten kommer att vila på Skatteverket.

Informationsinsatsen till allmänheten om de nya reglerna uppskattar Skatteverket kan ske inom befintligt anslag. Kostnaden för utbildning av personal är en engångskostnad som Skatteverket uppskattar till cirka 5,4 miljoner kronor.

Den sammantagna effekten för Skatteverket blir således ökade engångskostnader om cirka 6,6 miljoner kronor samt minskade kostnader i hanteringen av skattetillägg på grund av effektivisering om cirka 900 000 kronor per år. Utredningen anser att Skatteverkets ökade kostnader ska finansieras av en temporär ökning av verkets anslag. Medlen för detta kan tas från de ökade intäkterna från skattetillägg enligt utredningens uppskattning av den offentligfinansiella effekten.

### 13.7.2 Effekter för domstolar

Mot bakgrund av att de föreslagna reglerna förväntas förstärka den allmänpreventiva effekten av skattetillägget bör antalet ärenden om skattetillägg hos Skatteverket minska. Därmed torde antalet skattetilläggsbeslut som överklagas till de allmänna förvaltningsdomstolarna minska. En förstärkt allmänpreventiv effekt av skattetillägget bör också innebära att färre beslut om skattetillägg beslutas av åklagare eller allmän domstol. Utredningens förslag om ett förhöjt skattetillägg i allvarigare fall kan möjligtvis medföra en ökad tillämpning av befrielsereglerna i 51 kap. SFL. Även med beaktande av detta är det utredningens bedömning att förslagen inte torde medföra några ekonomiska konsekvenser för vare sig de allmänna förvaltningsdom-

stolarna eller de allmänna domstolarna. Eventuella merkostnader bör dock rymmas inom befintliga ekonomiska ramar.

## 13.8 Effekter för företag och enskilda

### 13.8.1 Vilka berörs av förslaget?

I skatteförfarandelagen finns flera skyldigheter om att lämna uppgifter till Skatteverket, t.ex. skyldighet att lämna inkomstdeklaration och skyldighet att lämna skattedeklaration. Uppgiftsskyldigheten är en central beståndsdel i skattesystemet. Beskattningssystemet bygger till stor del på uppgifter som de enskilda ska lämna. Att uppgiftsskyldigheten fullgörs är således en nödvändig förutsättning för att skattesystemet ska kunna verka på avsett sätt.

Utredningens förslag om beräkning av skattetillägg berör alla uppgiftsskyldiga och träffar särskilt de företag och enskilda som inte fullgör sin uppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen på ett korrekt sätt.

I kapitel 6 går utredningen igenom statistik över skattetillägg för åren 2013–2015. Utredningen har valt beskattningsåret 2014 som referensår. Det beror på att det året får anses mest pålitligt, bl.a. på grund av att det är den senaste tillgängliga informationen som utredningen fått ta del av som är mest komplett.

Det är en mycket liten del av alla uppgiftsskyldiga som det tas ut skattetillägg på. Beskattningsåret 2014 fattades 13 542 beslut om skattetillägg gällande inkomstskatt om sammanlagt 519 miljoner kronor. Utredningen har fått information av Skatteverket om att det inkom 472 045 inkomstdeklarationer avseende aktiebolag beskattningsår 2014 samt att det inkom cirka 7,5 miljoner inkomstdeklarationer avseende fysiska personer. Enligt information från Skatteverkets hemsida<sup>8</sup> utgör cirka 81 procent av dessa låginkomsttagare medan resterande cirka 19 procent är höginkomsttagare. Det är således endast cirka 7 promille (3221/472 045) av samtliga inkomstdeklarationer avseende aktiebolag som resulterar i skattetillägg. Denna siffra är säkerligen något för stor då det kan förekomma flera beslut om skattetillägg hos en deklarationsskyldig. För låginkomsttagare ut-

---

<sup>8</sup> Skatteverkets hemsida avseende statistik och historik. Under fördelning av kommunal och statlig inkomstskatt. [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

gör de beslutade skattetilläggen endast cirka 1 promille (7941/[7,5 miljoner x 81 procent]) av samtliga deklARATIONER för denna grupp. Gällande höginkomsttagarna utgör de beslutade skattetilläggen cirka 2 promille (2 300/[7,5 miljoner x 19 procent]). Även för låg- respektive höginkomsttagarna är relationen något för stor då det även här förekommer att flera beslut om skattetillägg härrör från samma deklARATION. Som sagts ovan är det således en mycket liten andel av den totala populationen deklARATIONSSKYLDIGA som ger upphov till beslut om skattetillägg vad gäller inkomstskatt. Den absoluta majoriteten av deklARATIONSSKYLDIGA lämnar alltså rätt uppgifter till Skatteverket och träffas därmed inte av förslagen.

I Tabell 13.4 återges könsfördelningen för de låg- och höginkomsttagare som utredningen kan tillskriva kön. Av tabellen framgår att cirka 75 procent av de beslutade skattetilläggen tas ut på män. Andelen kvinnor om cirka 25 procent av de beslutade skattetilläggen ligger någorlunda lika oberoende om de är låg- respektive höginkomsttagare.

**Tabell 13.4 Könsfördelning av beslutade skattetillägg avseende inkomstbeskattning 2014, antal beslut**

(Inom parantes anges radprocent)

Skattenivå	Man	Kvinna
Låg inkomst kommunalskatt 32 % <sup>9</sup>	5 673 (74 %)	1 989 (26 %)
Hög inkomst	1 806 (78 %)	494 (22 %)
Statlig skatt (52 % och 57 %)		
	<b>7 479</b>	<b>2 483</b>
<b>Summa:</b>	<b>(75 %)</b>	<b>(25 %)</b>

Även vad gäller mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter är det en mycket liten del av alla deklARATIONSSKYLDIGA som det tas ut skattetillägg på.

Det inkom 4 584 832 mervärdesskattedeklARATIONER beskattningsåret 2014. Utifrån dessa fattades det 28 848 beslut om skattetillägg om sammanlagt 283 miljoner kronor. Detta utgör en andel om cirka

<sup>9</sup> Denna grupp innefattar även den andel som tillskrivits marginalskattenivån. Se kapitel 6 för mer information.

6 promille. Av de beslutade skattetilläggen avser cirka 44 procent av besluten och cirka 17 procent av skattetilläggsbeloppet enskild näringsverksamhet. Handelsbolagen stod för cirka 8 procent av såväl beslut som belopp. Aktiebolag gav upphov till cirka 47 procent av besluten om skattetillägg och cirka 74 procent av det totala skattetilläggsbeloppet.

Det inkom vidare 4 739 126 arbetsgivardeklarationer beskattningsåret 2014 avseende arbetsgivaravgifter. Utifrån dessa fattades 13 740 beslut om skattetillägg om totalt cirka 61 miljoner kronor. Andelen skattetillägg i förhållande till det totala antalet deklarerationer är cirka 3 promille. Enskild näringsverksamhet låg bakom cirka 18 procent av besluten och cirka 5 procent av beloppet. Handelsbolagen gav upphov till cirka 6 procent av besluten och cirka 4 procent av beloppet. Från aktiebolagen härrör cirka 75 procent av besluten och cirka 91 procent av beloppet. Det är således från aktiebolagen som den absoluta majoriteten av antalet beslut och belopp härrör, avseende skattetillägg vad gäller arbetsgivaravgifter.

För beskattningsåret 2014 fattades det 328 beslut om skattetillägg avseende punktskatter utifrån 51 756 inlämnade punktskattedeklarationer. Andelen som gav upphov till skattetillägg är således cirka 6 promille. Det totala beloppet uppgår till cirka 9,5 miljoner kronor. Enskild näringsverksamhet låg bakom cirka 35 procent av besluten. Dock står dessa enbart för cirka 0,9 miljoner kronor. Handelsbolagen står både gällande antal beslut (17) och belopp (0,1 miljoner kronor) för en mycket liten andel. Det är återigen aktiebolagen som genererar både antalsmässigt (192 beslut, motsvarande cirka 59 procent) och beloppsmässigt (cirka 8 miljoner kronor, motsvarande cirka 84 procent) merparten av beslutade skattetillägg och skattetilläggsbelopp.

Det är således även vad gäller mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter en mycket liten andel av den totala populationen uppgiftsskyldiga som ger upphov till beslut om skattetillägg. Den absoluta majoriteten av uppgiftsskyldiga lämnar alltså rätt uppgifter till Skatteverket och berörs därmed inte av förslagen.

### 13.8.2 Effekter för företag och enskilda

I avsnitt 13.2 har utredningen redogjort för de tillämpningsproblem som finns i dag vid beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattningen.

För de företag och enskilda som inte fullgör sin uppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen på ett korrekt sätt och därmed kan påföras skattetillägg bedömer utredningen att förslagen till övervägande del är positiva. Detta eftersom sanktionssystemet bedöms bli mer legitimt och rättvist. Storleken av ett eventuellt skattetillägg blir enklare att förutse och det blir dessutom lättare att kontrollera riktigheten av ett skattetillägg som tagits ut.

Av kapitel 6 framgår att aktiebolag är den kategori uppgiftsskyldiga som svarar för flest antal skattetillägg och det största sammanlagda skattetilläggsbeloppet. Den näst största kategorin uppgiftsskyldiga, såväl antalsmässigt som beloppsmässigt, är fysiska personer.

När det gäller skattetillägg i näringsverksamhet avser den absoluta merparten av besluten mycket små verksamheter och skattetilläggen är, följdriktigt, i de allra flesta fall av mycket begränsad storlek.

Endast 1–2 procent av skattetilläggsbesluten avser skattetillägg om 200 000 kronor eller mer och endast någon promille av besluten avser skattetillägg om 500 000 kronor eller mer.

Av avsnitt 10.5 framgår vilka nivåer utredningen föreslår att skattetillägg ska tas ut med. För de juridiska personer som inte uppfyller sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt och därmed kan påföras skattetillägg kommer förslagen vid inkomstbeskattningen medföra en skärpning, detta såväl på den generella nivån som vid den förhöjda nivån. Den generella nivån om 15 procent av det undanhållna beloppet innebär för de juridiska personerna en höjning om cirka 67 procent jämfört med dagens regler. Man bör dock ha i åtanke att sanktionen för juridiska personer successivt har lindrats under åren. Detta genom att skattenivån succesivt efter skatteomläggningen 1990 har sänkts från 40 till 22 procent. Om man jämför utredningens förslag på generell nivå med en bolagsskatt om 28 procent<sup>10</sup>, blir effekten av förslaget enbart en ökning med cirka 34 procent ( $0,038/[0,28 \times 0,40]$ ). En tillkommande skärpning av skattetillägget med 10 procentenheter inne-

<sup>10</sup> Denna nivå på bolagsskatten används som referens då bolagsskatten under perioden 1994–2009 legat på denna nivå. Ekonomifakta webbsida under fakta och statistik.

bär en höjning med cirka 178 (16/9) procent jämfört med i dag. Utgår man dock från en bolagsskatt om 28 procent skulle höjningen bli cirka 127 (14/11) procent.

Något som inte får glömmas bort, när det kommer till hur företagen påverkas av utredningens förslag, är att den absoluta majoriteten av företag lämnar rätt uppgifter till Skatteverket och berörs därmed inte av förslagen. Det är enbart under en procent av den totala populationen av aktiebolag som inte uppfyller sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt. Det är således inte någon generell skärpning som uppstår för aktiebolagen. Förslagen är utformade för att uppfylla direktivens krav på att förstärka skattetilläggens allmänpreventiva effekt och bör därför höjas för juridiska personer eftersom de står för en stor andel av skattetilläggsbesluten och beloppen. Detsamma gäller för låginkomsttagarna.

För låginkomsttagare innebär den generella nivån om 15 procent en ökning av nivån på skattetillägget med cirka 15 procent (2/13). För höginkomsttagare innebär den föreslagna nivån en lindring motsvarande cirka 29 procent (6/21) respektive cirka 35 procent (8/23).

En tillkommande skärpning av skattetillägget med 10 procentenheter gör att höginkomsttagarna får en höjning av nivån på skattetillägget med cirka 19 (4/21) respektive cirka 9 (2/23) procent jämfört med dagens nivå. För låginkomsttagare blir höjningen cirka 92 (12/13) procent jämfört med i dag.

### 13.8.3 Administrativa och andra kostnader

I skatteförfarandelagen finns flera skyldigheter om att lämna uppgifter till Skatteverket, t.ex. skyldighet att lämna inkomstdeklaration och skyldighet att lämna skattedeklaration. Utredningens uppdrag omfattar inte att se över vilka uppgifter som ska lämnas till Skatteverket. Förslagen tar sikte på beräkningsreglerna för skattetillägg. Det innebär att förutsättningarna för att ta ut skattetillägg inte förändras. Utredningen bedömer att förslaget inte innebär någon förändring av företagens administrativa kostnader.

Syftet med utredningens förslag är bl.a. att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt. Under ideala förhållanden skulle inga skattetillägg tas ut. För de företag som inte fullgör sin upp-

giftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen på ett korrekt sätt, kan förslagen dock medföra en ökning av kostnader för skattetillägg.

#### 13.8.4 Konkurrens

En del av en förbättrad konkurrens är att företagen ska ha samma villkor för sin verksamhet. Dessa villkor innefattar även kostnadsvillkoren. Om en liten andel företag sparar in kostnader genom att inte lämna de uppgifter till Skatteverket som de enligt skatteförfarandelagen är skyldiga att göra, genererar detta en obalans jämfört med övriga företag. Att öka kostnaderna för de som inte uppfyller sin uppgiftsskyldighet skapar förutsättningar för att dessa företag ska höja sin beredskap för att lämna rätt uppgifter till Skatteverket. Därigenom utjämnas även den tidigare kostnadsmässiga obalansen. Företagen får således en jämbördig kostnadssituation avseende sina åtaganden mot Skatteverket.

Utredningens förslag syftar även till att höja tröskeln för de företag som funderar på eller är verksamma i den svarta sektorn. Genom att höja sanktionen vid undanhållande av inkomster är det utredningens förhoppning att fler väljer att vara verksamma inom den vita sektorn. Förslagen skulle på detta sätt kunna skapa mer rättvisa för företag att bedriva sin verksamhet.

#### 13.8.5 Små företag

Det är de mycket små och små aktiebolagen som genererar en stor andel av de beslutade skattetilläggen och beloppen inom gruppen juridiska personer. I tabell 6.8 i kapitel 6 redovisar utredningen hur skattetilläggen beskattningsåren 2013–2015 är fördelade på storlek av näringsverksamhet. För att förstärka den allmänpreventiva effekten av skattetillägg för denna grupp kommer utredningens förslag medföra att de får skärpta skattetillägg jämfört med dagens regelverk. Dessa företag kommer dock inte träffas hårdare än övriga företag som riskerar skattetillägg enligt utredningens förslag. Eftersom de mycket små och små aktiebolagen utgör en stor andel av de som får skattetillägg kommer de även att stå för en stor andel av de ökade kostnaderna för skattetillägg. Andelen som ger upphov till skatte-

tillägg är dock mycket liten. Den absoluta majoriteten av de mindre företagen kommer därför inte att beröras av förslagen.

Det ligger inte i utredningens uppdrag att ändra beskattningsreglerna eller göra ändringar i skyldigheterna i skatteförfarandelagen att lämna uppgifter till Skatteverket, t.ex. skyldighet att lämna inkomstdeklaration och skyldighet att lämna skattedeklaration. I utredningens uppdrag ligger dock att stärka incitamentet för enskilda att fullgöra uppgiftsskyldigheten på ett noggrant och omsorgsfullt sätt. Eftersom de små företagen står för en stor andel av beslutade skattetillägg i dag är det viktigt att även dessa företag får ökade incitament att fullgöra sina skyldigheter.

Konsekvenserna av förslaget för enskilda näringsidkare är beroende av var på skatteskalen de befinner sig i dag. Om de är låginkomsttagare kommer de få en generell skärpning av skattetilläggen, medan om de är höginkomsttagare kommer de få en generell lindring.

Utredningen föreslår mot denna bakgrund att ingen särskild hänsyn tas till små företag eller företagare i regleringen. Om tillämpningen av bestämmelserna i något enskilt fall leder till ett orimligt högt skattetillägg i förhållande till felets art, får detta hanteras inom ramen för befrielsereglerna i 51 kap. SFL.

### 13.9 Effekter för jämställdheten

Förändringarna av beräkning av skattetillägg riktar sig inte på något sätt speciellt till män eller kvinnor. Oberoende av om den uppgiftsskyldige är en man eller kvinna blir effekterna av regeländringarna desamma. Däremot tas den övervägande majoriteten av alla skattetillägg vid inkomstbeskattningen ut på män. Av Tabell 13.4 (se avsnitt 13.8.1) framgår att cirka 75 procent av beslutade skattetillägg vid inkomstbeskattningen tas ut på män. Andelen män och kvinnor som det tas ut skattetillägg på är ytterst liten i förhållande till populationen. Bland de som skattetillägg tas ut på är dock män överrepresenterade. Män kommer således i större utsträckning än kvinnor att beröras av de ändrade reglerna.



## 13.10 Förenlighet med EU-rätten

Enligt direktiven måste regelverket vara förenligt med EU-rätten och den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen. De föreslagna bestämmelserna om beräkning av skattetillägg är enligt utredningens bedömning förenliga med EU-rätten och Europakonventionen (se avsnitt 11.5).

## 13.11 Övriga effekter

### 13.11.1 Ikraftträdande och informationsinsatser

De lagändringar som följer av utredningens förslag föreslås träda i kraft den 1 april 2019 (se kapitel 12).

Syftet med utredningens förslag är bl.a. att förstärka den allmänpreventiva effekten av skattetillägg. För att åstadkomma detta måste allmänheten vara medveten om de förändringar som genomförs i regelverket och också om Skatteverkets kontrollverksamhet. Det är därför viktigt att Skatteverket informerar de uppgiftsskyldiga om regleringen och dess effekter. Detta gäller speciellt de grupper som uppvisar stor andel av beslutade skattetillägg i dag. Utredningen anser att Skatteverket speciellt behöver se över sina informationsinsatser till de mycket små och små företagen då denna grupp uppvisar stor andel av beslutade skattetillägg och skattetilläggsbelopp.

