

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen, Enheten för
skatteadministration, skatteavtal och tullfrågor
Rättssakkunnig Omar Bembli
103 33 Stockholm

Vår referens/dnr:
236/2017

Er referens/dnr:
Fi2017/04533/S3

2018-03-02

Remissvar

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

Svenskt Näringsliv har beretts tillfälle att avge yttrande över betänkandet Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna (SOU 2017:94) och ansluter sig till vad Näringslivets Skattedelegation anför i bifogat yttrande.

SVENSKT NÄRINGSLIV



Johan Fall



Lynda Ondrasek Olofsson

NSD
N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen, Enheten för
skatteadministration, skatteavtal och tullfrågor
Rättssakkunnig Omar Bembli
103 33 Stockholm

Ert dnr: Fi2017/04533/S3

fi.remissvar@regeringskansliet.se

Stockholm, 2018-03-02

Remissvar

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

Näringslivets Skattedelegation (NSD) lämnar följande synpunkter på betänkandet Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna (SOU 2017:94).

Inställning och sammanfattning

NSD avstyrker förslaget med en ny modell för beräkning av skattetillägg. Vidare avstyrker NSD de föreslagna nivåerna på skattetillägg.

NSD vill framhålla att det inte är beräkningen av skattetillägg som vållar enskilda besvär utan skattetilläggsystemet i sig där skattskyldiga, även på grund av oavsiktliga misstag, kan drabbas av kraftiga sanktioner i form av höga skattetillägg. En förändrad beräkningsmodell där kopplingen till den undandragna skatten tas bort utan att det införs krav på subjektiva rekvisit, och som medför en drastisk höjning av nivåerna på skattetillägg, är därför fel väg att gå. De föreslagna förändringarna skulle enligt NSD skada skattesystemets legitimitet och urholka Sveriges konkurrenskraft vilket ger sämre förutsättningar för företagande, investeringar och sysselsättning.

Det har inom ramen för utredningen inte framkommit att nuvarande system för beräkning av skattetillägg för juridiska personer skulle ha några större brister. Ett bibehållande av dagens modell för beräkning av skattetillägg för juridiska personer skulle vidare ha den stora fördelen att systemet för dessa har en enhetlig struktur såväl vid inkomstbeskattningen som vid den indirekta beskattningen.

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Enligt utredningen har det framkommit att dagens system för beräkning av skattetillägg för fysiska personer i de fall där skatten är progressiv är förenat med så stora svårigheter att det bör införas ett nytt system. Enligt NSD finns det andra sätt att åtgärda dessa i huvudsak tekniska brister än att införa ett nytt system med kraftigt höjda skattetillägg som följd.

Utredningens förslag där förhöjda skattetillägg skulle utgå utan krav på subjektiva rekvisit tillsammans med en alltför restriktiv tillämpning av befrielsereglerna riskerar vidare att medföra att de svenska skattetilläggsreglerna åter kommer i konflikt med europarätten.

NSD:s argument kan i korthet sammanfattas enligt följande.

- Utredningens förslag är med beaktande av det begränsade utredningsuppdraget alltför radikalt.
- De föreslagna nivåerna på skattetillägg skulle både på den generella nivån och på den förhöjda nivån innebära en kraftig och omotiverad skärpning som framförallt skulle drabba fysiska personer med låga inkomster och juridiska personer med upp till en tredubbling jämfört med dagens regler.
- Vid fastställandet av de situationer som enligt förslaget ska föranleda skattetillägg på den förhöjda nivån, dvs. betydande skattebelopp och upprepade felaktigheter, har utredningen överhuvudtaget inte beaktat de svårigheter och utmaningar som framförallt juridiska personer med stora verksamheter dagligen har att hantera, både inom inkomstbeskattningens och inom den indirekta beskattningens område.
- Utredningens hänvisningar och tilltro till att oskäligen konsekvenser ska kunna hanteras genom nu gällande befrielseregler är inte förenligt med högt ställda krav på rättvisa, legitimitet och rättssäkerhet.
- För att det ska vara möjligt att analysera och bedöma skattetilläggsystemet ur ett rättssäkerhetsperspektiv samt föreslå förändringar som ska syfta till att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist måste alla aspekter av systemet beaktas, innefattande förutsättningarna för att ta ut skattetillägg och befrielsereglerna.

Det är angeläget att utredningsförslag belyses från alla håll, i synnerhet när de som i detta fall har långtgående konsekvenser. Därför är det olyckligt att det aktuella förslaget, trots att det kan få omfattande verkningar för många skattskyldiga, endast skickats till 28 remissinstanser och att flera näringslivsorganisationer som brukar tillställas remiss utelämnats.

Förslaget i korthet

Utredningen har haft i uppdrag att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, i syfte 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.

Utredningen föreslår att skattetillägget vid inkomstbeskattningen ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet i stället för den undandragna skatten. Med undanhållet belopp avses det belopp som inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Utredningen föreslår vidare att skattetillägg vid inkomstbeskattningen som huvudregel ska tas ut med 15 procent av det undanhållna beloppet. Detsamma ska enligt utredningen gälla om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av

en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår. När det gäller annan skatt än inkomstskatt, däribland mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter, ska skattetillägg som huvudregel tas ut med 20 procent av den undandragna skatten.

Utredningen föreslår vidare att det ska tas ut ett förhöjt skattetillägg när det är fråga om undandragande av betydande skattebelopp (mer än 20 prisbasbelopp vid inkomstbeskattningen och mer än 10 prisbasbelopp vid andra skatter än inkomstskatt), om det är fråga om upprepade felaktigheter samt vid skönsbeskattning med anledning av att deklaration saknas eller då skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i inlämnad deklaration. Skattetillägget ska då i stället tas ut med 25 procent av undanhållet belopp vid inkomstbeskattningen respektive med 27 procent av undandragen skatt vid andra skatter än inkomstskatt.