### 13.11.2 Övriga effekter

Utredningen bedömer att den föreslagna regleringen inte innebär några konsekvenser för den kommunala självstyrelsen och offentlig service i olika delar av landet. Förslagen innebär inte heller några ytterligare konsekvenser avseende företagen än de ovan genomgångna. Förslaget har inga konsekvenser avseende miljön eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.



# 14 Författningskommentar

## 14.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

### 49 kap.

#### 10 §

*Skattetillägg får inte tas ut om*

*1. den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret,*

*2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, eller*

*3. det belopp som kunde ha undanhållits beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229) genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt, eller*

*4. det skattebelopp, som avser annan skatt än skatt enligt inkomstskattelagen, som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.*

I paragrafen har en följdändring gjorts med anledning av att skattetillägget vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet. En ny punkt som ersätter den tidigare punkten 3, vilken i stället benämns punkten 4, har förts in.

I den nya *tredje punkten* finns ett undantag för obetydligt belopp som kunde ha undanhållits beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Det som avses är det belopp som i det enskilda fallet har undanhållits beskattning, t.ex. en oredovisad förvärvsinkomst eller ett avdragsbelopp. Det undanhållna beloppet i punktens mening ska alltså inte förväxlas med det belopp som kvarstår efter

beräkning av slutlig skatt enligt inkomstskattelagen, dvs. resultatet efter allmänna avdrag, grundavdrag, och skattereduktioner.

Skatteverket har i ett ställningstagande från 2015 tagit upp beloppsgränser för uttag av skattetillägg och för efterbeskattning, se Skatteverkets rättsliga ställningstagande ”Obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp vid uttag av skattetillägg och efterbeskattning enligt SFL (ersätter tidigare ställningstagande)” (dnr 131 473018-15/111).<sup>1</sup> Skatteverket anser att ett skattebelopp eller avgiftsbelopp är obetydligt om det uppgår till högst 10 procent av ett prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken. En genomsnittlig motsvarande andel på undanhållet belopp är högst 30 procent av ett prisbasbelopp. Med obetydligt belopp enligt förevarande punkt bör därmed avses att beloppet inte överstiger 30 procent av prisbasbeloppet enligt socialförsäkringsbalken.

Motsvarande principer som gäller vid bedömningen av vad som avses med ett obetydligt skattebelopp enligt den nya punkten 4, bör, med undantag av beloppsgränser, vara vägledande vid bedömningen av vad som avses med ett obetydligt belopp som undanhållits inkomstbeskattning.

Den nya *punkten 4* har förtydligats så att det framgår att den gäller annan skatt än skatt enligt inkomstskattelagen.

## 11 §

*Skattetillägget är 15 procent av det belopp som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen (1999:1229) (skattetillägg på undanhållet belopp).*

*Detsamma gäller om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av näringsverksamhet eller i inkomstlaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår. I ett sådant fall ska skattetillägget beräknas på det belopp som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.*

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift inom inkomstbeskattningen. Till skillnad från vad

---

<sup>1</sup> Detta ställningstagande bör enligt förarbetena till skatteförfarandelagen (2011:1244) vara vägledande vid bedömningen av vad som avses med att ett skattebelopp är obetydligt (prop. 2010/11:165 s. 1117).

som gäller enligt nuvarande bestämmelser i 11 § ska skattetillägget inte beräknas på underlag av undandragen skatt utan i stället på undanhållet belopp.

I *första stycket* definieras uttrycket skattetillägg på undanhållet belopp som det ska förstås i detta kapitel. Uttrycket används sedan i 13 och 15 §§.

Med undanhållet belopp menas det belopp som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen. Det som avses är det belopp som i det enskilda fallet har undanhållits beskattning, t.ex. en oredovisad förvärvsinkomst eller ett avdragsbelopp, efter att hänsyn har tagits till invändningar som rör samma fråga som den som utgjort grunden för skattetillägget. Det undanhållna beloppet i paragrafens mening ska alltså inte förväxlas med det belopp som kvarstår efter beräkning av slutlig skatt enligt inkomstskattelagen, dvs. resultatet efter allmänna avdrag, grundavdrag och skattereduktioner.

*Andra stycket* ersätter nuvarande 14 §. I andra stycket anges hur skattetillägget ska beräknas om en oriktig uppgift, om den hade följts, skulle ha lett till ett underskott eller en ökning av ett underskott. Till skillnad mot i dag ska skattetillägget inte beräknas på ett kvoterat underlag utan i stället ska skattetillägget beräknas på underlag av hela det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Beräkningen ska inte påverkas av att det handlar om ett underskott, dvs. är negativt, utan beloppet ska behandlas på samma sätt som ett överskott.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.2, 10.3 och 10.5.

## 12 §

*Skattetillägget ska höjas med 10 procentenheter om*

*1. det undanhållna beloppet genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i ett inkomstslag för ett beskattningsår överstiger 20 prisbasbelopp, eller*

*2. den oriktiga uppgiften är en upprepad oriktig uppgift.*

*En oriktig uppgift anses som upprepad om*

*1. den har lämnats i ett inkomstslag för ett beskattningsår, och*

*2. en oriktig uppgift tidigare har lämnats i samma inkomstslag för något av de föregående fem beskattningsåren.*

I paragrafen, som är ny, anges situationer när förhöjt skattetillägg ska tas ut. Syftet med det förhöjda skattetillägget är att understryka allvaret i att brista i uppgiftsskyldigheten till Skatteverket.

*Första punkten* tar sikte på fall när det är fråga om en engångsöverträdelse under ett och samma beskattningsår. Med engångsöverträdelse menas här att den berörde inte har lämnat någon oriktig uppgift i samma inkomstslag, som skattetillägg tagits ut för, de föregående fem beskattningsåren.

Med inkomstslag menas inkomstslagen tjänst, näringsverksamhet och kapital.

Enligt paragrafen ska skattetilläggets generella nivå på 15 procent höjas med 10 procentenheter om det undanhållna beloppet genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i samma inkomstslag överstiger 20 prisbasbelopp. Det spelar ingen roll om de oriktiga uppgifterna har lämnats vid olika tillfällen under beskattningsåret. Vad som utgör undanhållet belopp framgår av kommentaren till 11 §.

Genom att använda indexet prisbasbelopp kommer beloppsgränsen i paragrafen att justeras varje år allteftersom prisbasbeloppet ändras. Enligt 3 kap. 2 § SFL har termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. Av 2 kap. 27 § inkomstskattelagen framgår att med prisbasbelopp avses det prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken som gällde för det kalenderår då beskattningsåret gick ut.

Varje inkomstslag som påverkas av oriktiga uppgifter ska bedömas för sig. Det innebär att om den uppgiftsskyldige har lämnat oriktiga uppgifter i två inkomstslag och det undanhållna beloppet i det första inkomstslaget understiger 20 prisbasbelopp och det undanhållna beloppet i det andra inkomstslaget överstiger 20 prisbasbelopp, ska förhöjt skattetillägg endast tas ut avseende den oriktiga uppgiften i det andra inkomstslaget. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

En person har lämnat en oriktig uppgift i inkomstslaget kapital, som understiger 20 prisbasbelopp. Personen har också lämnat en oriktig uppgift i inkomstslaget tjänst, som överstiger 20 prisbasbelopp. Eftersom det är fråga om två olika inkomstslag ska förhöjt skattetillägg tas ut endast för den oriktiga uppgiften i inkomstslaget tjänst.

Om Skatteverket sätter ned underlaget för skattetillägg vid en omprövning eller om det satts ned efter en dom, och det kvarstående undanhållna beloppet i ett inkomstslag inte längre överstiger beloppsgränsen för förhöjt skattetillägg, ska skattetillägget sänkas till den generella nivån. Återstår endast ett obetydligt belopp efter ändringen ska skattetillägget undanröjas.

Om Skatteverket höjer underlaget för skattetillägg vid en omprövning eller efter en dom och det undanhållna beloppet genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i det aktuella inkomstslaget därigenom överstiger beloppsgränsen, ska skattetillägget följaktligen höjas.

Av *andra punkten* framgår att skattetillägget ska höjas med 10 procentenheter om det är fråga om en upprepad oriktig uppgift.

Vad som avses med en upprepad oriktig uppgift definieras i paragrafen. En oriktig uppgift anses som upprepad om den har lämnats i ett inkomstslag för ett beskattningsår, och en oriktig uppgift tidigare har lämnats i samma inkomstslag, för något av de föregående fem beskattningsåren.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 och 5 §§ SFL.

För att illustrera när det kan vara fråga om en upprepad oriktig uppgift kan följande exempel lämnas.

En uppgiftsskyldig har lämnat en oriktig uppgift som består i en oredovisad inkomst i inkomstslaget tjänst för beskattningsår 2019. Skattetillägg tas ut på den oriktiga uppgiften. Om den uppgiftsskyldige åter lämnar en oriktig uppgift i samma inkomstslag före utgången av 2024, dvs. senast det femte beskattningsåret efter det att den första oriktiga uppgiften lämnades, kommer den att betraktas som en upprepad oriktig uppgift i förslagets mening.

I vissa fall fattar Skatteverket beslut om skattetillägg för ett antal beskattningsår i följd, vid ett och samma tillfälle. Om Skatteverket exempelvis fattar beslut om skattetillägg för fem beskattningsår i följd, och något skattetillägg tidigare inte har tagits ut, är de oriktiga uppgifterna för åren 2–5 att anse som uppregade. Det beror på att

de oriktiga uppgifterna har lämnats för olika beskattningsår. Vid vilken tidpunkt Skatteverket fattar sina beslut ska således inte påverka tillämpningen av bestämmelsen.

I 10 § lagförslaget anges i fyra punkter när skattetillägg inte får tas ut. Om skattetillägg inte har tagits ut för en oriktig uppgift enligt 10 § ska en sådan oriktig uppgift inte heller ligga till grund för förhöjt skattetillägg enligt den andra punkten i förevarande paragraf. En oriktig uppgift som faller in under 10 § anses alltså inte som en tidigare lämnad oriktig uppgift i punktens mening.

Skattetillägget för en och samma oriktiga uppgift ska inte höjas både på den grunden att det är fråga om ett betydande skattebelopp som undanhållits och på den grunden att det är fråga om en upprepad oriktig uppgift. Punkterna 1 och 2 ska alltså inte tillämpas samtidigt.

Om det förhöjda skattetillägget leder till ett oskäligt skattetillägg i förhållande till felets art, får detta hanteras inom ramen för befrielsereglerna. Det kan bli aktuellt när en oriktig uppgift av visst slag, t.ex. på grund av en missuppfattning av skattereglerna eller en felaktighet i ett datorprogram, upprepats vid flera olika tillfällen innan den upptäcks. Det framgår av 51 kap. 1 § SFL i vilka fall Skatteverket ska besluta om befrielse av skattetillägg. Det kan framhållas att Skatteverket på eget initiativ (ex officio) ska beakta befrielsegrunderna.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.5.2.

### 13 §

*Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår, är skattetillägget på undanhållet belopp 2 procent.*

Den nuvarande bestämmelsen som reglerar beräkning av skattetillägg vid periodiseringsfel har delats upp på två paragrafer, förevarande paragraf och 14 c §. Uppdelningen är föranledd av att bestämmelserna om beräkning av skattetillägg har strukturerats om till följd av förslaget att beräkning av skattetillägg ska ske på underlag av det undanhållna beloppet vid inkomstbeskattningen och den undandragna skatten vad gäller annan skatt än inkomstskatt.



I paragrafen regleras beräkningen av skattetillägg vid periodiseringsfel vid inkomstbeskattningen.

Vad som avses med skattetillägg på undanhållet belopp framgår av 11 §.

Paragrafen anger ett undantag från huvudregeln i 11 §, vilket innebär att bestämmelserna i 12 § om förhöjt skattetillägg inte heller ska tillämpas i periodiseringsfall.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 11.2.

#### 14 §

*Om den oriktiga uppgiften består i att en inkomst har redovisats i fel inkomstslag ska skattetillägget beräknas på hälften av den felaktigt redovisade inkomsten.*

Paragrafen saknar motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen anges förutsättningarna för beräkningen av skattetillägg om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs till fel inkomstslag, dvs. när oriktigheten grundar sig på en felaktig rättslig klassificering. Om exempelvis en person i sin inkomstdeklaration har lämnat en uppgift om en inkomst i inkomstslaget kapital i stället för rätteligen i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget näringsverksamhet ska den omständigheten att beloppet har tagits upp till beskattning tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

Bestämmelsen är en följd av förslaget att skattetillägg vid oriktig uppgift vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet. Enligt gällande huvudregel i 11 § beräknas skattetillägget vid oriktig uppgift på undandragen skatt. Det innebär att skattetillägget vid en oriktig uppgift bestående i en felaktig rättslig klassificering i dag beräknas på den skattelättnad som den oriktiga uppgiften kunde ha medfört om den godtagits. Någon liknande differens avseende undanhållet belopp uppstår inte när en inkomst har tagits upp i fel inkomstslag. För att den nya regleringen inte ska slå alltför hårt och leda till skattetillägg som inte står i proportion till överträdelsen, vilket kan bli fallet vid beräkning efter principerna i normalfallet, ska skattetillägget i ett sådant fall beräknas på hälften av den felaktigt redovisade inkomsten. Följande exempel får illustrera bestämmelsen.

En person har i sin inkomstdeklaration redovisat en inkomst om 100 000 kronor i inkomstslaget kapital som rätteligen skulle ha redovisats i inkomstslaget tjänst. Skattetillägg ska tas ut med 15 procent på hälften av den felaktigt redovisade inkomsten (100 000 x 0,5 x 15). Det innebär att skattetillägget blir 7 500 kronor. Om skattetillägget i stället beräknas enligt principerna i normalfallet enligt förslaget blir detta 15 000 kronor vid ett belopp om 100 000 kronor.

När en förvärvsinkomst beskattas enbart med kommunal inkomstskatt är skattesatsen ungefär densamma som för skattesatsen för kapitalinkomster, dvs. 30 procent. Någon nämndvärd ”vinst” av felredovisningen följer således inte. Detsamma kan inträffa om t.ex. en enskild näringsidkare har redovisat en inkomst av tjänst i stället för inkomst av näringsverksamhet. Om skattetillägget inte står i proportion till felaktigheten får befrielsereglerna i 51 kap. 1 § SFL tillämpas. Delvis befrielse från skattetillägg bör i ett sådant fall medges. Storleken på befrielsen kan lämpligen bestämmas till hälften. Det kan i sammanhanget påpekas att Skatteverket på eget initiativ (ex officio) ska beakta befrielsegrunderna.

Paragrafen anger ett undantag från huvudregeln i 11 §, vilket innebär att bestämmelserna i 12 § om förhöjt skattetillägg inte heller ska tillämpas i fråga om en inkomst som har redovisats i fel inkomstslag.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 11.3.

#### 14 a §

*Skattetillägg på annan skatt än skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften (skattetillägg på undandragen skatt).*

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift på annan skatt än skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

I paragrafen definieras uttrycket skattetillägg på undandragen skatt som det ska förstås i detta kapitel. Uttrycket används sedan i 14 c och 15 §§.

Med ”annan skatt” menas mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6, dvs. skatt eller avgift enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 den lagen, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader och lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

Någon förändring av möjligheterna att ta ut skattetillägg är det inte fråga om. Skillnaderna i regleringen i förhållande till nuvarande regler föranleds av en omstrukturering av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg till följd av förslaget att beräkning av skattetillägg ska ske på underlag av det undanhållna beloppet vid inkomstbeskattningen och den undandragna skatten vad gäller annan skatt.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.2 och 10.5.1.

#### 14 b §

*Skattetillägget ska höjas med 7 procentenheter om*

*1. den undandragna skatten genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i samma skatteslag för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod överstiger 10 prisbasbelopp, eller*

*2. den oriktiga uppgiften är en upprepad oriktig uppgift.*

*En oriktig uppgift anses som upprepad om*

*1. den har lämnats i ett skatteslag för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod, och*

*2. en oriktig uppgift tidigare har lämnats i samma skatteslag, för något av de föregående fem beskattningsåren.*

I paragrafen, som är ny, anges situationer när förhöjt skattetillägg ska tas ut.

*Första punkten* tar sikte på fall när det är fråga om en engångsöverträdelse under ett och samma beskattningsår eller samma redovisningsperiod. Med engångsöverträdelse menas här att den berörde inte har lämnat någon oriktig uppgift i samma skatteslag, som skattetillägg tagits ut för, de föregående fem beskattningsåren.

Med skatteslag menas t.ex. fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader, mervärdesskatt och enskilda punktskatter som räknas upp i 3 kap. 15 § SFL. I begreppet skatteslag innefattas även

de avgiftsslag som enligt 49 kap. 3 § SFL omfattas av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg, dvs. avgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980), avgift enligt 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, samt avgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

Enligt paragrafen ska skattetilläggets generella nivå på 20 procent höjas med 7 procentenheter om den undandragna skatten genom en oriktig uppgift eller flera oriktiga uppgifter i samma skatteslag överstiger 10 prisbasbelopp.

Genom att använda indexet prisbasbelopp kommer beloppsgränsen i paragrafen att justeras varje år allteftersom prisbasbeloppet ändras. Med prisbasbelopp avses det prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken som gällde för det kalenderår då beskattningsåret gick ut.

Varje skatteslag som påverkas av oriktiga uppgifter ska bedömas för sig. Det innebär att om den uppgiftsskyldige har lämnat oriktiga uppgifter i två skatteslag och det undandragna skattebeloppet i det första skatteslaget understiger 10 prisbasbelopp och det undandragna skattebeloppet i det andra skatteslaget överstiger 10 prisbasbelopp, ska förhöjt skattetillägg endast tas ut avseende den oriktiga uppgiften i det andra skatteslaget. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

En person har lämnat en oriktig uppgift avseende ingående mervärdesskatt, vilken skulle ha medfört ett skatteundandragande som inte överstiger 10 prisbasbelopp. Personen har också lämnat en oriktig uppgift avseende arbetsgivaravgifter, vilken skulle ha medfört ett skatteundandragande som överstiger 10 prisbasbelopp. Eftersom det är fråga om två olika skatteslag ska förhöjt skattetillägg endast tas ut på arbetsgivaravgifterna.

Om en omprövning av ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt avser flera redovisningsperioder och det inte framgår till vilka perioder skatten eller avgiften ska hänföras, får en omprövning enligt 66 kap. 35 § SFL hänföras till en viss period. Det hindrar inte att skattetillägg tas ut om den uppgiftsskyldige har lämnat oriktiga uppgifter i en eller flera skattedeclarationer. När bedömningen görs om skattetillägget ska höjas bör dock av rätts-säkerhetsskäl hänsyn tas till att skattetillägget avser flera perioder. En uppdelning av skattebeloppet på de antal perioder som de oriktiga uppgifterna är hänförliga till bör göras. Om beloppet för varje

period understiger 10 prisbasbelopp ska förhöjt skattetillägg inte tas ut.

Av *andra punkten* framgår att skattetillägget ska höjas med 7 procentenheter om det är fråga om en upprepad oriktig uppgift. Det förhöjda skattetillägget syftar till att understryka allvaret i att återkommande brista i uppgiftsskyldigheten till Skatteverket.

Vad som avses med en upprepad oriktig uppgift definieras i paragrafen. En oriktig uppgift anses som upprepad om den har lämnats i ett skatteslag för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod, och en oriktig uppgift tidigare har lämnats i samma skatteslag, för något av de föregående fem beskattningsåren. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 och 5 §§ SFL.

För att illustrera när det kan vara fråga om en upprepad oriktig uppgift kan följande exempel lämnas.

En uppgiftsskyldig har lämnat en oriktig uppgift som består i ett oredovisat mervärdesskattebelopp för redovisningsperioden juli 2019. Skattetillägg tas ut på den oriktiga uppgiften. Om den uppgiftsskyldige åter lämnar en oriktig uppgift i fråga om mervärdesskatt före utgången av 2024, dvs. senast det femte beskattningsåret efter det beskattningsår som den första oriktiga uppgiften lämnades, kommer den att betraktas som en upprepad oriktig uppgift i förslaget mening.

I vissa fall fattar Skatteverket beslut om skattetillägg för ett antal beskattningsår i följd, vid ett och samma tillfälle. Om Skatteverket exempelvis fattar beslut om ett skattetillägg för fem beskattningsår i följd, och den berörde tidigare inte har fått något skattetillägg, är de oriktiga uppgifterna för åren 2–5 att anse som upprepade.

Om en omprövning av ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt avser flera redovisningsperioder och det inte framgår till vilka perioder skatten eller avgiften ska hänföras, får en omprövning enligt 66 kap. 35 § SFL hänföras till en viss period. När bedömningen görs om det är fråga om en upprepad oriktig uppgift ska, i konsekvens med vad som ovan anges under första punkten vid bedömning av om prisbasbeloppsgräns har uppnåtts, en uppdelning av skattebeloppet på de antal perioder som de oriktiga uppgifterna är hänförliga till göras. Om Skatteverket exempelvis fattar beslut om ett skattetillägg för tolv redovisningsperioder i följd där redovisningsperioden är en kalendermånad, och den berörde tidigare inte har fått något skattetillägg, är de oriktiga uppgifterna för redovisningsperioderna 2–12 att anse som upprepade.

Det beror på att de oriktiga uppgifterna har lämnats olika redovisningsperioder. Vid vilken tidpunkt Skatteverket fattar sina beslut ska således inte påverka tillämpningen av bestämmelsen.

I 10 § lagförslaget anges i fyra punkter när skattetillägg inte får tas ut. Om skattetillägg inte har tagits ut för en oriktig uppgift enligt 10 § ska en sådan oriktig uppgift inte heller ligga till grund för förhöjt skattetillägg enligt den andra punkten i förevarande paragraf. En oriktig uppgift som faller in under 10 § anses alltså inte som en tidigare lämnad oriktig uppgift i punktens mening.

Skattetillägget för en och samma oriktiga uppgift ska inte höjas både på den grunden att det är fråga om ett betydande skattebelopp som undanhållits och på den grunden att det är fråga om en upprepad oriktig uppgift. Punkterna 1 och 2 ska således inte tillämpas samtidigt.

Om tillämpningen av det förhöjda skattetillägget i något enskilt fall leder till ett oskäligt skattetillägg i förhållande till felets art, får detta hanteras inom ramen för befrielsereglerna. Det kan bli aktuellt när en oriktig uppgift av visst slag, t.ex. på grund av en missuppfattning av skattereglerna eller en felaktighet i ett datorprogram, upprepats vid flera olika tillfällen innan den upptäcks. Det framgår av 51 kap. 1 § SFL i vilka fall Skatteverket ska besluta om befrielse av skattetillägg. Det kan framhållas att Skatteverket på eget initiativ (*ex officio*) ska beakta befrielsegrunderna.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.5.2.

#### 14 c §

*Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod, är skattetillägget på undandragen skatt 2 procent.*

Den nuvarande bestämmelsen som reglerar beräkning av skattetillägg vid periodiseringsfel har delats upp på två paragrafer, förevarande paragraf och 13 §. Uppdelningen är föranledd av att bestämmelserna om beräkning av skattetillägg har strukturerats om till följd av förslaget att beräkning av skattetillägg ska ske på underlag av det undanhållna beloppet vid inkomstbeskattningen och den undandragna skatten vad gäller annan skatt än inkomstskatt.

Enligt paragrafen ska skattetillägget beräknas efter en procent-sats om 2 procent om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod. Punkterna 2 a och b i nuvarande 13 § slopas därmed.

Vad som avses med skattetillägg på undandragen skatt framgår av 14 a §.

Paragrafen anger ett undantag från huvudregeln i 14 a §, vilket innebär att bestämmelserna i 14 b § om förhöjt skattetillägg inte heller ska tillämpas i periodiseringsfall.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 11.2.

### 15 §

*Vid skönsbeskattning är skattetillägget på undanhållet belopp 25 procent och skattetillägget på undandragen skatt 27 procent. Skattetillägget ska beräknas på*

*1. det belopp eller den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt*

*a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och*

*b) de avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och*

*2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.*

*I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 c §§.*

I paragrafen har ändringar gjorts i första och andra stycket med anledning av att skattetillägget vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet.

I första stycket anges procentsatser och hur skattetillägget ska beräknas. Vad som avses med skattetillägg på undanhållet belopp framgår av 11 § och vad som menas med skattetillägg på undandragen skatt framgår av 14 a §.

I *andra stycket* anges att för det fall skönsbeskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 c §§.

Detta innebär att Skatteverket ska undanta rättelse av oriktig uppgift, som kan föranleda skattetillägg, när man beräknar skattetillägget på det skönsmässigt uppskattade beloppet. Underlaget ska således, liksom enligt gällande rätt, delas upp på oriktig uppgift och den skönsmässiga uppskattningen. Till den del höjningen sker på grund av uppskattning ska skattetillägg beräknas enligt förevarande paragraf. Till den del höjningen innefattar konstaterade oriktiga uppgifter, ska tillägget dock beräknas enligt 11–14 c §§. Effekterna av att skattetillägget beräknas enligt förevarande paragraf och 11–14 c §§ är olika. Skälen till detta är flera. Ett skäl är att skattetillägg som tas ut på grund av skönsbeskattning beräknas efter en högre procentsats än vad som gäller enligt huvudreglerna för oriktig uppgift (11 och 14 a §§). Ett annat skäl är att skattetillägg vid periodiseringsfel tas ut med en låg procentsats (13 och 14 c §§) och vid redovisning i fel inkomstslag (14 §) beräknas skattetillägget på hälften av det skattetilläggsgrundande underlaget. Tillämpningen av paragrafen kan illustreras med följande exempel.

I exemplet bortses från egenavgifter. En enskild näringsidkare redovisar inkomst av näringsverksamhet med 200 000 kronor. Vid granskning av deklARATIONEN konstateras två oriktiga uppgifter som består i att ett avdrag har tagits upp 4 000 kronor för högt och att ett direktavdrag gjorts i stället för värdeminskningsavdrag för inventarier med 6 000 kronor. Bristfällig bokföring m.m. ger stöd för skönsbeskattning. Skatteverket uppskattar att näringsidkaren haft ytterligare inkomst av näringsverksamhet med 40 000 kronor. Skattetillägg på de oriktiga uppgifterna om 10 000 kronor (4 000 + 6 000) ska beräknas enligt 11 och 13 §§. Därvid sker beräkningen såvitt avser det felaktiga avdraget enligt 11 § och periodiseringsfelet enligt 13 §. Till den del beskattningsbeslutet innefattar skönsmässig uppskattning, dvs. 40 000 kronor, ska skattetillägg beräknas enligt förevarande paragraf.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.6.



## 16 §

*Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, är skattetillägget 25 procent av detta belopp.*

*Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas, är skattetillägget 25 procent av det underskott som utnyttjas.*

I paragrafen finns särskilda beräkningsbestämmelser för fall då skönsbeskattningen påverkar ett underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst.

Både *första och andra stycket* ändras på så sätt att skattetillägget ska beräknas på underlag av hela underskottsbeloppet, till skillnad från det kvoterade underlag som skattetillägget ska beräknas på enligt paragrafens nuvarande lydelse.

Beräkningen av skattetillägg i underskottsfall ska inte påverkas av att det handlar om ett underskott, dvs. är negativt, utan beloppet ska behandlas på samma sätt som ett skönmässigt uppskattat överskott.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.3.

## 17 §

*Skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut är*

*1. 25 procent av det ytterligare belopp som har bestämts genom omprövningsbeslutet, eller*

*2. 27 procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.*

Paragrafen har ändrats på så sätt att två punkter har införts. Ändringen är föranledd av utredningens förslag om att beräkna skattetillägg vid inkomstbeskattningen på underlag av undanhållet belopp.

I *punkten 1*, vars innehåll är nytt, anges att skattetillägg som under vissa förutsättningar ska tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §), ska beräknas till 25 procent av det ytterligare belopp som har bestämts genom omprövningsbeslutet.

Enligt *andra punkten* är skattetillägget som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut 27 procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet. Denna punkt gäller sådana andra skatter än inkomstskatt som redovisas i inkomstdeklaration.

#### 20 §

Som en konsekvens av förslaget att beräkna skattetillägget vid inkomstbeskattningen på underlag av undanhållet belopp har tillämpningsutrymmet för paragrafen försvunnet. Den har därför tagits bort.

#### 21 §

I och med att skattetillägget vid inkomstbeskattningen inte längre ska beräknas på underlag av den undandragna skatten har tillämpningsutrymmet för paragrafen försvunnit. Den har därför tagits bort.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna i skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 april 2019.

När det gäller den nya lydelsen av bestämmelserna i 49 kap. 10, 11, 13 och 15–17 §§ ska dessa tillämpas första gången på uppgifter som ska lämnas efter den 31 mars 2019. Detsamma gäller de nya bestämmelserna i 49 kap. 12 och 14–14 c §§. De upphävda bestämmelserna i 49 kap. 14, 20 och 21 §§ ska fortfarande gälla för uppgifter som har lämnats före den 1 april 2019.

Bestämmelserna behandlas i kapitel 12.

## 14.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

### 23 §

I paragrafen anges (utöver vad som anges i andra paragrafer) vilka bestämmelser i skatteförfarandelagen som ska tillämpas för svensk mervärdesskatt som ska redovisas genom någon av de särskilda ordningarna.

I *punkten 9* har en följdändring gjorts med anledning av utredningens förslag om ändrade bestämmelser om beräkning av skattetillägg. Bestämmelser om beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift som gäller för mervärdesskatt finns i 14 a–14 c §§ lagförslaget.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringen i lagen om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster träder i kraft den 1 april 2019. Bestämmelserna i 23 § i den nya lydelsen ska tillämpas första gången på uppgifter som ska lämnas efter den 31 mars 2019.



# Särskilda yttranden

## **Särskilt yttrande av experten Annika Fritsch**

### **Övergripande synpunkter**

Det svenska systemet med skattetillägg innebär ett i grunden strikt ansvar för oriktiga uppgifter, vilket länge har kritiserats utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Utredningens uppdrag är dock begränsat till en översyn av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i syfte att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt, men samtidigt göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist. Uppdraget omfattar inte att se över tillämpningsområdet eller förutsättningarna för att ta ut skattetillägg och inte heller befrielsereglerna. Även med dessa begränsningar finns det dock, enligt min uppfattning, anledning att i betänkandet peka på effekter och problem som uppstår genom förslagen.

Det är fastslaget att skattetillägg är ett straff enligt Europakonventionen om mänskliga rättigheter. Jag menar att det utifrån detta behövs en analys av förslagen och konsekvenserna även ur ett mera straffrättsligt perspektiv. Utredningen fokuserar på att förslagen ska vara allmänpreventiva och verka avskräckande. Beträffande eventuella problem med förslagen hänvisas generellt till att de får lösas via befrielsereglerna, som inte omfattas av uppdraget. Jag menar dock att det inte går att åstadkomma ett legitimt och rättvist sanktionssystem om man enbart fokuserar på beräkningsreglerna. Utredningen föreslår omfattande förändringar av reglerna avseende underlaget för beräkning av skattetillägg vid inkomstbeskattningen, nya regler för behandling av oriktig uppgift vid underskott i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet samt, införandet av en grundnivå och en förhöjd nivå för uttag av skattetillägg både vid inkomstbeskattningen och för övriga skatteslag. Jag saknar en ordentlig analys av om och

hur de nya problem som förslagen leder till kan hanteras av befrielse-reglerna och vilka förändringar av dem som behövs om utredningens förslag genomförs.

### **Närmare synpunkter på förslagen avseende skattetillägg vid inkomstbeskattningen**

Utredningens förslag att skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas på undanhållet belopp i stället för som i dag, på undandragen skatt kan medföra en viss förbättring av systemet genom att det blir något enklare och mer begripligt. Det medför att man slipper dagens komplicerade beräkningar med ”räträkning” och fiktiva skatteberäkningar för att bestämma skattetilläggets belopp. Beträffande utformningen av förslaget anser jag dock att det finns anledning till kritik och förändring.

Utredningen föreslår en huvudregel för skattetillägg på 15 procent samt att ett förhöjt skattetillägg med ytterligare 10 procentenheter som ska tas ut om den oriktiga uppgiften avser ett belopp över 20 prisbasbelopp eller om den oriktiga uppgiften är upprepad. Sammanlagt alltså 15 + 10 procent av det oriktiga beloppet.

### **Förhöjt skattetillägg**

Systemet med en grundnivå och en förhöjd avgiftsnivå på avgiftstillägg finns även i exempelvis Norge och Finland. Men i dessa länder kan den förhöjda nivån enbart tas ut om den oriktiga uppgiften har lämnats av uppsåt eller grov vårdslöshet. Liknande så kallade subjektiva rekvisit krävs i allmänhet inom straffrätten. Utredningen har dock valt att föreslå ett förhöjt skattetillägg med samma mekaniskt verkande system som gäller i dag, det vill säga utan något subjektivt rekvisit. Det kan tolkas som att utredningen anser att redan det faktum att ett misstag gäller ett betydande belopp eller att någon har gjort flera olika fel skulle innebära en sorts ”fiktiv” vårdslöshet eller uppsåt som bör föranleda straffskärpning. Jag kan inte dela den uppfattningen som jag finner mycket svår att förena med att skattetillägg ska uppfattas som legitimt och rättvist. Min utgångspunkt är att både företag och privatpersoner försöker uppfylla sina skyldigheter och lämna korrekta uppgifter i sina skatte-

deklarationer och att medvetet fusk tillhör undantagen. Dessvärre är skattereglerna komplicerade och svårbedömda vilket leder till helt oavsiktliga fel. Om det ska införas ett system med ett förhöjt skattetillegg i vissa fall, menar jag att det absolut behöver förenas med krav på täckning i subjektivt rekvisit, det vill säga antingen uppsåt eller grov vårdslöshet.

## Upprepning

Om upprepning ska utgöra en grund för att ta ut förhöjt skattetillegg, menar jag vidare att det endast borde kunna aktualiseras om en ny, felaktig uppgift lämnas inom viss tid efter det att Skatteverket redan har beslutat om skattetillegg i samma fråga och samma inkomstslag. Skatteregler är många gånger komplicerade, särskilt för företag. Det är helt naturligt att ett företag fortsätter att redovisa på samma sätt i sin skattedeklaration, om de inte blir uppmärksammade på att detta skulle vara fel. Detta bör enligt min mening inte mekaniskt leda till straffskärpning. I utredningens förslag finns inget krav på att upprepningen ska avse samma fråga och inte heller att företaget eller den enskilde har fått veta att det är ett fel. Det räcker att de följande felen gäller samma inkomstslag och lämnas inom viss tid, även om besluten om skattetillegg fattas vid samma tillfälle. En sådan lösning kan enligt min bedömning inte uppfattas som rättvis och legitim, och bör därför inte genomföras.

Med utredningens förslag till utformning av straffskärpningsgrunden ”upprepad oriktig uppgift” skulle förhöjt skattetillegg kunna tas ut även om förstagångsfelet inte i sig har lett till något skattetillegg, exempelvis för att befrielsereglerna har tillämpats. Det kan inte uppfattas som rättvist och legitimt att en oriktig uppgift som inte har lett till skattetillegg (eller har lett till nedsatt skattetillegg) vid det första felet, ändå ska kunna utgöra grund för straffskärpning vid ”upprepning”. Jag menar att sådana fall inte tillfredsställande kan hanteras inom ramen för befintliga befrielseregler. Förslagen om straffskärpning vid upprepning bör därmed inte genomföras.

## Kalibrering av nivå för skattetillägg

Grundnivå och förhöjd nivå för skattetillägg (15 + 10) föreslås vara desamma för juridiska personer och enskilda. Detta leder till en straffskärpning som skulle slå hårt särskilt mot oavsiktliga fel i AB. En jämförelse visar att ett fel på 100 000 kronor i inkomst för ett AB med dagens regler skulle ge ett skattetillägg på 8 800 kronor ( $100\,000 \times 22\text{ procent} = 22\,000$ , vilket skulle ge ett skattetillägg på 8 800 kronor). Enligt förslaget skulle samma nivå på fel för AB leda till ett skattetillägg på grundnivån med 15 000 kronor, vilket innebär en straffskärpning med 70 procent. Om felet skulle leda till förhöjt skattetillägg (25 000 kronor) innebär förslaget en skärpning med hela 184 procent. Det bör också beaktas att skattetillägg för fel i ett AB även ofta leder till att ägaren påförs skattetillägg. Detta beror på att inkomst från AB dubbelbeskattas, först en gång hos bolaget och sedan som lön eller utdelning hos ägaren. Detta är en skillnad mot företag som drivs som enskild firma, där inkomsten är enkelbeskattad. Även med beaktande av att utredningens uppdrag är att skärpa skattetilläggets allmänpreventiva effekt, menar jag att en så stor straffskärpning i sig inte är rimlig och inte kan uppfattas som legitim och rättvis. En lösning skulle kunna vara att införa en lägre nivå för skattetillägg för AB (juridiska personer) än för fysiska personer. Ett annat alternativ kan vara att reducera nivån för förhöjt skattetillägg för båda grupperna.