Utredningen föreslår att skattetillägg även i fortsättningen ska beräknas utan hänsyn till subjektiva rekvisit och anser att det inte bör införas något takbelopp för skattetillägg. Slutligen föreslår utredningen att lägre skattetillägg än i normalfallet ska tillämpas vid periodiseringsfel och när en inkomst har redovisats i fel inkomstslag.

För juridiska personer skulle förslaget innebära att det effektiva skattetilläggsuttaget vid inkomstbeskattningen närmast fördubblas respektive tredubblas (vid förhöjd nivå) jämfört med dagens regler. För fysiska personer får förslaget varierande betydelse för det effektiva skattetilläggsuttaget beroende på marginalskattenivå, men överlag är förändringarna mindre än för juridiska personer. För indirekta skatter innebär förslagets förhöjda nivå en väsentlig skärpning av det effektiva skattetilläggsuttaget.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 april 2019.

Nedan lämnas inledningsvis ett antal övergripande synpunkter på betänkandet. Därefter kommenteras betänkandet i specifika frågor.

Övergripande synpunkter

Utredningsuppdraget har varit alltför snävt

Det svenska systemet med skattetillägg har alltsedan det infördes 1972 varit föremål för omfattande kritik vilket också föranlett flera förändringar under årens lopp. Kritiken har bl.a. bestått i att befrielsereglerna tillämpas alltför restriktivt och onyanserat samt att sanktionen uppfattas som alltför hård. De förändringar som skett har bl.a. inneburit att befrielsereglerna utvecklats och att nivåerna på skattetillägg justerats. Samtliga dessa förändringar har dock skett inom ramen för en befintlig grundstruktur och någon mer genomgripande översyn eller förändring av systemet har aldrig genomförts.

Skattetilläggsförfarandet innebär ett strikt ansvar för oriktiga uppgifter med möjlighet till befrielse i särskilda fall. Bland annat av detta skäl har förfarandet länge kritiserats ur ett rättssäkerhetsperspektiv. En genomgripande översyn är därför mycket angelägen. Det är mot denna bakgrund olyckligt att det inte ingått i utredningens uppdrag att se över hela systemet med skattetillägg. För att det ska vara möjligt att analysera och bedöma sanktionssystemet ur ett rättssäkerhetsperspektiv samt föreslå förändringar som ska syfta till att göra

sanktionssystemet mer legitimt och rättvist måste alla aspekter av systemet beaktas, innefattande förutsättningarna för att ta ut skattetillägg och befrielsereglerna. NSD anser därför att utredningsuppdraget har varit alltför snävt och att det behövs ett samlat omtag av hela systemet med skattetillägg som också innefattar flera aspekter, inklusive en utvärdering av om oskuldspresumtionen ska införas fullt ut.

Dagens skattetillägg har en god allmänpreventiv effekt

Syftet med den aktuella översynen är att – vilket kan uppfattas något motsägelsefullt – dels förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt, dels göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist. I avsaknad av forskning eller något annat vetenskapligt material i fråga om vilken allmänpreventiv effekt skattetillägget kan anses ha haft och hur regelverket om skattetillägg uppfattas i stort har utredningen, med fokus på beräkningsbestämmelserna, genomfört en kvalitativ och en kvantitativ undersökning bland tjänstemän hos Skatteverket respektive revisorer, redovisningskonsulter och skatterådgivare. Resultatet utvisar att en tydlig majoritet av respondenterna i den kvantitativa undersökningen anser att den generella nivån på skattetillägget redan idag är för hög eller alldeles för hög.

Utredningen konstaterar att skattetillägget har haft en god allmänpreventiv effekt. Trots detta lägger utredningen ned stor möda på att ta fram förslag för att ytterligare förstärka skattetilläggets preventiva och avskräckande effekt. Mot bakgrund av resultatet av de undersökningar utredningen genomfört och de slutsatser utredningen dragit framstår det enligt NSD som anmärkningsvärt att utredningen lämnar förslag som innebär så drastiska skärpningar av skattetillägget. Det ska i sammanhanget poängteras att förslaget på inkomstskatteområdet för juridiska personer i det närmaste innebär en fördubbling av skattetillägget på den generella nivån och en tredubbling på den förhöjda nivån, vilken i praktiken skulle komma att utgå som huvudregel för juridiska personer med större verksamheter (se mer om detta nedan i avsnitt Föreslagna nivåer på skattetillägg).

Tillämpningen av befrielsereglerna

Som framkommit ovan har utredningen fokuserat på att förslagen ska förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt. I de situationer där förslagen enligt utredningen leder till orimliga resultat hänvisar utredningen återkommande till att eventuella oskäligen konsekvenser får hanteras genom befrielsereglerna. Detta gäller t.ex. i de situationer där skattetillägget blir oproportionerligt högt i förhållande till felets art.

NSD anser att utredningens återkommande hänvisningar till befrielsereglerna och tilltro till att oskäligen konsekvenser ska kunna hanteras genom dessa är oroväckande. Befrielsereglerna har över tid varit föremål för flera förändringar i syfte att tillämpningen i varje enskilt fall ska bli mer rättvis, generös och nyanserad, bl.a. slopades genom lagstiftning 2003 det s.k. uppenbarhetsrekvisitet. Det finns emellertid inte något belägg för att lagstiftarens avsikt i detta avseende fått genomslag i rättstillämpningen.¹ Tvärtom tyder en nyligen meddelad dom från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2017 ref. 68) enligt NSD på motsatsen. I domen uttalar majoriteten att det inte finns skäl att vid bedömningen av befrielsefrågan ta hänsyn till skatteeffekter som skulle ha uppkommit i den skattskyldiges bolag om den oriktiga

¹ I SOU 2009:58 bedömde utredningen att det vid den tidpunkten inte gått tillräckligt lång tid för att det ska vara möjligt att dra slutsatser om tillämpningen av skattetilläggsbestämmelserna efter 2003 års reform, se s. 538. Någon senare översyn av tillämpningen av skattetilläggsbestämmelserna har emellertid inte skett.

uppgiften hade godtagits och konstaterar följaktligen att skäl för befrielse från skattetillägget inte föreligger. Minoriteten uttalar dock bl.a. följande.