## Underskottsfall

Oriktig uppgift som lett till underskott av tjänst eller näringsverksamhet ska enligt utredningens förslag behandlas på samma sätt som om uppgiften hade lett till ett överskott. Det betyder att underlaget för skattetillägg beräknas på fulla beloppet och med normal- eller förhöjd nivå även vid underskott. Juridiska personer straffas i dag hårdare vid underskott än vid överskott, genom att underlaget för skattetillägg vid underskott är 25 procent av beloppet men vid överskott 22 procent. Skattetillägget tas ut med 40 procent av respektive underlag. Denna skillnad behöver åtgärdas. Att behandla fel vid underskott på samma sätt som vid överskott är dock enligt min mening inte tillräckligt. En oriktig uppgift vid överskott skulle direkt leda till lägre skatt men vid underskott är det inte alls säkert att



någon sådan effekt kan uppstå (underskottet kanske aldrig kan utnyttjas) och om det blir aktuellt är det ett eller flera år framåt i tiden. I ett system med schablonmässig straffmätning borde därför skattetillägg vid underskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet beräknas genom en kvotering av beloppen. En enkel lösning vore i så fall att skattetillägg vid underskott beräknas på hälften av det felaktiga underskottsbeloppet, på motsvarande sätt som utredningen föreslår (SFL 49:14) beträffande oriktig uppgift som gäller redovisning i fel inkomstslag.

### **Närmare synpunkter rörande förslagen om skattetillägg inom andra skatteslag**

Utredningen föreslår att skattetillägg inom andra skatteslag, bland annat mervärdesskatt (moms) även fortsättningsvis ska beräknas på undanhållen skatt, med grundnivån 20 procent plus i vissa fall, en förhöjd nivå med ytterligare 7 procentenheter.

Moms är bland de områden som vållar företagen störst regelbörda, trots att det inte är en företagsskatt utan en skatt som ska bäras av konsumenten. Företagen har att under straffansvar hantera, redovisa och betala in skatten till staten som obetalda uppbördsmän.

Inom momsområdet borde det även utredas en möjlighet, efter den modell som finns i Finland, där varken rättelse eller straffavgift behöver tas ut exempelvis vid en felaktig hantering av omvänd moms mellan två fullt momspliktiga företag. Ett fel som endast består i att rätt moms har redovisats men av fel företag, utan att det allmänna har förlorat någon skatt, behöver under vissa förutsättningar inte rättas. Därmed behöver inte heller något skattetillägg tas ut.

### **Förhöjt skattetillägg**

Som framgår av synpunkterna rörande förslagen avseende inkomstbeskattningen finns systemet med en grundnivå och en förhöjd avgiftsnivå på skattetillägg i Norge och Finland. Där får förhöjt tillägg enbart tas ut om den oriktiga uppgiften har lämnats av uppsåt eller grov vårdslöshet. Liknande så kallade subjektiva rekvisit krävs i allmänhet inom straffrätten. Utredningen har dock valt att föreslå ett förhöjt skattetillägg med samma mekaniskt verkande system som

gäller i dag, det vill säga utan något subjektivt rekvisit. Det kan tolkas som att utredningen anser att redan det faktum att ett misstag gäller ett betydande belopp eller att någon har gjort flera olika fel skulle innebära en sorts "fiktiv" vårdslöshet eller uppsåt som bör föranleda straffskärpning. Jag kan inte dela den uppfattningen som jag även finner mycket svår att förena med att skattetillägg ska uppfattas som legitimt och rättvist.

Min utgångspunkt är att både företag och privatpersoner försöker uppfylla sina skyldigheter och lämna korrekta uppgifter i sina skattekäringar och att medvetet fusk tillhör undantagen. Dessvärre är skattereglerna, särskilt momsreglerna komplicerade och svårbedömda vilket leder till helt oavsiktliga fel. Företag kan inte heller lita på att få tillförlitliga svar från Skatteverket i momsfrågor. Om det ska införas ett system med förhöjt skattetillägg i vissa fall, menar jag att det absolut behöver förenas med krav på täckning i subjektivt rekvisit, det vill säga antingen uppsåt eller grov vårdslöshet.

Förutom den generella kritiken menar jag att nivån på ett förhöjt skattetillägg inom moms och andra skatteslag bör vara lägre. Den föreslagna nivån är alltför hög, vilket särskilt drabbar företag som gör misstag inom momsområdet och företag vars transaktioner regelmässigt uppgår till betydande belopp. En så kraftig straffskärpning kan motverka allmänpreventionen och är inte förenlig med att systemet ska uppfattas som rättvist och legitimt.

## Upprepning

Om upprepning ska utgöra en grund för att ta ut förhöjt skattetillägg, menar jag vidare att det endast borde kunna aktualiseras om en ny, felaktig uppgift lämnas inom viss tid efter det att Skatteverket redan har beslutat om skattetillägg i samma fråga och samma skatteslag. Skatteregler är många gånger komplicerade, särskilt för företag. Det är helt naturligt att ett företag fortsätter att redovisa på samma sätt i sin skattedeklaration, om de inte blir uppmärksammade på att detta skulle vara fel. Detta bör enligt min mening inte mekaniskt leda till straffskärpning. I utredningens förslag finns inget krav på att upprepningen ska avse samma fråga och inte heller att företaget har fått veta att det är ett fel. Det räcker att de följande felen gäller samma skatteslag och lämnas inom viss tid. En så-

dan lösning kan enligt min bedömning inte uppfattas som rättvis och legitim, och bör därför inte genomföras.

Med utredningens förslag till utformning av straffskärpningsgrunden ”upprepad oriktig uppgift” skulle förhöjt skattetillägg kunna tas ut även om förstagångsfelet inte i sig har lett till något skattetillägg, exempelvis för att befrielsereglerna har tillämpats. Förslaget lyder utesluter inte ens sådan straffskärpning i fall där förstagångsfelet enligt andra regler inte får leda till skattetillägg, exempelvis vid fel som avser obetydligt belopp. Det kan inte uppfattas som rättvist och legitimt att en oriktig uppgift som inte har lett till skattetillägg (eller nedsatt skattetillägg) vid det första felet, ändå ska kunna utgöra grund för straffskärpning vid ”upprepning”. Jag menar att sådana fall inte tillfredsställande kan hanteras inom ramen för befintliga befrielseregler. Förslagen om straffskärpning vid upprepning bör därmed inte genomföras.

### **Gemensamma synpunkter och avslutning**

Gemensamt för skattetillägg vid inkomstbeskattning och vid andra skatteslag är att så kallad nettokvittning inte tillåts enligt dagens regler. Jag menar att detta bör ändras så att kvittning av oriktiga uppgifter i sänkande riktning borde få kvittas mot fel i höjande riktning vid beräkning av skattetillägg, även om det gäller olika frågor. Nettokvittning borde tillåtas inom samma skatteslag. En sådan ändring borde öka förutsättningarna för att systemet med skattetillägg ska kunna uppfattas som rättvist och legitimt. Även om det primära syftet med skattetillägg är att upprätthålla uppgiftsskyldigheten är det svårt att finna rättvisa och legitimitet i ett högt skattetillägg när staten inte har gått miste om något skattebelopp alls. Straffmätningen sker mekaniskt och kan inte uppfattas som rättvis och legitim. Att behålla nettokvittningsförbudet skulle, enligt min mening riskera en sämre allmänpreventiv effekt av skattetillägget än att avskaffa förbudet.

Även med beaktande av det begränsade mandatet är jag kritisk mot att utredningen beträffande negativa effekter av förslagen bara hänvisar till befrielsereglerna. Jag menar att det nya system som föreslås med en grundnivå och ett förhöjt skattetillägg, medför effekter som gör att både förutsättningarna för att ta ut skattetillägg och

befrielsereglerna behöver ses över. Det hade därför varit en fördel om utredningen hade uttalat detta.

Alltför schablonmässiga och mekaniskt verkande straff kan motverka i stället för att öka den allmänpreventiva effekten av skatte-tillägg då de inte uppfattas som rättvisa och legitima. Det finns anledning att understryka att de allra flesta företag och enskilda gör sitt bästa för att lämna riktiga uppgifter vid beskattningen, men att de ändå kan drabbas av mycket hårda sanktioner om de skulle misslyckas.

## Särskilt yttrande av experten Urban Rydin

Enligt min uppfattning är mycket viktiga aspekter vid utformandet av ett beskattningssystem neutralitet och likformighet. Detta gäller i synnerhet för beskattningen av näringsverksamhet.

Utredningens val av beräkningsmodell medför att basen för beräkningen vid inkomstbeskattningen kommer att utgöras av det undanhållna beloppet istället för den undanhållna skatten. Som utredningen konstaterar syftar skattetillägget inte till att ge det allmänna en kompensation för undanhållna skatt utan till att ge en allmänpreventiv funktion för att förmå skattebetalarna att fullgöra sina skyldigheter på ett korrekt sätt. Även en ordning med undanhållt belopp som underlag uppfyller detta syfte. Dessutom medför den föreslagna beräkningsmodellen en förenklad beräkning och en ökad förutsägbarhet jämfört med dagens regler.

Dagens system innebär att de som betalar proportionell skatt kommer lindrigare undan än de som i dag betalar progressiv skatt. För juridiska personer gäller således att skattetillägget tas ut på bolagsskatten utan att hänsyn tas till en eventuellt kommande andraledsbeskattning hos ägaren. Detta är givetvis naturligt utifrån dagens systematik, men leder till en oneutral behandling jämfört med de som bedriver enskild näringsverksamhet där skattetillägget tas ut med en progressiv beskattning. Dagens system leder således till att enskilda näringsidkare (och löntagare) kan få upp till tre gånger så högt skattetillägg jämfört med den företagare som driver sin näringsverksamhet genom ett aktiebolag.

Jag är därför positiv till den ändrade beräkningsmodellen som är mer neutral ur denna aspekt. En ofrånkomlig effekt av detta är att de som i dag får en låg beräkning kommer att få en högre. Således riskerar juridiska personer att i vissa fall få en tredubbling. I sammanhanget bör dock också vägas in att grunden för att skattetillägg överhuvudtaget kan tas ut är att en oriktig uppgift lämnas. Detta kan vidare läkas genom att deklaranten lämnar upplysningar i deklARATIONEN om olika förfaranden.

Skattetillägget föreslås att som grund tas ut med 15 procent av undanhållt belopp. Vidare föreslås ett förhöjt skattetillägg om 10 procentenheter för situationer då det undanhållna beloppet för ett beskattningsår överstiger 20 prisbasbelopp respektive den oriktiga

uppgiften är en upprepad oriktig uppgift. Jag kan ställa mig bakom en ordning med ett förhöjt skattetillägg för allvarigare fall och lägre skattetillägg för fall av mer misstagskaraktär. Ur ett allmänpreventivt syfte bör, enligt min uppfattning, de allvarigare fallen främst beivras.

Jag finner också att den föreslagna definitionen av allvarigare fall är lämplig utifrån en utgångspunkt att subjektiva rekvisit inte bör införas. När det gäller större belopp anser jag att vid sådana fall kan krävas en större försiktighet och därmed också en ökad noggrannhet och öppenhet vid upprättandet av deklARATIONEN.

Jag anser dock att det grundläggande skattetillägget inte bör tas ut med mer än 10 procent på undanhållet belopp och att nivån på det förhöjda skattetillägget bör bestämmas därefter. En fördel med nivån om 10 procent är att effekterna för misstagsfall där beskattningen enbart sker med bolagsskatt respektive ”kapitalinkomstskatt” blir acceptabel.

Utredningens förslag om skattetillägg vid underskott medför att situationen behandlas likartat med vad som gäller med överskott. Jag motsätter mig detta eftersom det vid underskott inte är säkert att detta någonsin får effekt och om det blir effekt så uppkommer den vid ett senare tillfälle. Detta bör präglareglerna och är också skälet till dagens ordning med reducerat underlag. Jag anser därför att det är rimligt med ett lägre underlag även i den nya ordningen.

Utredningen har föreslagit en ny paragraf, 14 §, som reglerar den situationen att den oriktiga uppgiften består i att en inkomst har redovisats i fel inkomstslag. Denna motiveras av att reglerna inte ska slå alltför hårt och leda till skattetillägg som inte står i proportion till överträdelsen. I dessa fall ska skattetillägget beräknas på ett reducerat underlag om hälften av den felaktigt redovisade inkomsten. Jag ställer mig bakom denna reglering men anser också att den reducerade beräkningen borde kunna tillämpas i underskottsfallen för att undvika ett oproportionellt högt skattetillägg i dessa fall.

# Kommittédirektiv 2016:88

## Beräkning av skattetillägg

Beslut vid regeringssammanträde den 19 oktober 2016

### Sammanfattning

En särskild utredare ska se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Skattepolitikens främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Ett högt förtroende för skattesystemet kräver åtgärder för att bekämpa skattefusk och skatteundandraganden. Skattetillägget är ett viktigt verktyg för att säkra ett korrekt uppgiftslämnande och ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Syftet med översynen är att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

Utredaren ska bl.a.

- analysera bestämmelserna om beräkning av skattetillägg, och
- undersöka olika alternativ men lämna ett förslag inklusive författningsreglering i syfte att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 november 2017.

## Skattesystemet förutsätter korrekt uppgiftslämnande

Skattepolitikens främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Skatterna ska tas ut på ett sätt som är förenligt med de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik. Skattepolitiken ska vid sidan om att säkra goda och stabila skatteintäkter även skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning, ett rättvist fördelat välstånd samt bidra till ett miljömässigt och socialt hållbart samhälle.

För att skattepolitiken på ett effektivt sätt ska kunna stödja den ekonomiska politiken bör skattepolitiken utformas enligt ett antal vägledande principer. Medborgarna och företagen ska ha ett högt förtroende för skattesystemet. Skatter ska tas ut på ett rättssäkert sätt. Ett högt förtroende är nödvändigt för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. För att stärka legitimiteten ska reglerna bl.a. vara generella och tydliga. Dessutom krävs åtgärder för att bl.a. bekämpa skattefusk och skatteundandraganden (prop. 2014/15:100 s. 104 och 105). Regelverket måste även vara förenligt med EU-rätten och den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen.

I skatteförfarandelagen (2011:1244) finns flera skyldigheter om att lämna uppgifter till Skatteverket, t.ex. skyldighet att lämna inkomstdeklaration och skyldighet att lämna skattedeklaration. Uppgiftsskyldigheten är en central beståndsdel i skattesystemet. Vårt beskattningssystem bygger till stor del på uppgifter som de enskilda ska lämna. Att uppgiftsskyldigheten fullgörs är således en nödvändig förutsättning för att skattesystemet ska kunna verka på avsett sätt. Det måste finnas effektiva verktyg för att rätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket och för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter.

Huvudsyftet med införandet av skattetillägg var att garantera att de enskilda fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt, dvs. att enskilda lämnar de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatterna och avgifterna och fatta riktiga beslut.



## Behovet av en översyn av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg

Bestämmelser om skattetillägg finns i 49 kap. skatteförfarandelagen. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2012 och ersatte bl.a. taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483). I 51 kap. finns bestämmelser om befrielse från särskilda avgifter, bl.a. skattetillägg (vad som avses med särskilda avgifter anges i 3 kap. 17 §), och i 52 kap. 2–8 a §§ finns bestämmelser om beslut om skattetillägg.

Sedan bestämmelserna om skattetillägg infördes den 1 januari 1972 har regelverket ändrats vid ett stort antal tillfällen. Regelverket har i huvudsak gjorts flexiblarare inom ramen för bibehållen grundstruktur. Bestämmelserna som anger grundförutsättningarna för att ta ut skattetillägg är fortfarande relativt enkla. Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift (felaktig uppgift eller utelämnad uppgift) till ledning för egen beskattning eller har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om beskattning (49 kap. 4 §). Skattetillägg tas även ut vid skönsbeskattning, vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut och när skatteavdrag inte har gjorts (49 kap. 6–9 §§). I 49 kap. 10–10 b §§ finns bestämmelser om när skattetillägg inte får tas ut, t.ex. om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Med avstämningsuppgifter avses bl.a. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande (49 kap. 10 c §). Bestämmelserna om när skattetillägg inte får tas ut har nyligen ändrats (prop. 2014/15:131). Sedan den 1 januari 2016 gäller ett nytt system med skattetillägg och skattebrott (spärreglering och samlat sanktionsförfarande i en domstol). Dessutom har uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ersatts med uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter.

Det finns ett stort antal detaljerade bestämmelser om beräkning av skattetillägg (49 kap. 11–21 §§). Som exempel kan nämnas att skattetillägg tas ut med fem olika procentsatser (40, 20, 10, 5 eller 2 procent). Skattetillägget beräknas olika om det är fråga om överskott eller underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst. Enligt huvudregeln är skattetillägget på slutlig skatt vid oriktig uppgift 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften (förenklat: 40 procent av undanhållen skatt). Om en oriktig

uppgift i stället skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Dessutom finns bestämmelser om rätträkning och hur beräkningen av skattetillägg ska göras om tillägget ska tas ut enligt mer än en procentsats.

En sänkning av bolagsskatten till 22 procent 2013 har medfört att skattetillägget för juridiska personer är högre vid underskott av en näringsverksamhet än vid överskott av en näringsverksamhet. Storleken på skattetillägget är olika beroende på inkomstslag och beroende på om det är fråga om juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon. Storleken på skattetillägget är dessutom olika beroende på vilken skatt som avses.