”Enligt vår mening måste bestämmelserna om eftergift tillämpas på ett sätt som i någon mån kompenserar för avsaknaden av de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet. Det är naturligtvis betydligt mer klandervärt att helt undanhålla en inkomst från beskattning än att ... fördela den på ett sätt som reducerar skattekostnaden. Med majoritetens synsätt blir det dock ingen skillnad mellan dessa situationer utan i bägge fallen utgår skattetillägg med fullt belopp. [– – –] Vid bedömningen av om ett skattetillägg kan anses stå i rimlig proportion till en viss felaktighet måste även risken för skattebortfall beaktas (se t.ex. RÅ 2009 ref. 73 och RÅ 2008 ref. 61).”

Med beaktande av utgången i målet finns det enligt NSD en överhängande risk att tillämpningen av befrielsereglerna hos såväl Skatteverket som förvaltningsdomstolarna fortsatt, och i strid med lagstiftarens avsikt, kommer att bli alltför restriktiv. Utredningens återkommande hänvisningar och tilltro till att oskäligen konsekvenser ska kunna hanteras genom nu gällande befrielseregler måste därför starkt ifrågasättas och medför alltför stor osäkerhet för de enskilda.

Utredningen anger att det i uppdraget inte har ingått att se över befrielsereglerna. Utredningen har dock inte heller gjort någon utvärdering av hur de befintliga befrielsereglerna uppfattas, tillämpas eller fungerar i praktiken vilket enligt NSD mycket väl kan anses ingå i uppdraget. Enligt NSD måste det vara uppenbart att ett i grunden förändrat system för beräkning av skattetillägg som utredningen föreslår även gör det nödvändigt att analysera direkt sammanhängande regelverk. Således behövs även ändringar av såväl förutsättningarna för att ta ut skattetillägg som befrielsereglerna. De genomgripande förändringar som utredningen föreslår, tillsammans med utredningens resonemang om hur oskäligen konsekvenser ska hanteras, medför enligt NSD att det inte är möjligt att avstå från att behandla befrielsereglerna som en integrerad del i utredningsuppdraget. Även av detta skäl ställer sig NSD kritisk till att utredningen, trots den upplevda inskränkningen av utredningsuppdraget, inte begränsar sig till mindre justeringar utan föreslår radikala förändringar av skattetilläggsystemet. Utan en översyn av hela systemet med skattetillägg är det inte möjligt att åstadkomma ett legitimt och rättvist system samt säkerställa att systemet är rättssäkert och förenligt med europarätten.

Det sagda finner enligt NSD även stöd i betänkandet från 1999 års skattetilläggskommitté där ett system med skattetillägg på undanhållet belopp övervägdes.² I betänkandet anges att behovet av jämkning torde bli större om skattetilläggs beräkning skulle utgå från det undanhållna beloppet. Därutöver innehåller betänkandet de i sammanhanget intressanta uttalandena att förutsättningar för ett sådant system, dvs. ett system med skattetillägg på undanhållet belopp, endast torde finnas när skatten är progressiv och att det måste kombineras med en regel om att skattetillägg ska utgå bara om det undanhållna beloppet skulle ha medfört lägre skatt. Några sådana överväganden har den nu aktuella utredningen inte gjort och denna relevanta informationen återfinns inte heller i utredningen.

Enligt NSD innebär dessutom utredningens överlämnande av hanteringen av oskäligen konsekvenser till befrielsereglerna att den förenkling som eftersträvas med det nya systemet riskerar att utebli. Med utredningens förslag skulle komplexiteten i systemet överföras från beräkningen av skattetillägg till tillämpningen av befrielsereglerna.

² Se SOU 2001:25 s. 248 ff.

Förslagets förenlighet med europarätten

Utredningen anför att förslaget skulle vara förenligt med EU-rätten och Europakonventionen. Enligt NSD:s bedömning finns dock skäl att invända mot detta.

Europakonventionen liksom EU:s rättighetsstadga kräver att straff ska vara rimliga och proportionerliga. I andra länder hanteras detta genom den s.k. oskuldspresumtionen. För påförande av skattetillägg – i vart fall förhöjda skattetillägg – krävs att skattemyndigheten kan visa att den skattskyldige förfarit med oaktsamhet eller med uppsåt.

Sverige har som bekant inte infört några subjektiva rekvisit med bevisbördan på det allmänna för uttag av skattetillägg. Den prövning som Europadomstolen gjorde år 2002 avseende de svenska skattetilläggsreglerna avsåg den lagstiftning som gällde då.³ Efter Europadomstolens domar valde regeringen att inte införa oskuldspresumtionen i skattetilläggsbestämmelserna, men därefter har vid flera tillfällen andra åtgärder vidtagits för att söka leva upp till konventionens krav genom utökade befrielseregler och ett mer generöst synsätt.⁴

Om det aktuella förslaget med förhöjda skattetillägg utan krav på subjektiva rekvisit leder till lagstiftning, tillsammans med en potentiell skärpt tillämpning av befrielsereglerna på grund av utgången i HFD 2017 ref. 68, finns det enligt NSD en risk att EU-domstolen och Europadomstolen skulle komma till ett annat slut än vad Europadomstolen gjorde år 2002 vad gäller de svenska skattetilläggsreglernas förenlighet med europarätten.