Ett högt förtroende för skattesystemet kräver åtgärder för att bekämpa skattefusk och skatteundandraganden. Skattetillägget, som utgör ett straff i Europakonventionens mening (Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, no. 34619/97 respektive 36985/97, den 23 juli 2002), kan ha en allmänpreventiv effekt genom att vara avskräckande. Syftet med skattetillägget är att de enskilda ska fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt för att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Om skattetilläggets allmänpreventiva effekt ökar, kan detta leda till att skattefusk och skatteundandraganden minskar, vilket i sin tur kan leda till att statens inkomster ökar. Även effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet skulle kunna förbättras.

Regeringen anser därför att det finns anledning att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i syfte att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

Den 28 april 2016 presenterades regeringens 10-punktsprogram mot skatteflykt. Av punkt 6 i programmet framgår att regeringen avser att tillsätta en utredning för att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg (se även prop. 2016/17:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.28).

## Uppdragets genomförande

Skattetillägget är ett viktigt verktyg för att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter, vilket i förlängningen har stor betydelse för att upprätthålla förtroendet för det svenska skattesystemet. Det är därför av största vikt att enskildas uppgiftsskyldighet fullgörs på ett korrekt sätt.

Översynen ska inledas med en analys av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg. Utredaren ska analysera vilken inverkan utformningen av bestämmelserna har haft på skattetilläggets allmänpreventiva effekt och hur regelverket uppfattas. Utredaren ska även t.ex. analysera effekten av att skattetillägget beräknas på olika sätt om det är fråga om överskott eller underskott i en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst och effekten av att storleken på skattetillägget varierar beroende på vilket inkomstslag som avses, om skattetillägget avser juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon och vilken skatt som avses.

Utifrån analysen ska utredaren klarlägga på vilket sätt bestämmelserna om beräkning av skattetillägg bör vara utformade. Förslagen ska ha som utgångspunkt att de ska förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att de ska uppfattas som legitima och rättvisa för de enskilda. Reglerna ska vidare vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och tillämpande myndigheter.

Utredaren bör grundligt undersöka olika alternativ och efter en prövning av alternativens fördelar och nackdelar lämna ett förslag inklusive författningsreglering. Det kan tänkas att skattetillägget t.ex. inte ska beräknas på undanhållen skatt utan att skattetillägget i stället ska bestämmas med beaktande av andra faktorer, t.ex. undanhållet belopp. Ett differentierat sanktionssystem där skattetillägget bl.a. står i relation till överträdelsens svårighetsgrad och upprepade överträdelser bör undersökas. Dessutom bör utredaren överväga en ordning där skattetillägget tas ut med fasta belopp (jämför uttag av förseningsavgift och kontrollavgift). Det förslag som lämnas kan vara en kombination av olika alternativa sätt att bestämma skattetilläggets storlek, t.ex. att skattetillägget tas ut med ett fast belopp i kombination med ett rörligt belopp.

Det är vid genomförandet av detta uppdrag lämpligt att studera andra europeiska länders påföljdssystem.

Utredaren ska därför utifrån ovan nämnda utgångspunkter

- analysera bestämmelserna om beräkning av skattetillägg, och
- undersöka olika alternativ men lämna ett förslag inklusive författningsreglering i syfte att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

Det ligger inte i utredarens uppdrag att se över bestämmelserna om tillämpningsområdet för skattetillägg, förutsättningarna för att ta ut skattetillägg, befrielse från särskilda avgifter eller beslut om skattetillägg, dvs. 49 kap. 2–10 c §§, 51 kap. och 52 kap. 3–8 a §§ skatteförfarandelagen.

### **Konsekvensbeskrivningar**

Utredaren ska bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av förslagen. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, ska utredaren föreslå hur dessa ska finansieras.

I konsekvenserna i övrigt ingår att även överväga om följdändringar eller om andra författningsändringar krävs med anledning av de ändringar som föreslås. Om så bedöms vara fallet, ska författningsförslag lämnas.

### **Redovisning av uppdraget**

Uppdraget ska redovisas senast den 30 november 2017.

(Finansdepartementet)

# Rapport från intervju- och fokusgruppsundersökning

## Inledning

Kantar Sifo genomförde på uppdrag av utredningen i maj 2017 en kvalitativ undersökning bland tjänstemän från Skatteverket genom gruppintervjuer, s.k. fokusgrupper, och en enskild djupintervju. Syftet med den kvalitativa undersökningen var att få kunskap om den praktiska tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg, vilka utmaningar som kan finnas i det arbetet och få en inblick i tjänstemännens möten med enskilda och deras reaktioner på skattetillägg.

För kvalitativa undersökningar gäller det att kartlägga så många olika uppfattningar som möjligt. För att få en god spridning delades fokusgrupperna in efter beskattningsområden. Grupp 1 bestod av tjänstemän som huvudsakligen arbetar med inkomstbeskattning för fysiska och juridiska personer (förutom storföretag), tjänstemännen i grupp 2 arbetar i huvudsak med mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter och tjänstemännen i grupp 3 arbetar med beskattning av storföretag,<sup>1</sup> och viss mån föreningar samt stiftelser. Sammanlagt ingick 15 personer i fokusgrupperna och därutöver genomfördes en enskild djupintervju.

Kantar Sifo har sammanställt resultatet av fokusgrupperna och djupintervjun i en rapport. Den fokuserar på synpunkter som kan anses gemensamma för de olika grupperna. Det betyder att om en

---

<sup>1</sup> Enligt Arbetsordningen för Skatteverket som gäller fr.o.m. den 12 juni 2017 ansvarar Storföretagsavdelningen för bl.a. för beskattning av stora skattebetalare – juridiska personer som själva eller i ekonomisk intressegemenskap med andra juridiska personer har stor betydelse för skatteuppbörden i Sverige eller utomlands. Med stora skattebetalare avses en juridisk person som har egen omsättning eller ingår i en ekonomisk intressegemenskap med en sammanlagd omsättning i Sverige och utomlands som överstiger 750 miljoner kronor eller som har egen lönekostnad eller ingår i en ekonomisk intressegemenskap där någon annan juridisk person har lönekostnad i Sverige med minst 75 miljoner kronor.

synpunkt framförts i en viss grupp som inte motsäger andra framförda synpunkter har den tagits med i det gemensamma resultatet utan att fokusera på i vilken grupp det har sagts. Om däremot en uppfattning tycks särskilja någon grupp har detta förtydligats. Nedan presenteras valda delar av rapporten.

## Att hantera skattetillägg

**Figur 1** Är det lätt eller svårt att se om felaktigheter i deklarationen är gjorda av misstag?

<p><b>Lätt</b></p> <p>När informationen har skickats in till Skatteverket, men i ett annat sammanhang (skattedeklaration och näringsbilagan).</p> <p>Om det är så mycket fel att det är iögonfallande.</p> <p>När de svarat på kompletterande frågor.</p> <p>När enskilda deklarerat i rutor som är ovanliga att använda.</p> <p>När enskilda deklarerat inköp som inte hör till verksamheten.</p> <p>Om det finns negativa belopp i rutor där det inte brukar finnas negativa belopp.</p> <p>När årets belopp avviker kraftigt från tidigare år.</p> <p>Rena slarv.</p> <p>När man skrivit ett öppet yrkande och bett om mer upplysningar från Skatteverket.</p>	<p><b>Svårt</b></p> <p>Ett misstag är ju något de inte har gjort avsiktligt.</p> <p>Handläggare kan inte bedöma uppsåt.</p> <p>När enskilda inte har besvarat kompletterande frågor.</p> <p>När man inte förstår verksamheten och därmed inte förstår vilka inköp som hör till verksamheten.</p> <p>Att förstå skillnaden mellan det som missförstås och när man bara har chansat.</p> <p>När (befrielse)regler ändras eller deras tillämpning.</p>
---	---

Det är lätt att se ett misstagsfel när något sticker ut eller när någon har svarat eller visat att denne inte förstår. Det är svårt att förstå om det är ett misstagsfel när en person med en ovanlig verksamhet inte har besvarat frågor men det kan tänkas att denne har missat regeländringar.

*Deklarationen blir kortare och mindre informativ (stora företag)*

Deklarationen blir kortare. För stora företag krävs få uppgifter i deklara- tionen. Det gör att företag kan avstå från att lämna information, som annars lätt hade kunnat plockas fram, i syfte att inte avvika från det förväntat slimmade formatet. Samtidigt finns också de företag som lämnar för mycket information för att de inte vet vilka uppgifter som bör lämnas. Det är oklart vad ”tillräckliga uppgifter” innebär. Skatteverket borde marknadsföra möjligheten att lämna ytterligare uppgifter och ställa frågor vid osäkerhet. Det finns dock också de företag som medvetet lämnar för mycket upplysningar för att inte få skattetillägg om ett avsiktligt fel upptäcks.

*Hur hämtas och lämnas information för beräkning av skattetillägg?*

- Ibland är det ett program som tar fram all information.
  - Ibland måste handläggaren veta vilka siffror som ska föras in var.
- Ibland räknar handläggaren vid sidan av (papper och penna eller Excel) programmen.
  - Man vill försöka göra ett överslag och/eller en rimlighets- bedömning.
- Datorsystemet TINA används för pågående inkomsttaxering och punktskatt.
- Datorsystemet IOR är till för omprövning.
- Datorsystemet MAGI används för mervärdesskatt och arbets- givaravgifter och inkluderar deklara- tioner bakåt i tiden.
- Det är svårare att i huvudet räkna ut skattetillägg för löntagare (med skattereduktioner och progressiv skatt) än för företagare med en fast procentsats.

- Man har föreslagit – men fått nej – att beräkningen bör förklaras närmare för löntagare.<sup>2</sup>
  - Ett skäl kan vara att beräkningen genererar ytterligare frågor till Skatteverket.
  - Enskilda handläggare gör det dock ibland ändå.

Även om man försöker göra en rimlighetsbedömning vid sidan av programmet är slutmålet oftast ändå att föra in rätt siffror på rätt ställen så att datorprogrammet levererar resultatet.

*När ska man berätta om att skattetillägg kommer att tas ut?*

Ett besked om skattetillägg bör inte komma som en stressande överraskning. Det är för tidigt att muntligen informera om skattetillägg innan det är sannolikt att personen kan få det, men det är också för sent att informera om skattetillägget när ett skriftligt besked om detta redan har skickats.

---

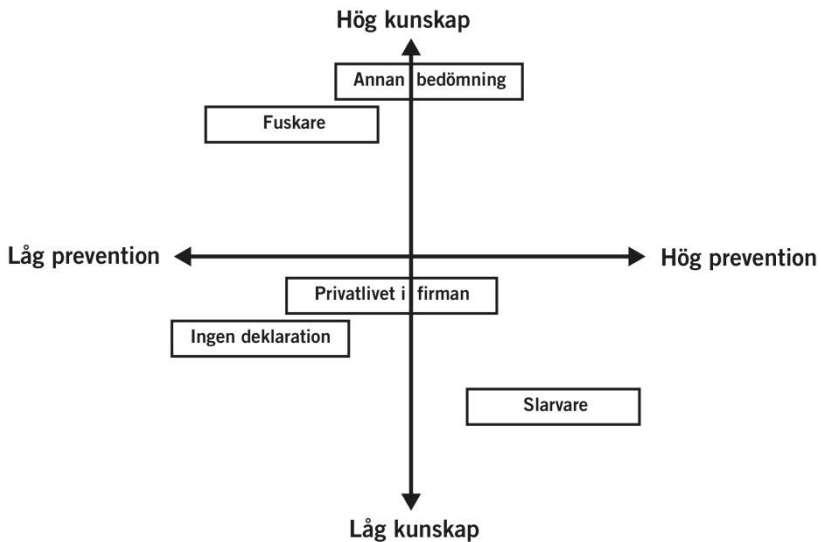
<sup>2</sup> Förtydligande av Kantar Sifo per e-post den 29 juni 2017: Denna del kommer från grupp 1, dvs. de som främst hanterar fysiker. Man pratar om att ”vi på min sektion” vill skicka med en förklaring och man säger att man vill att den ”ska skrivas ut i systemet” hur man har kommit fram till beloppet, men att de fått nej på detta (oklart av vem) eventuellt på grund av ”tekniska svårigheter”. Kanske är det alltså så att handläggaren kan förklara det själv, men önskade sig att systemen gjorde detta och att det är detta som inte är möjligt.



Figur 2 Typfall

<p><b>Slarvare</b>            Enskild firma            Privatpersoner            Helårsredovisade            Redovisningskonsult            Aktieredovisning            Sälja hus            Sällantransaktioner            Missar skillnader            mellan olika företags-            former            Minst återkommande            Rädd att bli prickad            Surar mest            Förstår inte att de är            ansvariga för konsul-            tens arbete            Periodiseringsfel            Säljare</p>	<p><b>Fuskare</b>            Undanhåller intäkter            Skriver noll            Drar av felaktigt            Hittar på            Överanvänder ROT            Blandad verksamhet            Vill tjäna pengar            Har inget att förlora            Restförda            Plockar in nya per-            soner            Skattetillägget fungerar            inte            Förstår systemet bäst</p>	<p><b>Ingen deklaration</b>            Accepterar sköns-            beskattning – har            därmed högre            inkomster än så            Mest återkommande            Svart verksamhet            Tidsbegränsad utländsk            arbetskraft            Psykiskt kaos i livet</p>
<p><b>Annan bedömning</b>            Testar systemets            gränser            Lämnar för lite            information            Hävdar sin sak med            fakta på bordet i            efterhand – så här            borde det vara            Går till domstol            Avancerade skatte-            upplägg            Anonyma skatte-            rådgivare            Missat regelför-            ändringar            Få ner skatten till            noll kronor</p>	<p><b>Privatlivet i firman</b>            Äter, åker bil, hotell            Allt jag och min familj            gör ligger inom ramen            för mitt företag</p>	

Figur 3 Kvalitativ mappning



Den som har hög kunskap ("fuskare") och ändå gör fel blir uppenbart inte avskräckt. Den personen kommer också oftare undan med sina fel. Därför är kvadranten hög kunskap/hög prevention tom. "Ingen deklaration" är egentligen en blandning mellan låg och hög kunskap i form av a) en kalkylerad strategi för att bli skönsbeskattad och b) de som inte lämnar in för att de inte kan deklarerera.

## Tillämpningen av reglerna

### *Några specifika tillämpningar*

- När det är fråga om att ta ut skattetillägg med mer än en procentsats ligger en utmaning i att föra in rätt belopp på rätt ställe i datorprogrammet.
- Idén bakom proportionering av skattetillägg uppfattas som rättvis men regeln är svår att tillämpa.
- Innan en rätträkning måste man läsa på och konsultera en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

- En utmaning vid kvittningsinvändningar kan vara att förstå vilka inköp som hänger ihop med vilka försäljningar om man inte känner till produktkategorin ifråga.
- Det kan också vara situationer som verkar principiellt lika, men där kvittningen ibland accepteras och ibland inte.
- När det gäller kvittningsfrågor kan man behöva söka vägledning i olika utslag av Högsta förvaltningsdomstolen.

#### *Vad är svårförklarat?*

- Att det är större skattetillägg vid underskott än överskott.
- Betydelsen av i vilken del av skatteskalen skattetillägget hamnar – lägre tillägg i början och högre tillägg ju mer man tjänar.
- Att fler små fel kan ge skattetillägg tillsammans även om varje enskilt fel i sig inte ger något skattetillägg.
- Kvittning kan vara knepigt när utgående och ingående mervärdesskatt inte avser samma tidsperiod.
- Hur det kan bli ett nytt beslut efter omprövning om inget nytt har kommit fram inför omprövningen.
- Att uppsåt saknar betydelse.
- Att beloppet inte står i proportion till felet.
- Varför avdrag inte medges för vissa saker, snarare än skattetillägget i sig.
- Att skattetillägg tas ut trots att den enskilde samarbetat och försökt rätta felet.
- Det var tidigare svårare att förklara uteslutande i procent jämfört med när man nu även redovisar beloppet.

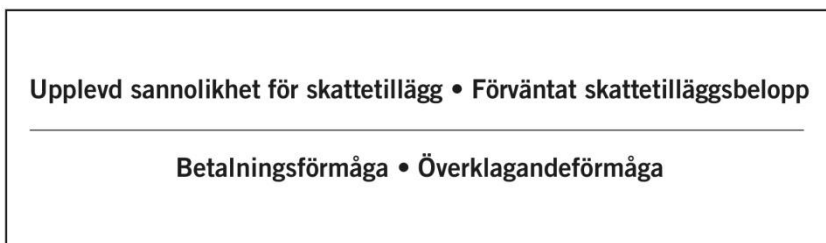
*Vad är syftet med skattetillägg?*

- Att enskilda ska akta sig för att inte redovisa rätt eller inte redovisa tillräckligt.
- Enskilda har dock lätt att tro att befrielse från skattetillägg ska medges av något skäl som är till ens fördel (sjukdom eller bristande språkförståelse).
- Skattetillägget på mervärdesskatt är inte så högt så vissa tycker det är värt att chansa.
- Man bör skriva ut att det kommer bli skattetillägg och med vilket belopp.
- När det inte skrivs ut tror de flesta att skattetilläggsbeloppet ska bli högre än det faktiskt blir – tror det är på inkomsten och inte på skatten

*Den preventiva effekten*

Den preventiva effekten i det individuella fallet kan beskrivas med hjälp av modellen nedan.

**Figur 4**      **Den preventiva effekten**



*Hur påverkar skattetillägg synen på Skatteverket?*

- Svårt att få ihop med att Skatteverket ska vara alltmer serviceinriktade.
  - En del av Skatteverkets samtal som handlar om företagarens verksamhet syftar egentligen till att ge svar på frågan om skattetillägg fast företagaren kan tro att man är genuint nyfiken på att lära känna dennes verksamhet.
- Vissa anser att Skatteverket borde gå på de stora bovorna i stället för att gå på dem själva.
- Svårt att förstå att inte avsikten bakom felet (eller frånvaron av avsikt) tillmäts större betydelse.
- Skatteverket borde själva betona den kontrollerande och verkställande rollen mer.
- De Skatteverket möter borde kallas ”skattebetalare” eller ”skatteskyldiga” snarare än ”kunder”.
- Förtroende försämras när två personer gör samma fel och dessa följs av olika konsekvenser.
- Allmänheten tycker att andra ska åka fast och bestraffas när de fuskar med skatten eller struntar i den.
- Företag kan se skattetillägg som ett sätt att hämma illojal konkurrens där vissa kommer undan med att fuska.<sup>3</sup>
- Förtroendet stärks när omprövningar ger samma resultat.

Det finns ett stort förtroende för Skatteverkets roll i samhället på området, så länge man inte själv är drabbad. Bilden av den som bör få skattetillägg är en person som medvetet fuskar och inte samarbetar med Skatteverket. Det är svårt att inkludera sig själv i den bilden när man inte medvetet fuskar och försöker samarbeta med Skatteverket.

---

<sup>3</sup> Förtydligande av Kantar Sifo per e-post den 29 juni 2017: Enskilda företagare uppskattar att Skatteverket minskar illojal konkurrens.

*Fungerar skattetillägg såväl preventivt som förutsägbart?*

- Nej, vissa saker är svårförklarliga och vissa påverkas inte av straffet.
- Den som är restförd och inte har några pengar att betala med påverkas inte.
- Det vore enklare om det fanns ett bestämt belopp för ett visst fel.
- En skattetilläggsnivå om 20 procent är för låg för att avhålla folk från att ta risken och testa.
- Borde finnas ett minimibelopp på minst 1 000 kronor då utredningskostnaden i sig är högre än så.
- Det borde inte gå att få bort skattetillägg genom skattereduktioner.
- Det är bara förutsägbart om man vet att man har gjort fel.
- Inte förutsägbart med undantag och nedsättningar.
- Det lönar sig tyvärr bättre att låta bli att deklarerera än att lämna in en ”skaldeklaration” (deklarera noll).
  - Den senare gruppen får ett skattetillägg och sedan rättar de dessutom sin deklaration.
  - Den som inte lämnat in sin deklaration kan ta en skönsbeskattning, ge in en deklaration och sedan undslippa skattetillägget.
  - Det borde vara högre skattetillägg om man inte lämnade in någon deklaration.
- Skattetillägg på underskott kan ibland vara bättre än den framtida bolagsskatten och dessutom undanhåller man skatt.
- Nej, ibland är man alltför försiktig med att ta ut skattetillägg då man inte vill förstöra relationen till det (stora) företaget eller till den enskilde tjänstemannen där eller för att det tar tid att gå igenom hela årsredovisningen.

*Vad ska man göra för att undvika att vissa återkommande får skattetillägg år efter år?*

- Höja skattetillägget vid skönsbeskattning.
- Informera den som fått skattetillägg att Skatteverket kommer att följa upp och kontrollera vissa saker framöver.
- Ge råd under rubriken ”Tänk på det här framöver ...”
- Differentiera skattetillägget utifrån oavsiktliga fel (lägre procentsats) och avsiktliga fel (högre procentsats).
- Hota med publicering på Skatteverkets hemsida av de företag som återkommande och uppenbarligen fuskar.
- De värsta fuskarna är svåra att få in några pengar från överhuvudtaget.
- Någonstans borde det gå från skattetillägg till brottsanmälan när det summerar till höga belopp.
- I slutändan kunde åklagarna vara lite mer offensiva med att yrka näringsförbud.
- Skatteplanering (av det mer aggressiva slaget) anses ovanligare i Sverige än utomlands.
- För stora företag kan man också upplysa om EU-böter som kan bli höga.

Förslagen ovan förväntas ha minst effekt på gruppen ”fuskare” och störst effekt på gruppen ”slarvare”. De som för närvarande återkommer mest och har lättast att undvika åtgärd från Skatteverket är gruppen ”ingen deklARATION”.

*Vilket fusk är lättast att komma undan med?*

- Om man gör ett avdrag man inte har rätt till och får en fråga om detta kan man avstå från att svara på denna. Då får man inget avdrag, men heller inget skattetillägg.
- Om man har en blandad verksamhet och berättar om sin omsättning fördelad på mervärdeskattefri och mervärdesskatteplikt-

tig kan det se ok ut trots att reglerna endast är applicerbara för ena delen av verksamheten.

- Att komma in med rätt information i efterhand och låtsas som att man är helt öppen och uttömmande fast man inte har varit det från början.
- Att inte lämna in någon deklARATION alls och bli skönsbeskattad i stället.

För att komma undan skattetillägg ska man antingen ge ofullständig information tidigt eller rätt information i efterhand. Bästa sättet att lyckas är emellertid att undvika kommunikation med Skatteverket helt. Det senare sättet (där man blir skönsbeskattad) är svårast att hantera för handläggarna med nuvarande regler.

*Vilka ändringar borde lagstiftarna överväga?*

- Mer fokus på felet än på skatten vid beräkning av skattetilläggets storlek.
- Mer fokus på avdragets storlek vid beräkning av skattetillägg än på skatten.
- Förenkla reglerna så att det blir tydligare när befrielse ska tillämpas.
- Generell regelförenkling skulle göra det svårare för dem som försöker tillämpa flera principer samtidigt (rättning, rätträkning, kvittning) att vinna.
- Generell regelförenkling skulle medföra att flera utredningar om skattetillägg skulle kunna påbörjas hos Skatteverket.
- Göra det enklare att förstå reglerna kring rätträkning och kvittning (vilka inkomster som hänger ihop med vilka kostnader).
- Ökad tydlighet kring när man ska befria.
- De som återkommande gör samma fel borde bestraffas hårdare.
- Borde kunna ta ut en förseningsavgift när man lämnar in en ofullständig bluffdeklARATION bara för att slippa förseningsavgiften.



- Även på bolagens deklarationsblankett borde det finnas ett särskilt fält för upplysningar (som det finns för löntagare).
- Man borde göra det lättare/snabbare att få svar från myndigheter i andra länder (stora företag).

Det ska inte löna sig att ducka från Skatteverkets frågor. Man ska uppmuntra folk att skicka in egna frågor och upplysningar. Generell regelförenkling gör det lättare att utreda, mera förutsägbart för alla parter och svårare att utnyttja regelverkets komplexitet i syfte att så att säga ”snacka sig fri”. Detta skulle möjliggöra fler utredningar och skattetillägg där det är befogat.

### *Summerande slutsats*

Med regelförenklingar kan fler fall utredas enklare. Med regelbundna förtydliganden av komplexa regler och dess olika mål och tillämpningar – i och utanför datorsystem – kan färre fall utredas på ett mer kvalificerat och rättsäkert sätt.



# Rapport från webbenkätundersökning

## Om undersökningen

För att få en bild av vilka tankar om skattetillägg som kan finnas hos personer som i sin profession kommer i kontakt med skattetilläggs-systemet gav utredningen Kantar Sifo i uppdrag att genomföra en kvantitativ undersökning riktad till revisorer, redovisningskonsulter och skatterådgivare. Syftet var att ta reda på respondenternas uppfattning om vilken allmänpreventiv effekt regelverket om skattetillägg har haft och hur det uppfattas.

Undersökningen genomfördes som en webbenkätundersökning under perioden den 15 maj–7 juni 2017. Kantar Sifo tog fram länkar till enkäten som branschorganisationerna FAR och Srf konsulterna skickade till sina medlemmar genom e-post. För påminnelser ansvarade respektive organisation. Undersökningen gjordes tillgänglig för 5 218 medlemmar i FAR och 2 801 medlemmar i Srf konsulterna. Svarefrekvensen var 9 respektive 19 procent.

## Frågorna i enkäten

Enkäten inleds med ett antal bakgrundsfrågor. Därefter följer ett antal påståenden med en femgradig svarsskala, där 1 betyder ”instämmer inte alls” och 5 betyder ”instämmer helt”. Ett sjätte svarsalternativ: tveksam/vet inte finns för de respondenter som är tveksamma eller inte har någon uppfattning om ett påstående. Vidare ställs frågor om respondenternas uppfattning om företagares och allmänhetens generella kunskaper om beräkning av skattetillägg och de generella nivåerna på skattetillägg med olika svaralternativ. Efter detta ställs frågor om respondenternas syn på beräkning av skattetillägg i underskottsfall med olika svarsalternativ och sedan ges respondenterna möjlighet att svara på vad de tycker om bestämmel-

serna om beräkning av skattetillägg i övrigt. Vidare frågas om respondenterna anser att bestämmelserna om beräkning av skattetillägg behöver ändras och i så fall, hur och varför. Möjlighet ges att lämna synpunkter i form av fri text på de senast nämnda frågorna. Avslutningsvis ställs frågor om respondenternas uppfattning om sina egna kunskaper om bestämmelserna om skattetillägg och erfarenheter av att tillämpa bestämmelserna om skattetillägg i praktiken med en femgradig skattningsskala från 1 till 5, där 1 betyder obefintliga/mycket små och 5 betyder mycket stora. Svartalternativet tveksam/vet inte anges också.

## Resultatet i korthet

De flesta respondenter uppger att de är redovisningskonsulter (69 procent). 29 procent av respondenterna uppger revisor som yrkesgrupp och 10 procent uppger sig vara skatterådgivare. När det gäller den kategori som bäst beskriver majoriteten av respondenternas kunder, anger flest (63 procent) att kunderna är mikroföretag (färre än 10 anställda). Omkring 1 av 4 (26 procent) uppger att kunderna främst är små företag (10–49 anställda). 4 procent uppger att de huvudsakliga kunderna är fysiska personer respektive medelstora företag (50–249 anställda). 2 procent av respondenterna har i huvudsak stora företag (fler än 249 anställda) som främsta kunder.

Angående frågan vilken bransch merparten av kunderna är verksamma inom är resultatet spritt. Byggbranschen (38 procent) följt av handelsbranschen (29 procent) tycks vara de vanligaste branscherna.

Respondenterna fick svara på ett antal påståenden där de fick ange sin personliga inställning angående skattetillägg. Gällande påståendet ”Det är rättvist att en person eller ett företag som av glömska inte deklarerar får skattetillägg” instämmer totalt 36 procent medan 38 procent uppger att de inte instämmer med påståendet. Att ”Det är rättvist att en person eller företag som av slarv lämnar oriktig uppgift i sin deklaration får skattetillägg” instämmer 45 procent med, 3 av 10 (29 procent) instämmer inte.

Påståendet ”När någon har gjort fel av misstag bör man inte få skattetillägg” instämmer majoriteten (78 procent). Endast 1 av 10 instämmer inte (10 procent). Att Skatteverket kan bedöma om någon

gjort fel av misstag är det 17 procent som anser det medan 54 procent inte håller med.

Få (12 procent) instämmer i att "Skatteverkets handläggning av skattetillägg är pålitlig och rättvis". Drygt hälften (52 procent) anser att detta inte stämmer. Att "Skattetillägg bidrar till en högre lagefterlevnad" instämmer något fler i (42 procent) än tar avstånd ifrån (30 procent).

Totalt 78 procent tror att enskilda och företag är noga med att lämna korrekta uppgifter till Skatteverket för att slippa betala skattetillägg, endast 8 procent motsätter sig påståendet. Påståendet "Skattetillägg bidrar till att skatteundandragande och skattefusk minskar i Sverige" instämmer närmare fyra av tio med (39 procent) medan 31 procent inte instämmer.

Gällande företagens generella kunskaper om beräkning av skattetillägg tror 8 procent av respondenterna att de är mycket goda eller goda, och hela 61 respektive 17 procent tror att kunskaperna är dåliga eller obefintliga.

Angående allmänhetens generella kunskaper om beräkning av skattetillägg tror 57 respektive 37 procent att de är dåliga eller obefintliga.

Närmare hälften (48 procent) anser att den generella nivån på skattetillägg dvs. 40 procent på slutgiltig skatt är alldeles för hög, en procent tycker att den är alldeles för låg. Gällande det generella skattetillägget på 20 procent på mervärdesskatt, socialavgifter och punktskatter anser 27 procent att den är alldeles för hög.

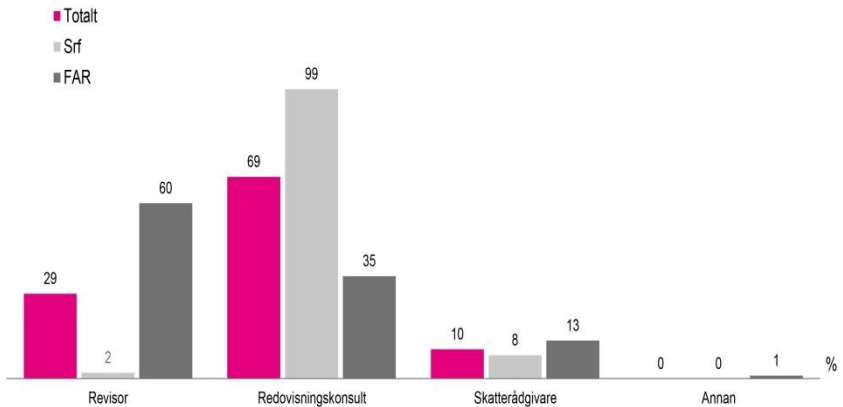
Det ord som flest anser beskriver bestämmelserna om beräkning av skattetillägg är komplicerade (49 procent). 12 procent anser att bestämmelserna är tydliga, och 11 procent att de är förutsägbara.

Nära hälften (47 procent) uppger att de anser att bestämmelserna om beräkning av skattetillägg bör ändras. 7 procent anser att de inte bör göra det, och 46 procent kan inte besvara frågan utan uppger tveksam, vet inte.

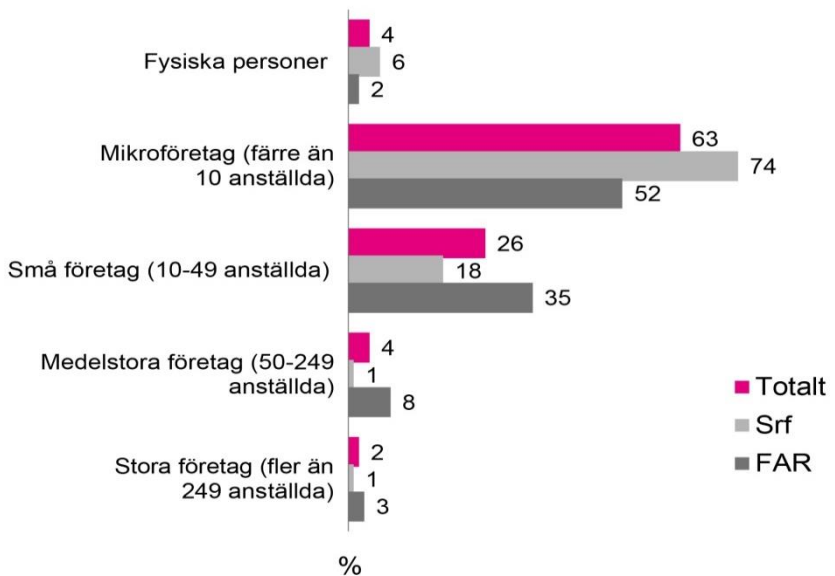
62 procent anser sig själva ha goda kunskaper om bestämmelserna kring skattetillägg och 39 procent uppger att de har stora erfarenheter av att tillämpa dem.

## Frågor och resultat

**Figur 1** Vilken yrkesgrupp tillhör du



**Figur 2** Vilken kategori beskriver bäst majoriteten av dina kunder?



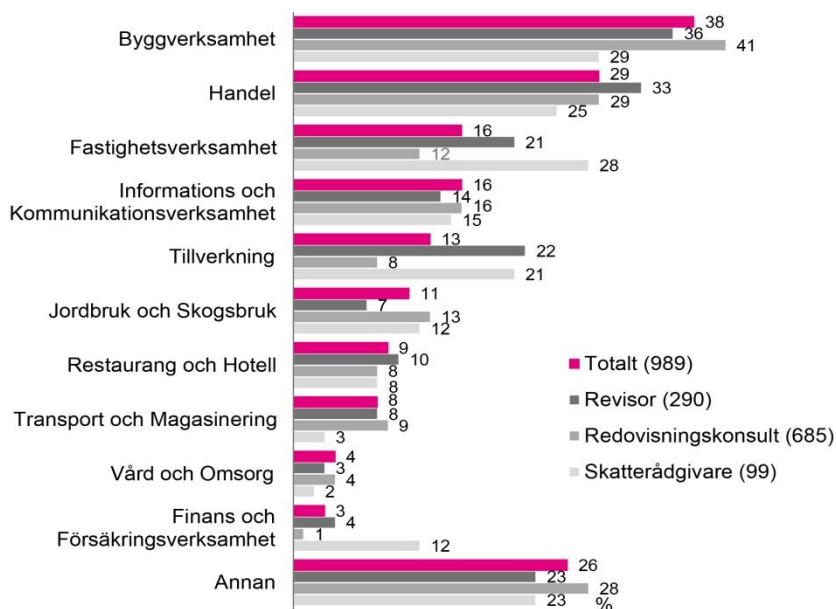
Merparten av respondenterna (63 procent) har mikroföretag som kunder. Yrkesgruppen redovisningskonsulter uppger i signifikant

större utsträckning att de har mikroföretag som kunder (74 procent), jämfört med övriga yrkesgrupper.

De som tillhör yrkesgruppen revisorer har i högre grad små (41 procent) och medelstora (9 procent) företag som kunder.

Yrkesgruppen skatterådgivare har i signifikant högre utsträckning stora företag (10 procent) som kunder jämfört med övriga yrkesgrupper.

**Figur 3 I vilka branscher är merparten av dina kunder verksamma?**



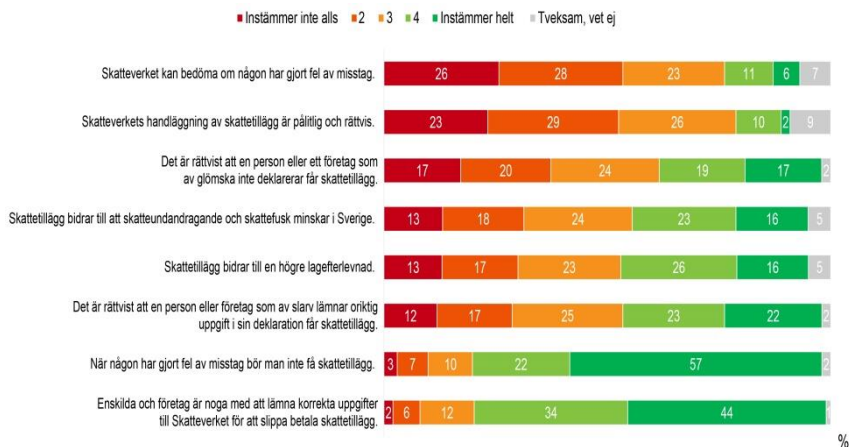
Totalt har ungefär 4 av 10 respondenter kunder som är verksamma inom byggbranschen (38 procent). Redovisningskonsulter (41 procent) och de som i huvudsak har mikroföretagskunder (43 procent) har i signifikant större utsträckning kunder som tillhör byggbranschen jämfört med övriga.