Specifika synpunkter på vissa delar av förslaget

Ny beräkningsmodell

Utredningen konstaterar att gällande system har sin främsta komplikation i att det i vissa fall är förenat med stora svårigheter att beräkna skattetillägg i fall där skatten är progressiv. Utredningen anger att det till följd av den progressiva beskattningen många gånger är omöjligt att förutse hur stort ett skattetillägg kommer att bli och att det är förenat med uppenbara svårigheter från Skatteverkets sida att i ett beslut förklara alla dessa delar på ett begripligt sätt.⁵ En problematik av det slag som utredningen beskriver är naturligtvis inte acceptabel. NSD anser därför att det under sådana omständigheter kan finnas skäl att arbeta vidare med en modell som gör att beräkningen av skattetillägg i de aktuella fallen ska bli enklare och att förutsägbarheten i fråga om skattetilläggets storlek ska öka i de fall där skatten är progressiv.

Det måste emellertid beaktas att den problematik som utredningen beskriver avseende beräkningen av skattetillägg hänför sig till situationer där beskattningen är progressiv, dvs. i situationer som avser fysiska personer, vilket utredningen återkommande upprepar. Dessa

³ Se Europadomstolens domar *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* den 23 juli 2002.

⁴ Se bl.a. prop. 2002/03:106.

⁵ Det kan noteras att motsvarande problematik framfördes redan i betänkandet från 1999 års skattetilläggskommitté (SOU 2001:25 s. 246 f). Med tanke på den utveckling som i övrigt skett på IT-området under de 17 år som förflutit sedan betänkandet lämnades är det enligt NSD märkligt att det inte gått att komma längre vad gäller IT-stödet i detta avseende. Utredningen har dock inte analyserat omständigheterna kring detta och inte heller övervägt om prioriterad teknikutveckling hos Skatteverket kunde ha varit ett lämpligare alternativ för att komma tillrätta med problemet än införandet av en helt ny beräkningsmodell med kraftigt höjda skattetillägg som följd.

svårigheter gör sig inte gällande för juridiska personer som ju inte har progressiv beskattning. Enligt NSD uppfattas dagens beräkningsmodell av skattetillägg för juridiska personer som huvudsakligen fungerande. Den omständigheten att skattetillägg för juridiska personer blir högre vid underskott av näringsverksamhet än vid överskott av näringsverksamhet går enligt NSD att åtgärda med smärre lagtekniska justeringar och förutsätter inte en ny beräkningsmodell.

Vidare har utredningen konstaterat att det saknas förutsättningar för en förändrad beräkningsmodell när det gäller mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag samt sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL. När det gäller dessa områden ska således skattetillägg enligt utredningen, på samma sätt som idag, beräknas på den skatt som inte redovisats eller som redovisats med för högt belopp. Det faktum att den nuvarande beräkningsmodellen med koppling till den undandragna skatten föreslås vara kvar för andra skatter än inkomstskatt talar enligt NSD starkt för att en förändrad beräkningsmodell inte heller ska införas vad gäller inkomstskatten för juridiska personer. För juridiska personer innebär det en väsentlig fördel att skattetillägget har en enhetlig struktur vid såväl inkomstbeskattningen som vid övriga skatteslag.

Mot ovanstående bakgrund anser NSD att det skulle kunna vara motiverat att arbeta vidare med en förändrad modell för beräkning av skattetillägg för enbart det område där problem identifierats, nämligen för fysiska personer. Enligt NSD saknas det dock skäl för att införa en ny beräkningsmodell för juridiska personer, tvärtom är skälen starka för en bibehållen modell för dessa skattskyldiga. Ett system där skattetillägget har en koppling till den undandragna skatten är såvitt NSD känner till också den modell som används i de flesta kända utländska rättssystem.

Föreslagna nivåer på skattetillägg

Allmänna synpunkter på den generella respektive förhöjda nivån

Utredningen föreslår att det ska införas en generell och en förhöjd nivå för uttag av skattetillägg vid både inkomstbeskattningen och för övriga skatteslag. Vid inkomstbeskattningen föreslås den generella nivån uppgå till 15 procent av undanhållet belopp och den förhöjda nivån till 25 procent av undanhållet belopp. Vid 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 den generella nivån uppgå till 20 procent av undandragen skatt och den förhöjda nivån till 27 procent av undandragen skatt. Skattetillägg på den förhöjda nivån ska enligt förslaget tas ut vid "allvarigare fall" samt vid skönsbeskattning med anledning av att deklaration saknas eller då skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i inlämnad deklaration. Som allvarigare fall betraktas undandragande av betydande skattebelopp eller om det är fråga om upprepade felaktigheter. NSD avstyrker utredningens förslag.

Utredningen konstaterar att den omständigheten att skattetillägget vid inkomstbeskattningen enligt förslaget ska beräknas på underlag av det undanhållna beloppet kommer innebära att skattetillägget för vissa enskilda kommer att mildras medan det för andra kommer att skärpas. NSD vill i detta avseende framhålla att förslaget för såväl juridiska personer som fysiska personer med lägre inkomster innebär en högst betydande skärpning. Med beaktande av att utredningen uppfattat sig ha ett begränsat utredningsuppdrag och därmed

inte inkluderat förutsättningarna för att ta ut skattetillägg eller befrielsereglerna – vilket i sig omöjliggör ett säkerställande av systemets legitimitet, rättvisa och rättssäkerhet – är det enligt NSD anmärkningsvärt att utredningen lämnar så radikala förslag.