Kunder som tillhör kategorin stora företag är i signifikant högre omfattning verksamma inom tillverkning (50 procent) och fastighetsverksamhet (33 procent) jämfört med övriga storlekskategorier.

Nästan 6 av 10 (59 procent) av de som i huvudsak har kunder som går under kategorin fysiska personer uppger att deras kunder är verksamma inom jordbruk och skogsbruk (59 procent).

Överrepresentation FAR: *Fastighetsverksamhet och Tillverkning*  
 Överrepresentation Srf konsulterna: *Jordbruk och Skogsbruk*  
 (17 procent) och *Byggverksamhet* (41 procent).

**Figur 4** I vilken utsträckning instämmer du i följande påståenden som handlar om skattetillägg?



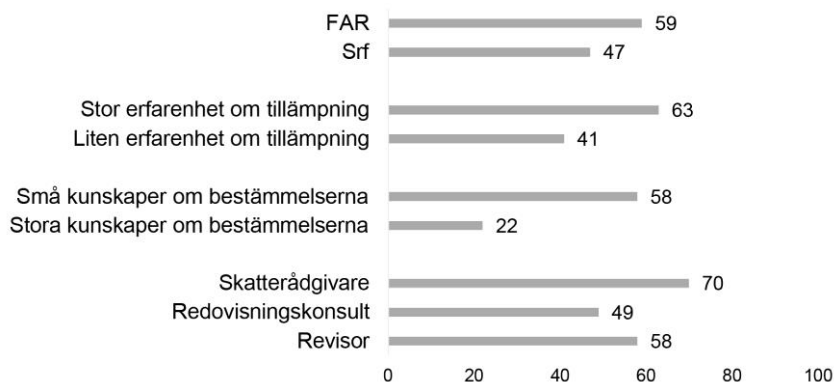
Gällande ”Skatteverket kan bedöma om någon har gjort fel av misstag” och ”Det är rättvist att en person eller företag som av slarv lämnar oriktig uppgift i sin deklaration får skattetillägg” uppger skatterådgivare i signifikant högre grad (65 respektive 38 procent) och redovisningskonsulter i signifikant lägre grad (51 respektive 26 procent) att de inte instämmer i detta. För båda påståendena uppger dessutom de som har stor erfarenhet av att tillämpa bestämmelserna att de inte instämmer (60 respektive 32 procent) i högre grad jämfört med som har liten erfarenhet (49 respektive 60 procent).

Att ”Skattetillägg bidrar till en högre lagefterlevnad.” instämmer inte skatterådgivare i signifikant lägre grad i jämfört med övriga roller (41 procent). De som har stor erfarenhet av att tillämpa bestämmelserna (35 procent) instämmer inte i högre grad jämfört med som har liten erfarenhet (25 procent).



Skatterådgivare instämmer i högre grad inte i att ”Skattetillägg bidrar till att skatteundandragande och skattefusk minskar i Sverige” (42 procent), jämfört med övriga yrkesroller.

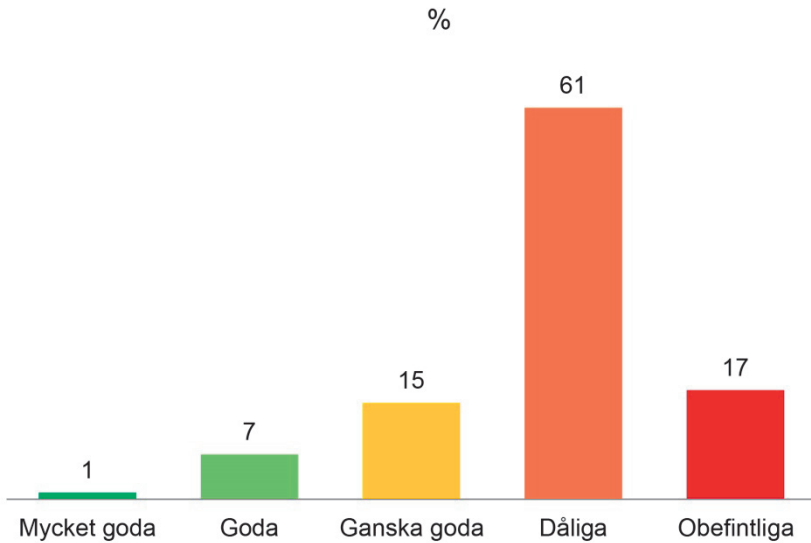
Figur 5 Skatteverkets handläggning av skattetillägg är pålitlig och rättvis



Det finns inga större skillnader på olika undergrupper gällande övriga påståenden.

Skatterådgivare instämde i en lägre grad i påståendena om att Skatteverket kan bedöma om någon har gjort fel av misstag, Skatteverkets handläggning av skattetillägg är pålitlig och rättvis, skattetillägg bidrar till en högre lagefterlevnad, skattetillägg bidrar till att skatteundandragande och skattefusk minskar i Sverige och att det är rättvist att en person eller företag som av slarv lämnar oriktig uppgift i sin deklaration får skattetillägg. Även revisorer hade en lägre instämmandegrad i fråga om att Skatteverkets handläggning av skattetillägg pålitlig och rättvis. Redovisningskonsulter instämde emellertid i en högre grad i påståendet att det är rättvist att en person eller företag som av slarv lämnar oriktig uppgift i sin deklaration får skattetillägg.

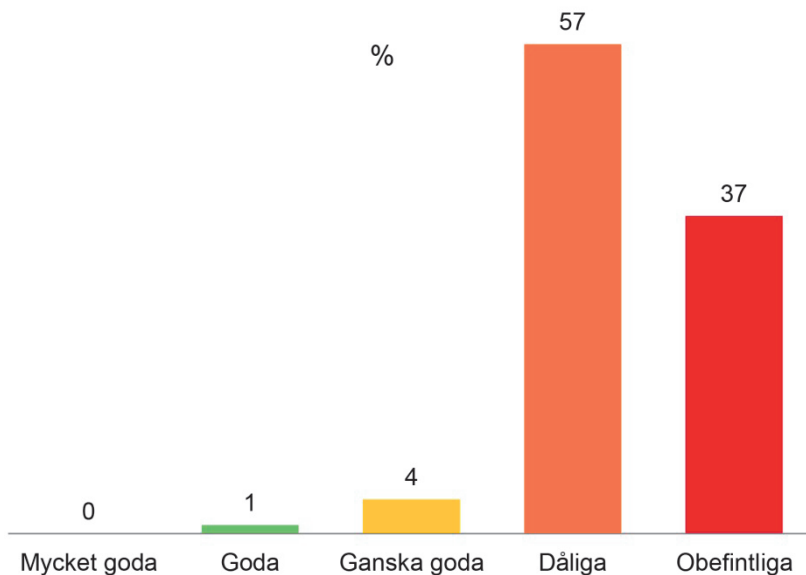
**Figur 6** Vilken uppfattning har du om företagares generella kunskaper om beräkning av skattetillägg? Kunskaperna är ...  
Bas: 989



Företagares generella kunskaper bedöms i regel som dåliga, snarare än goda. Det finns inga nämnvärda skillnader mellan de studerade undergrupperna.

**Figur 7** Vilken uppfattning har du om allmänhetens generella kunskaper om beräkning av skattetillägg? Kunskaperna är ...

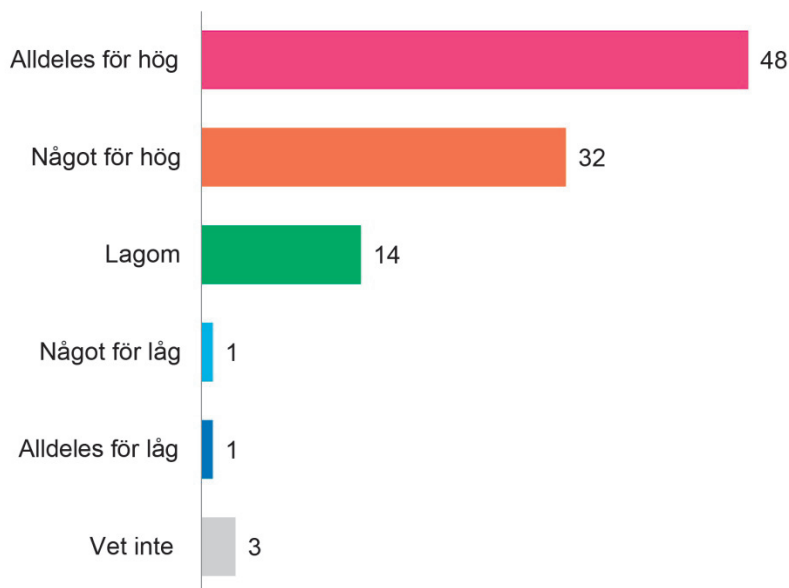
Bas: 989



En mycket stor majoritet, 94 procent, bedömer allmänhetens uppfattning om beräkning av skattetillägg som dåliga eller obefintliga. Inga nämnvärda skillnader i uppfattning mellan de studerade undergrupperna.

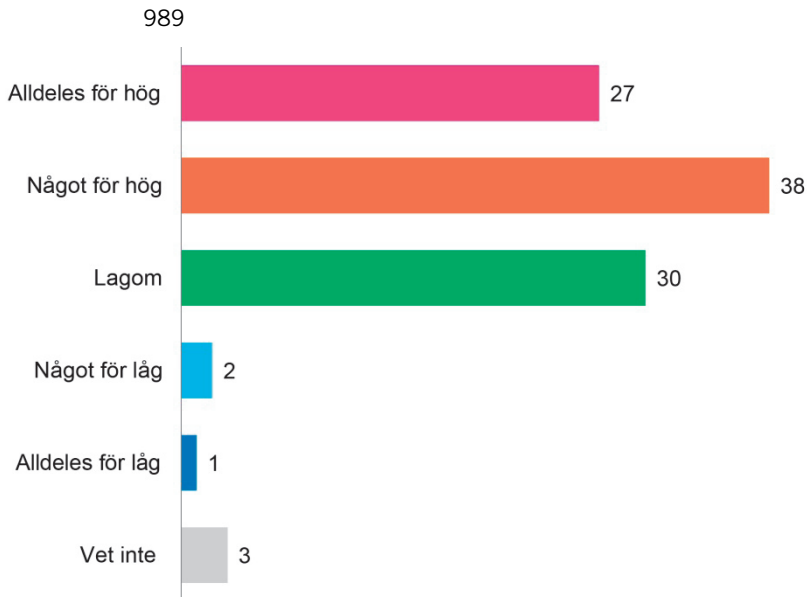
**Figur 8** Vad tycker du om den generella nivån på skattetillägg, dvs. 40 procent, på slutlig skatt?

Bas: 989



En tydlig majoritet av respondenterna anser att den generella nivån på skattetillägget är för hög, varav hälften tycker den är alldeles för hög. Det råder inte några signifikanta skillnader mellan yrkesgrupperna eller vilka beroende på kundtyp.

**Figur 9** Vad tycker du om den generella nivån på skattetillägg, dvs. 20 procent på mervärdesskatt, socialavgifter och punktskatter?

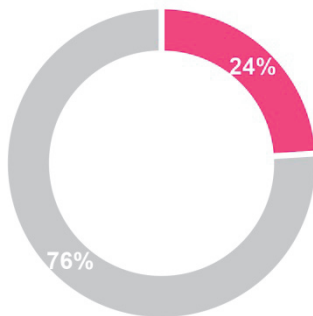


Redovisningskonsulter anger i signifikant högre utsträckning än övriga yrkesroller att de tycker att nivån på skattetillägg på mervärdesskatt, socialavgifter och punktskatter är lagom (32 procent), och i signifikant lägre grad att nivån är alldeles för hög (25 procent).

**Figur 10 Underskott**

Om en oriktig uppgift skulle ha medfört underskott av en näringsverksamhet ska skattetillägget beräknas på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som lämnat uppgiften. Har du någon synpunkt i fråga om underlaget och beräkningen av skattetillägg i underskottsfall?

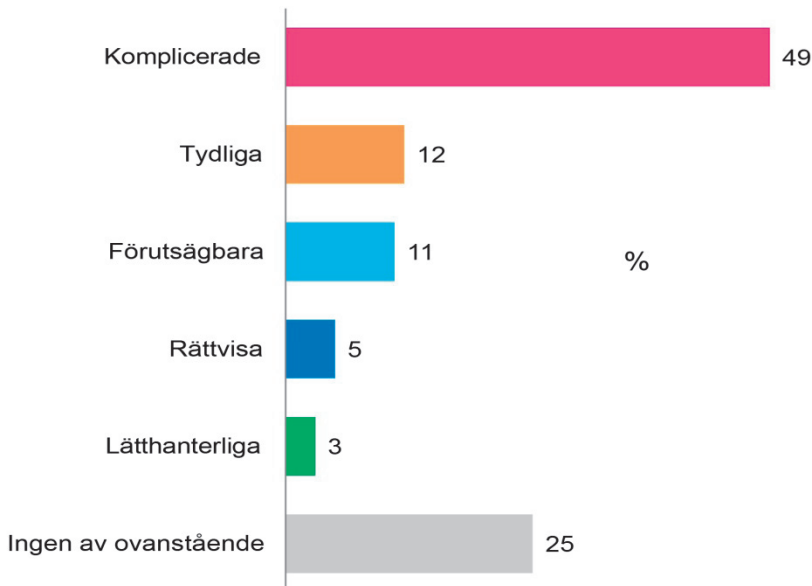
■ Ja ■ Nej



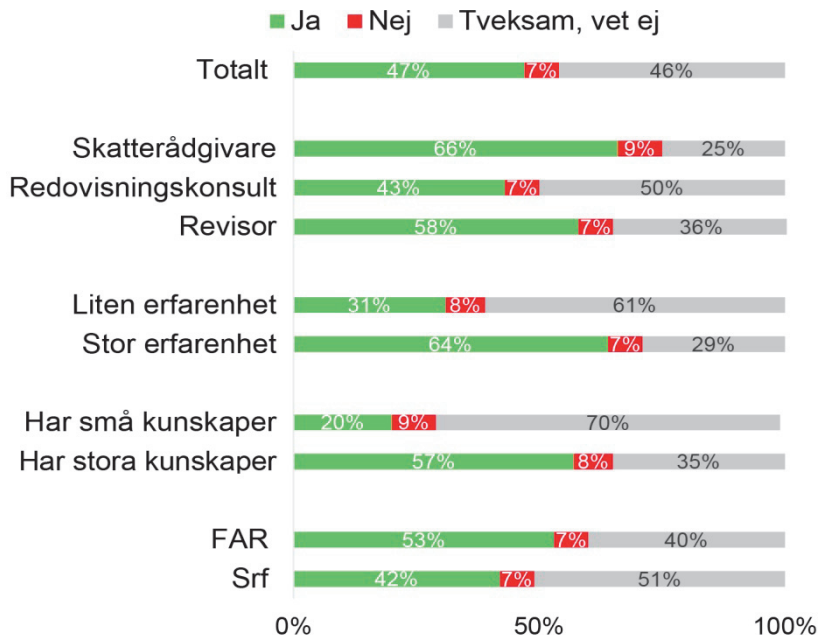
Mest förekommande svar:

- 25% är för hög nivå / det blir för hård konsekvens
- Bara om underskottet (kan) utnyttjas bör tillägg utgå
- Bör inte vara något skattetillägg om det inte är avsiktligt
- Syftet bör avgöra om skattetillägg ska tillämpas
- Kan bli orimliga konsekvenser vid ägarförändringar
- Orimligt att ett underskottsskattetillägg i kr blir högre än skattetillägget på motsvarande fel i en vinstsituation
- Det är märkligt/ologiskt/konstigt
- Orättvist/orimligt att skattetillägg ska tas ut vid underskott
- Bättre med fast avgift istället för procentsats

**Figur 11 Jag tycker att bestämmelserna om beräkning av skattetillägg är ...**



**Figur 12 Tycker du att bestämmelserna om beräkning av skattetillägg bör ändras? Om ja, hur och varför?**

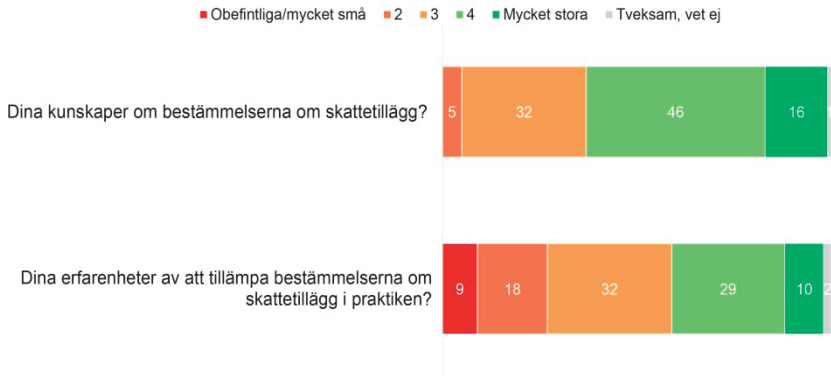


Mest förekommande svar:

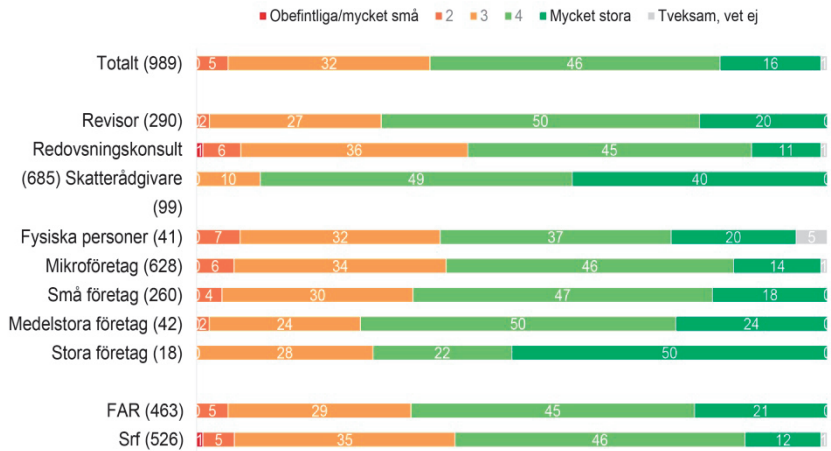
- Det bör tas hänsyn till om det är ett misstag eller medvetet
- Bör sänkas/är för höga
- Bör ersättas med böter/fast avgift
- De är orättvisa och orimliga
- Är komplicerade, bör förenklas
- Orimligt vid periodiseringsfel
- Utökade möjligheter till undantag
- Bör finnas ett lagstadgat tak
- Bör få chans att rätta misstag

**Figur 13 Hur skulle du bedöma dig själv när det gäller följande?**

Dina kunskaper om bestämmelserna om skattetillägg?