Som utredningen konstaterat är en utbredd uppfattning att nivån på skattetillägg redan idag är alldeles för hög. Trots detta lämnar utredningen ett förslag som skulle medföra en kraftig skärpning, både på den generella och på den förhöjda nivån. Den generella nivån vid inkomstbeskattningen om 15 procent av det undanhållna beloppet skulle för juridiska personer innebära en höjning av skattetillägget med cirka 70 procent⁶ jämfört med dagens nivå. Utredningen gör i detta avseende en såväl inaktuell som svårförståelig jämförelse med tio år tillbaka i tiden, när bolagsskattesatsen var 28 procent, och konstaterar att effekten av förslaget då endast skulle innebära en ökning med cirka 34 procent. NSD anser att jämförelsen inte är relevant. Om bolagsskatten i stället inom några få månader antas vara 20 procent, dvs. från och med den 1 juli 2018, vilket bl.a. föreslås i promemorian Nya skatteregler för företagssektorn och därför framstår som en mer relevant jämförelse, skulle ett skattetillägg på den generella nivån vid inkomstbeskattningen innebära en höjning med cirka 88 procent jämfört med dagens nivå. Ett skattetillägg på den förhöjda nivån om 25 procent skulle innebära en höjning med cirka 184 procent⁷ jämfört med idag. Även här gör utredningen en jämförelse med en bolagsskatt på 28 procent och konstaterar att höjningen i så fall bara skulle bli cirka 127 procent. Vid en antagen bolagsskatt om 20 procent skulle höjningen i stället bli hela 213 procent. Skattetillägg på den nivå som utredningen föreslår kan därför för juridiska personer svårligen uppfattas som legitima och rättvisa.

Utredningen konstaterar vidare att det av statistik för beskattningsår 2014 framgår att juridiska personer svarade för en knapp fjärdedel av antalet skattetillägg men för nästan 60 procent av skattetilläggsbeloppet. För låginkomsttagare är förhållandet det motsatta, dvs. de svarade för nästan 60 procent av skattetilläggsbeloppet men endast för cirka en fjärdedel av skattetilläggsbeloppet. Utredningen tar detta till intäkt för att skattetillägget inte fungerar på sätt som tänkt gentemot juridiska personer och har därför kommit fram till att den generella nivån på skattetillägget för juridiska personer bör höjas. Detsamma gäller för gruppen låginkomsttagare. NSD anser att utredningens slutsats avseende de juridiska personerna är felaktig. Antalet skattetillägg torde ha sin förklaring i att det är långt mer komplicerat att uppfylla deklARATIONSSKYLDIGHETEN för den som driver näringsverksamhet än för andra.

Enligt NSD talar vidare statistiken för att redan dagens nivå på skattetillägg är alldeles för hög. Med utredningens förslag skulle de juridiska personerna i framtiden stå för en ännu större andel av skattetilläggsbeloppet vilket, om utredningens resonemang vore riktigt, ännu mer skulle tala för att skattetillägget i dessa fall inte fungerar. Enligt NSD är detta inte heller förenligt med att ett bestraffningssystem inte ska utgöra en intäktskälla för staten, särskilt med ett system där skattetillägget inte står i relation till den skattefördel den skattskyldiga skulle ha fått om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

I syfte att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt föreslår utredningen att ett förhöjt skattetillägg ska tas ut om det är fråga om undandragande av betydande skattebelopp eller om det är fråga om upprepade felaktigheter. Som framkommit ovan har utredningen konstaterat att skattetillägget idag har en god allmänpreventiv effekt. Syftet med en förhöjd

⁶ 15/8,8=70 procent.

⁷ 25/8,8=184 procent.

nivå på skattetillägget kan således redan på denna grund ifrågasättas. Vidare anger utredningen att den förhöjda nivån på skattetillägget måste överstiga 23 procent (den procentsats som idag gäller på skattetillägg för höginkomsttagare) för att trycket ska öka i systemet för samtliga kategorier uppgiftsskyldiga. Utredningen synes således ha utgått från att alla grupper av uppgiftsskyldiga måste drabbas av en skärpning av skattetillägget. Med beaktande av att utredningen anger att det är för juridiska personer och låginkomsttagare som skattetillägget inte fungerar anser NSD att en procentsats på den förhöjda nivån vid inkomstbeskattningen om 25 procent inte är motiverad då det för dessa skattskyldiga skulle räcka med en långt lägre procentsats för att åstadkomma en skärpning jämfört med dagens nivå. Den föreslagna förhöjda nivån innebär dessutom att vissa enskilda, framförallt de juridiska personerna, får en högst anmärkningsvärd skärpning.

Vad särskilt gäller den föreslagna nivån på förhöjt skattetillägg vid andra skatter än inkomstskatt, som enligt förslaget ska uppgå till 27 procent av undandragen skatt, innehåller utredningen inte något närmare resonemang om den valda nivån. Det enda utredningen anger är att en "skärpning av nivån bör inte vara för blygsam, men inte heller alltför hög", samt att ett förhöjt skattetillägg om "ytterligare cirka 7 procentenheter torde" vara väl avvägt. Enligt NSD måste ett förslag till en så pass kraftig höjning av skattetillägget som 35 procent föregås av en grundlig analys och inte baseras på vaga antaganden.

Utredningen anser emellertid att de konstaterade höjningarna av nivåerna på skattetillägg inte är så allvarliga med motiveringen att den absoluta majoriteten av företag och enskilda lämnar rätt uppgifter till Skatteverket och därmed inte "berörs" av förslagen. Utredningen anser att det således inte är någon generell skärpning som uppstår för aktiebolagen.⁸ Enligt NSD är utredningens resonemang ett allvarligt felslut. Först måste konstateras att samtliga såväl fysiska som juridiska personer naturligtvis berörs av utredningens förslag, oavsett om dessa i det enskilda fallet blir föremål för skattetillägg eller ej. Vidare visar utredningens egen uppskattning att hela 67 procent av alla skattetillägg för juridiska personer skulle tas ut med 25 procent. Det är således en stor andel av de juridiska personerna som skulle få en markant höjning. Utredningens resonemang att det inte uppstår någon generell skärpning för aktiebolagen är mot denna bakgrund anmärkningsvärt. Ovanstående exempel visar att de föreslagna nivåerna på skattetillägg för juridiska personer är orimliga, särskilt med beaktande av att utredningen konstaterat att skattetillägget redan idag har en god allmänpreventiv effekt.