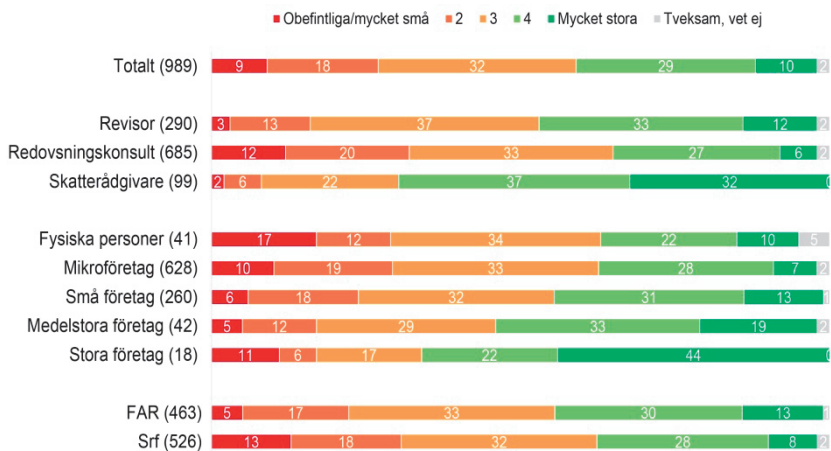


**Figur 14 Dina kunskaper om bestämmelserna om skattetillägg?**





**Figur 15 Dina erfarenheter av att tillämpa bestämmelserna om skattetillägg i praktiken?**





# Statens offentliga utredningar 2017

## Kronologisk förteckning

---

1. För Sveriges landsbygder  
– en sammanhållen politik för  
arbete, hållbar tillväxt och välfärd. N.
2. Kraftsamling för framtidens energi. M.
3. Karens för statsråd och statssekreterare.  
Fi.
4. För en god och jämlik hälsa.  
En utveckling av det  
folkhälsopolitiska ramverket. S.
5. Svensk social trygghet i en  
globaliserad värld. Del 1 och 2. S.
6. Se barnet! Ju.
7. Straffprocessens ramar och  
domstolens beslutsunderlag  
i brottmål – en bättre hantering av  
stora mål. Ju.
8. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2017.  
Kärnavfallet – en fråga i ständig  
förändring. M.
9. Det handlar om oss.  
– unga som varken arbetar eller studerar. U.
10. Ny ordning för att främja god sed  
och hantera oredlighet i forskning. U.
11. Vägs katt. Volym 1 och 2. Fi.
12. Att ta emot människor på flykt.  
Sverige hösten 2015. Ju.
13. Finansiering av infrastruktur med  
privat kapital? Fi.
14. Migrationsärenden  
vid utlandsmyndigheterna. Ju.
15. Kvalitet och säkerhet  
på apoteksmarknaden. S.
16. Sverige i Afghanistan 2002–2014. UD.
17. Om oskuldspresumtionen och rätten att  
närvara vid rättegången. Genomförande  
av EU:s oskuldspresumtionsdirektiv. Ju.
18. En nationell strategi för validering. U.
19. Uppdrag: Samverkan. Steg på vägen  
mot fördjupad lokal samverkan  
för unga arbetslösa. A.
20. Tillträde för nybörjare – ett öppnare  
och enklare system för tillträde till  
högskoleutbildning. U.
21. Läs mig! Nationell kvalitetsplan för  
vård och omsorg om äldre personer.  
Del 1 och 2. S.
22. Från värdekedja till värdecykel – så får  
Sverige en mer cirkulär ekonomi. M.
23. digitalforvaltning.nu. Fi.
24. Ett arbetsliv i förändring – hur  
påverkas ansvaret för arbetsmiljön? A.
25. Samlad kunskap – stärkt  
handläggning. S.
26. Delningsekonomi. På användarnas  
villkor. Fi.
27. Vissa frågor inom fastighets- och  
stämpelskatteområdet. Fi.
28. Ett nationellt centrum för kunskap  
om och utvärdering av arbetsmiljö. A.
29. Brottstatalag. Ju.
30. En omreglerad spelmarknad.  
Del 1 och 2. Fi.
31. Stärkt konsumentskydd  
på bostadsrättsmarknaden. Ju.
32. Substitution i Centrum  
– stärkt konkurrenskraft med  
kemikaliesmarta lösningar. M.
33. Stärkt ställning för hyresgäster. Ju.
34. Ekologisk kompensation – Åtgärder  
för att motverka nettoförluster av  
biologisk mångfald och ekosystem-  
tjänster, samtidigt som behovet av  
markexploatering tillgodoses. M.
35. Samling för skolan. Nationell strategi  
för kunskap och likvärdighet. U.
36. Informationssäkerhet för samhälls-  
viktiga och digitala tjänster. Ju.
37. Kvalificerad välfärdsbrottslighet  
– förebygga, förhindra, upptäcka och  
beivra. Ju.

38. Kvalitet i välfärden – bättre upphandling och uppföljning. Fi.
39. Ny dataskyddslag. Kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning. Ju.
40. För dig och för alla. S.
41. Meddelarskyddslagen – fler verksamheter med stärkt meddelarskydd. Ju.
42. Vem har ansvaret? M.
43. På lika villkor! Delaktighet, jämlikhet och effektivitet i hjälpmedelsförsörjningen. S.
44. Entreprenad, fjärrundervisning och distansundervisning. U.
45. Ny lag om företagsshemligheter. Ju.
46. Stärkt ordning och säkerhet i domstol. Ju.
47. Nästa steg på vägen mot en mer jämlik hälsa. Förslag för ett långsiktigt arbete för en god och jämlik hälsa. S.
48. Kunskapsbaserad och jämlik vård. Försättningslag för en lärande hälso- och sjukvård. S.
49. EU:s dataskyddsförordning och utbildningsområdet. U.
50. Personuppgiftsbehandling för forskningsändamål. U.
51. Utbildning, undervisning och ledning – reformvård till stöd för en bättre skola. U.
52. Så stärker vi den personliga integriteten. Ju.
53. God och nära vård. En gemensam färdplan och målbild. S.
54. Fler nyanlända elever ska uppnå behörighet till gymnasiet. U.
55. En ny kamerabevakningslag. Ju.
56. Jakten på den perfekta ersättningsmodellen. Vad händer med medarbetarnas handlingsutrymme? Fi.
57. Lag om flygpassageraruppgifter i brottsbekämpningen. Ju.
58. Amerikansk inresekontroll vid utresa från Sverige – så kan avtalen genomföras. Ju.
59. Reglering av alkoglass m.fl. produkter. S.
60. Nästa steg? Förslag för en stärkt minoritetspolitik. Ku.
61. Villkorlig frigivning – förstärkta åtgärder mot återfall i brott. Ju.
62. Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2016. M.
63. Miljötillsyn och sanktioner – en tillsyn präglad av ansvar, respekt och enkelhet. M.
64. Detaljplanekravet. N.
65. Hyran vid nyproduktion – en utvärdering och utveckling av modellen med presumtionshyra. Ju.
66. Dataskydd inom Socialdepartementets verksamhetsområde – en anpassning till EU:s dataskyddsförordning. S.
67. Våldsbejakande extremism. En forskarantologi. Ku.
68. Barnets rättigheter i ett straffrättsligt förfarande m.m. Genomförande av EU:s barnrättsdirektiv och två andra straffprocessuella frågor. Ju.
69. Marknadskontrollmyndigheter – befogenheter och sanktionsmöjligheter. UD.
70. Förstärkt skydd för uppgifter av betydelse för ett internationellt samarbete för fred och säkerhet som Sverige deltar i. Ju.
71. Bostäder på statens mark – en möjlighet? N.
72. Genomförande av vissa straffrättsliga åtaganden för att förhindra och bekämpa terrorism. Ju.
73. En gemensam bild av bostadsbyggnadsbehovet. N.
74. Brottsdatalag – kompletterande lagstiftning. Ju.
75. Datalagring – brottsbekämpning och integritet. Ju.
76. Enhetliga priser på receptbelagda läkemedel. S.
77. En generell rätt till kommunal avtalsamverkan. Fi.
78. En sammanhållen budgetprocess. Fi.
79. Finansiering av public service – för ökad stabilitet, legitimitet och stärkt oberoende. Ku.

80. Stärkt integritet i Rättsmedicinalverkets verksamhet. Ju.
81. Rättslig översyn av skogsvårdslagstiftningen. N.
82. Vägledning för framtidens arbetsmarknad. A.
83. Brännheta skatter! Bör avfallsförbränning och utsläpp av kväveoxider från energiproduktion beskattas? Fi.
84. Uppehållstillstånd på grund av praktiska verkställighetshinder och preskription. Ju.
85. Rekrytering av framtidens domare. Ju.
86. Hyresmarknad utan svarthandel och otillåten andrahandsuthyrning. Ju.
87. Finansiering, subvention och prisättning av läkemedel – en balansakt. S.
88. Nästa steg? Del 2. Förslag för en stärkt minoritetspolitik. Ku.
89. Hemlig dataavläsning – ett viktigt verktyg i kampen mot allvarlig brottslighet. Ju.
90. Makars, registrerade partners och sambors förmögenhetsförhållanden i internationella situationer. Ju.
91. Nationella minoritetsspråk i skolan – förbättrade förutsättningar till undervisning och revitalisering. U.
92. Transpersoner i Sverige. Förslag för stärkt ställning och bättre levnadsvillkor. Ku.
93. Klarlagd identitet. Om utlänningars rätt att vistas i Sverige, inre utlänningskontroller och missbruk av identitetshandlingar. Ju.
94. Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna. Fi.

# Statens offentliga utredningar 2017

## Systematisk förteckning

---

### Arbetsmarknadsdepartementet

- Uppdrag: Samverkan. Steg på vägen mot fördjupad lokal samverkan för unga arbetslösa. [19]
- Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön? [24]
- Ett nationellt centrum för kunskap om och utvärdering av arbetsmiljö. [28]
- Vägledning för framtidens arbetsmarknad. [82]

### Finansdepartementet

- Karens för statsråd och statssekreterare. [3]
- Vägs katt. Volym 1 och 2. [11]
- Finansiering av infrastruktur med privat kapital? [13]
- digitalforvaltning.nu. [23]
- Delningsekonomi. På användarnas villkor. [26]
- Vissa frågor inom fastighets- och stämpel-skatteområdet. [27]
- En omreglerad spelmarknad. Del 1 och 2. [30]
- Kvalitet i välfärden – bättre upphandling och uppföljning. [38]
- Jakten på den perfekta ersättningsmodellen. Vad händer med medarbetarnas handlingsutrymme? [56]
- En generell rätt till kommunal avtalssamverkan. [77]
- En sammanhållen budgetprocess. [78]
- Brännheta skatter! Bör avfallsförbränning och utsläpp av kväveoxider från energiproduktion beskattas? [83]
- Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna. [94]

### Justitiedepartementet

- Se barnet! [6]

- Straffprocessens ramar och domstolens beslutsunderlag i brottmål – en bättre hantering av stora mål. [7]
- Att ta emot människor på flykt. Sverige hösten 2015. [12]
- Migrationsärenden vid utlandsmyndigheterna. [14]
- Om oskuldspresumtionen och rätten att närvara vid rättegången. Genomförande av EU:s oskuldspresumtionsdirektiv. [17]
- Brottsdatalag. [29]
- Stärkt konsumentskydd på bostadsrättsmarknaden. [31]
- Stärkt ställning för hyresgäster. [33]
- Informationssäkerhet för samhällsviktiga och digitala tjänster. [36]
- Kvalificerad välfärdsbrottslighet – förebygga, förhindra, upptäcka och beivra. [37]
- Ny dataskyddslag. Kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning. [39]
- Meddelarskyddslagen – fler verksamheter med stärkt meddelarskydd. [41]
- Ny lag om företagsshemligheter. [45]
- Stärkt ordning och säkerhet i domstol. [46]
- Så stärker vi den personliga integriteten. [52]
- En ny kamerabevakningslag. [55]
- Lag om flygpasageraruppgifter i brottsbekämpningen. [57]
- Amerikansk inresekontroll vid utresa från Sverige – så kan avtalen genomföras. [58]
- Villkorlig frigivning – förstärkta åtgärder mot återfall i brott. [61]
- Hyran vid nyproduktion – en utvärdering och utveckling av modellen med presumtionshyra. [65]

Barnets rättigheter i ett straffrättsligt förfarande m.m. Genomförande av EU:s barnrättsdirektiv och två andra straffprocessuella frågor. [68]

Förstärkt skydd för uppgifter av betydelse för ett internationellt samarbete för fred och säkerhet som Sverige deltar i. [70]

Genomförande av vissa straffrättsliga åtaganden för att förhindra och bekämpa terrorism. [72]

Brottsdatalog – kompletterande lagstiftning. [74]

Datalagring – brottsbekämpning och integritet. [75]

Stärkt integritet i Rättsmedicinalverkets verksamhet. [80]

Upphållstillstånd på grund av praktiska verkställighetshinder och preskription. [84]

Rekrytering av framtidens domare. [85]

Hyresmarknad utan svarthandel och otillåten andrahandsuthyrning. [86]

Hemlig dataavläsning – ett viktigt verktyg i kampen mot allvarlig brottslighet. [89]

Makars, registrerade partners och sambors förmögenhetsförhållanden i internationella situationer. [90]

Klarlagd identitet. Om utlänningars rätt att vistas i Sverige, inre utlänningskontroller och missbruk av identitetshandlingar. [93]

### **Kulturdepartementet**

Nästa steg? Förslag för en stärkt minoritetspolitik. [60]

Våldsbejakande extremism. En forskarantologi. [67]

Finansiering av public service – för ökad stabilitet, legitimitet och stärkt oberoende. [79]

Nästa steg? Del 2. Förslag för en stärkt minoritetspolitik. [88]

Transpersoner i Sverige. Förslag för stärkt ställning och bättre levnadsvillkor. [92]

### **Miljö- och energidepartementet**

Kraftsamling för framtidens energi. [2]

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2017. Kärnavfallet – en fråga i ständig förändring. [8]

Från värdekedja till värdecykel – så får Sverige en mer cirkulär ekonomi. [22]

Substitution i Centrum – stärkt konkurrenskraft med kemikaliesmarta lösningar. [32]

Ekologisk kompensation – Åtgärder för att motverka nettoförluster av biologisk mångfald och ekosystemtjänster, samtidigt som behovet av markexploatering tillgodoses. [34]

Vem har ansvaret? [42]

Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2016. [62]

Miljötillsyn och sanktioner – en tillsyn präglad av ansvar, respekt och enkelhet. [63]

### **Näringsdepartementet**

För Sveriges landsbygder – en sammanhållen politik för arbete, hållbar tillväxt och välfärd. [1]

Detaljplanekravet. [64]

Bostäder på statens mark – en möjlighet? [71]

En gemensam bild av bostadsbyggnadsbehovet. [73]

Rättslig översyn av skogsvårdslagstiftningen. [81]

### **Socialdepartementet**

För en god och jämlik hälsa. En utveckling av det folkhälsopolitiska ramverket. [4]

Svensk social trygghet i en globaliserad värld. Del 1 och 2. [5]

Kvalitet och säkerhet på apoteksmarknaden. [15]

Läs mig! Nationell kvalitetsplan för vård och omsorg om äldre personer. Del 1 och 2. [21]

Samlad kunskap – stärkt handläggning. [25]

För dig och för alla. [40]

På lika villkor! Delaktighet, jämlikhet och effektivitet i hjälpmedelsförsörjningen. [43]

Nästa steg på vägen mot en mer jämlik hälsa. Förslag för ett långsiktigt arbete för en god och jämlik hälsa. [47]

Kunskapsbaserad och jämlik vård. Förutsättningar för en lärande hälso- och sjukvård. [48]

God och nära vård. En gemensam färdplan och målbild. [53]

Reglering av alkoglass m.fl. produkter. [59]

Dataskydd inom Socialdepartementets verksamhetsområde – en anpassning till EU:s dataskyddsförordning. [66]

Enhetliga priser på receptbelagda läkemedel. [76]

Finansiering, subvention och prissättning av läkemedel – en balansakt. [87]

### **Utbildningsdepartementet**

Det handlar om oss.  
– unga som varken arbetar eller studerar. [9]

Ny ordning för att främja god sed och hantera oredlighet i forskning. [10]

En nationell strategi för validering [18]

Tillträde för nybörjare – ett öppnare och enklare system för tillträde till högskoleutbildning. [20]

Samling för skolan.  
Nationell strategi för kunskap och likvärdighet. [35]

Entreprenad, fjärrundervisning och distansundervisning. [44]

EU:s dataskyddsförordning och utbildningsområdet. [49]

Personuppgiftsbehandling för forskningsändamål. [50]

Utbildning, undervisning och ledning – reformvård till stöd för en bättre skola. [51]

Fler nyanlända elever ska uppnå behörighet till gymnasiet. [54]

Nationella minoritetsspråk i skolan – förbättrade förutsättningar till undervisning och revitalisering. [91]

### **Utrikesdepartementet**

Sverige i Afghanistan 2002–2014. [16]

Marknadskontrollmyndigheter – befogenheter och sanktionsmöjligheter. [69]