Som utredningen konstaterat finns system med en grundnivå och en förhöjd nivå på avgiftstillägg även i exempelvis Norge och Finland. I dessa länder kan dock den förhöjda nivån endast aktualiseras om den oriktiga uppgiften har lämnats av uppsåt eller grov vårdslöshet, dvs. efter en bedömning av förekomsten av subjektiva rekvisit. Utredningen har kommit fram till att skattetillägg även på den förhöjda nivån ska beräknas utan hänsyn till subjektiva rekvisit. Enligt NSD kan inte ett skattetilläggssystem uppfattas som legitimt och rättvist när en straffskärpning, som det förhöjda skattetillägget innebär, kan utgå utan en prövning av subjektiva rekvisit. NSD ifrågasätter vidare om en sådan ordning är förenlig med det faktum att skattetillägget utgör ett straff i Europakonventionens mening.

Det ska vidare framhållas att utredningen konstaterat att en beräkning av skattetillägget på det undanhållna beloppet på områdena för mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter samt sådana skatter som avses i 56 kap. 3 § 2–4 och 6 SFL inte är lämplig eftersom skattetilläggen i sådana fall skulle bli orimligt höga. NSD instämmer i detta. NSD anser dock

⁸ Se bl.a. s. 278 och även s. 263 och 276 i betänkandet.

att motsvarande argument gör sig lika gällande vid inkomstbeskattningen. Som framkommit ovan innebär utredningens förslag vid inkomstbeskattningen för juridiska personer i det närmaste en fördubbling på den generella nivån och tredubbling på den förhöjda nivån jämfört med dagens nivå. En sådan höjning riskerar enligt NSD till och med att motverka allmänpreventionen då den inte kan anses rättvis och legitim.

Särskilt om förhöjt skattetillägg vid betydande belopp

Enligt förslaget ska den förhöjda nivån på skattetillägg tas ut vid inkomstbeskattningen när undanhållet belopp i samma inkomstslag överstiger 20 prisbasbelopp (910 000 kr för 2018) och vid övriga skatter när undandragen skatt i samma skatteslag överstiger 10 prisbasbelopp (455 000 kr för 2018).

I och med att de föreslagna beloppsgränserna är fasta och gäller utan beaktande av t.ex. den skattskyldiges omsättning vill NSD framhålla att skattetillägg för juridiska personer med större verksamheter i praktiken alltid kommer att utgå på den förhöjda nivån. Detta innebär att stora företag kommer att drabbas hårdare än små företag och fysiska personer även om det exempelvis rör sig om oavsiktliga misstag eller svårbedömda skatterättsliga frågor.

Som exempel på situationer där det enligt NSD skulle vara orimligt att påföra skattetillägg på den förhöjda nivån enbart av det skälet att det rör sig om betydande belopp kan nämnas tillämpningen av de mycket vaga och hårt kritiserade ränteavdragsbegränsningsreglerna som därtill enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte lämpar sig för förhandsbesked. Detsamma gäller vid internprissättningsfrågor där företag dessutom vittnar om att Skatteverket vid annan bedömning än företaget i princip regelmässigt påför skattetillägg. Ytterligare ett område som vållar företagen stora svårigheter och som ofta uppgår till betydande belopp är avdragsrätt vid blandad verksamhet där mervärdesskattelagen stadgar att en uppdelning ska göras efter "skälig grund". Det orimliga i att påföra skattetillägg på den förhöjda nivån i den här typen av situationer förstärks av det faktum att skattetillägg enligt många företags uppgifter påförs oavsett vilken information som tillhandahållits Skatteverket.

För företagen framstår redan dagens system – där de kan drabbas av höga skattetillägg vid svårbedömda situationer som i vissa fall ska avgöras efter skälighetsbedömningar – som mycket godtyckligt. Att under sådana omständigheter kunna drabbas av förhöjda skattetillägg, ibland enbart av det skälet att företaget gör en annan (skälighets)bedömning än Skatteverket och beloppet är stort, är enligt NSD långt ifrån rättssäkert.

Särskilt om förhöjt skattetillägg vid upprepade fel

Förhöjt skattetillägg föreslås även tas ut om det är fråga om upprepade felaktigheter. En oriktig uppgift anses enligt utredningen som upprepad om den har lämnats i ett inkomstslag/skatteslag för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod, och en oriktig uppgift tidigare har lämnats i samma inkomstslag/skatteslag för något av de föregående fem beskattningsåren.

Utredningen har i fråga om upprepade felaktigheter övervägt om en sådan reglering bör begränsas för att inte medföra alltför långtgående effekter och för att inte systemets legitimitet ska kunna ifrågasättas. För att undvika svåra gränsdragningar och bedömningar

föreslår dock utredningen endast begränsningar på så sätt att en upprepad överträdelse ska ha gjorts i samma inkomstslag eller skatteslag samt en tidsfrist inom vilken förhöjt skattetillägg kan tas ut. NSD inser att begränsningar kan medföra svåra avvägningar. Likväl anser NSD att de långtgående effekter som ett förhöjt skattetillägg skulle medföra nödvändiggör införandet av tydliga begränsningar. Det måste beaktas att fem beskattningsår i sammanhanget är en lång tid inom vilken stora förändringar kan ha inträffat i ett företags verksamhet, organisation och personal. Det skulle ställa orimligt höga krav på framförallt större organisationer att hålla sig informerade om alla redovisnings- och skatterättsliga bedömningar som kan ha gjorts under den senaste femårsperioden för att undvika att en felaktighet betraktas som upprepad med förhöjt skattetillägg som följd.

Vad särskilt gäller andra skatter än inkomstskatt konstaterar utredningen att det finns anmärkningsvärt många enskilda som återkommande blir aktuella för skattetillägg. Vidare hänvisar utredningen till statistik som visar att det är vanligt förekommande att de deklarationsskyldiga återkommande brister i fullgörande av sin uppgiftsskyldighet vid dessa skatteslag. Utredningen menar därför att en förstärkning av skattetillägget inom dessa områden främst bör riktas in på att stryka under allvaret i att återkommande brista i uppgiftsskyldigheten. NSD är kritisk till utredningens resonemang och föreslagna åtgärder i denna del. Enligt NSD är det nödvändigt att identifiera och utreda orsakerna till de återkommande bristerna innan sanktionerna skärps. Om orsakerna exempelvis skulle visa sig bero på oklar lagstiftning eller på bristande vägledning från Skatteverket är det angeläget att primärt åtgärda dessa problem i stället för att skärpa sanktionerna. Enligt NSD finns det mycket som talar för att såväl oklar lagstiftning som bristande vägledning från Skatteverket är starkt bidragande orsaker till bristerna i uppgiftsskyldigheten.

Att mervärdesskattereglerna är komplicerade är en utbredd uppfattning. Reglerna ligger dessutom, tillsammans med redovisningsregler, i toppen vad gäller mätningar av företagens regelbörda. Komplexiteten i reglerna är också ett av skälen till de förenklingar som nu föreslås i EU:s pågående mervärdesskattereform.⁹ Även EU-domstolen har i flera sammanhang pekat på mervärdesskattens orimliga komplexitet och bl.a. uttalat följande.

"bortom den vanliga världen ... ligger [mervärdesskatt]världen, ett slags fiskal temapark där faktiska och rättsliga realiteter är upphävda eller förvrängda".¹⁰

"Mot bakgrund av de svårtolkade mervärdesskatterättsliga bestämmelserna inom unionen är det till och med svårt att reda ut även relativt okomplicerade situationer."¹¹

Till det ovanstående kommer att det påvisats brister i såväl bemanning som kompetens hos Skatteverket.¹² Bristerna har påvisats både på det materiella området och när det kommer till utredningsmetodiken. Vidare vittnar många skattskyldiga om att det ofta kan ifrågasättas om de svar som erhålls från Skatteverket på ställda frågor är korrekta.¹³ Bristande kompetens hos Skatteverket riskerar ofrånkomligen att generera felaktiga svar till företagen som i sin tur

⁹ VAT Action Plan https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en.

¹⁰ Förslag till EU-domstolens avgörande i C-174/11.

¹¹ Förslag till EU-domstolens avgörande C-446/13.

¹² Se Skatteverkets rapporter med dnr 410-267872-14/1211 (2014-04-08) och dnr 4 10 341856-14/1211 (2014-08-19).

¹³ Se Skatteverkets dokument med rubriken Manuell kvalitetsuppföljning av Skatteupplysningens telefonsvarsverksamhet vid Skatteverket, dnr 131 765957-08/1211, och Skatteverkets rapport om utvärdering av moms kompetensen, dnr 410-267872-14/1211, där det anges att rådgivarna anser att "skatteupplysningen lämnar fullkomligt 'livsfarliga' svar avseende moms" och att "svaren som ges där är ofta felaktiga och man erhåller olika svar på samma fråga".

riskerar skattetillägg till följd av uppgifterna. Med månadsvisa redovisningar (innebärande 60 deklarationer under en femårsperiod) blir det snabbt fråga om upprepade fel. Det måste också beaktas att skattskyldiga naturligtvis fortsätter att redovisa på samma sätt om de inte blir uppmärksammade på att redovisningen är felaktig. Det kan därför gå lång tid innan en eventuell felaktighet uppmärksammas. Konsekvenserna av förslaget blir orimliga om en skattskyldig redovisat på samma sätt i flera år, och det först långt senare visar sig att Skatteverket eller förvaltningsdomstol anser att det är fel och ändrar beskattningen. Att under dessa omständigheter föreslå mekaniskt verkande regler om förhöjt skattetillägg är enligt NSD varken legitimt eller rättvist.

Vidare kommer den omständigheten att ett fel i en redovisningsperiod ska kunna generera ett förhöjt skattetillägg i en annan period, med komplicerade följdändringar mellan olika redovisningsperioder som följd, onekligen innebära en utmaning för både Skatteverket och förvaltningsdomstolarna. Ett förhöjt skattetillägg baserat på upprepade fel skulle således leda till ett mer komplext och oförutsägbart system, vilket skulle få negativ inverkan på legitimiteten och synen på skattetillägg i stort.

Utöver det ovanstående anser NSD att utredningen inte beaktat att företag och andra skattskyldiga vad gäller mervärdesskatt och andra indirekta skatter är uppbördsmän för någon annans skatt. Mervärdesskattereglerna träffar också, till skillnad från många andra skatteregler, varje transaktion, varje dag och varje faktura. Upprepade felaktigheter kan därför inte bedömas på samma sätt som vid andra skatter då det ligger i en transaktions-skatts natur att en viss materiell bedömning ackumuleras.

Vidare anser NSD att det är en brist att utredningen inte utrett konsekvenserna av ett förhöjt skattetillägg avseende ett regelverk som tillhör de mest komplexa och administrativt tunga som företagen har att hantera. I sammanhanget bör det framhållas att Sverige har det minsta s.k. momsgapet av samtliga länder inom EU.¹⁴ Det visar att Sverige är det land inom EU som får in störst andel av den mervärdesskatt som förväntas tas in till statskassan. Denna aspekt har inte tagits upp i utredningen trots att det borde vara relevant för att påvisa att det inte finns något reellt behov att införa ett förhöjt skattetillägg för att uppnå en bättre preventiv effekt.

Subjektiva rekvisit

Utredningen har kommit fram till att skattetillägg även i fortsättningen bör beräknas utan hänsyn till subjektiva rekvisit. Skälet till detta är att ett hänsynstagande till faktorer som exempelvis graden av oäktsamhet eller uppsåt från den uppgiftsskyldiges sida enligt utredningen skulle medföra gränsdragningsproblem och svåra bedömningar. NSD är kritisk till utredningens slutsats i denna del.

NSD noterar med förvåning att utredningen, trots begränsningen i utredningsuppdraget, ansett sig oförhindrad att ta ställning till frågan om subjektiva rekvisit vid skattetillägg men däremot inte ansett sig ha möjlighet att utvärdera övriga förutsättningar för att ta ut skattetillägg och befrielsereglerna. NSD vill vidare framhålla att utredningen synes ha

¹⁴ Study and Reports on the VAT GAP in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131.

missuppfattat slutsatserna av 1999 års skattetilläggskommitté.¹⁵ Införandet av subjektiva rekvisit var nämligen det mest centrala i den utredningen.¹⁶

Vid en utvärdering i frågan om subjektiva rekvisit ska ha betydelse vid beräkningen av skattetillägg eller ej, anser NSD att de ursprungliga skäl som låg till grund för bedömningen att skattetillägg ska kunna tas ut vid objektivt konstaterbara fakta måste beaktas.¹⁷ Att sanktioner i viss utsträckning skulle kunna beslutas av skattemyndigheten ansågs vara en mer ändamålsenlig ordning, bl.a. för att befria åklagarmyndigheter och domstolar från hanteringen av mindre allvarliga skattebrott. Förfarandet skulle bli enklare, snabbare och billigare för det allmänna och den enskilde genom att skattemyndigheter skulle hantera överträdelser genom ett schablonmässigt utformat system. I syfte att få till stånd en enkel tillämpning av regelverket skulle skattetillägg påföras av skattemyndigheterna när vissa objektivt konstaterbara fakta förelåg och något krav på uppsåt eller oaktsamhet behövde inte föreligga.

När utredningen nu föreslår kraftigt höjda nivåer på skattetillägg, som dessutom saknar tak, är det enligt NSD inte längre jämförbart med att i viss utsträckning kunna påföra en sanktion för mindre allvarliga brott genom ett enkelt och schablonmässigt förfarande. Konsekvenserna av de föreslagna kraftigt höjda nivåerna på skattetillägg, som i sig gör att brottet måste uppfattas som allvarligt, är enligt NSD så omfattande att de grunder som åberopades för att skattetillägg skulle kunna påföras utan subjektiva rekvisit inte längre gör sig gällande. Ett påförande av skattetillägg på de nivåer som utredningen föreslår förutsätter således enligt NSD krav på förekomsten av subjektiva rekvisit.

Avsaknad av takbelopp

Utredningen föreslår att det inte ska införas något takbelopp för skattetillägg.

Med beaktande av att skattetillägget utgör ett straff i Europakonventionens mening framstår det enligt NSD som främmande att det inte finns en maxgräns för hur kraftig sanktionen kan bli. Avsaknaden av takbelopp innebär att skattetillägget, till skillnad från andra straffrättsliga sanktioner, saknar maximigräns och således har en obegränsad straffskala. Med beaktande av de kraftiga höjningar av skattetillägg som utredningen föreslår accentueras behovet av ett takbelopp.

Utredningen hänvisar även som skäl för att det inte bör införas något takbelopp till att eventuella oskäligen konsekvenser får hanteras genom befrielsereglerna. För att en sådan ordning ska kunna uppfattas som legitim och rättssäker av de skattskyldiga är det dock enligt NSD väsentligt att befrielsereglerna tolkas och tillämpas på av lagstiftaren avsett sätt. Som framkommit ovan finns det enligt NSD starka skäl att anta att tillämpningen av nu gällande befrielseregler är alltför restriktiv.

Skattetillägg vid underskott

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

¹⁵ På s. 207 i betänkandet anges att "Även Skattetilläggskommittén övervägde en ordning som den diskuterade men fann att den inte borde införas (SOU 2001:25 s. 227)."

¹⁶ Se SOU 2001:25 s. 232.

¹⁷ Se prop. 1971:10 samt Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, 2 uppl., 2016, s. 17 f.

behandlas på samma sätt som ett överskott. Det innebär att underlaget för skattetillägg enligt förslaget även vid underskott ska beräknas till fullt belopp och med generell eller förhöjd nivå på skattetillägget.

Utredningen konstaterar att det förhållandet att skattetillägg vid underskott av en näringsverksamhet för juridiska personer leder till högre skattetillägg än vid överskott av en näringsverksamhet måste åtgärdas. NSD instämmer i detta. Enligt NSD kan emellertid detta ske genom smärre justeringar av befintlig lagtext och det förutsätter inte en förändrad beräkningsmodell.

Enligt NSD måste det beaktas att det vid underskottssituationer inte alls är givet att en oriktig uppgift, på sätt som är fallet vid överskott, i slutänden kommer att medföra lägre skatt. En skattelättnad uppkommer först när det felaktigt redovisade underskottet utnyttjas för kvittning mot framtida vinster. Även om ett underskott normalt automatiskt överförs till nästa beskattningsår finns det ett antal situationer som kan uppkomma där underskottet inte kan utnyttjas vid ett senare beskattningsår, t.ex. efter ägarförändringar, vid konkurs eller likvidation eller om verksamheten i bolaget upphör så att några framtida vinster inte uppkommer. Det felaktigt redovisade underskottet kommer således kanske aldrig att kunna utnyttjas och ett eventuellt utnyttjande kan ligga långt fram i tiden. När det handlar om underskott leder inte heller en felaktig redovisning till någon ökning av skatteförmågan. Ett skattetillägg som vid underskott beräknas på samma sätt som vid överskott riskerar därför att uppgå till belopp som blir orimliga i förhållande till den skattskyldiges försummelse, den framtida skattelättnaden eller risken för kommande skatteundandragande. Det kommer att uppfattas som en alltför sträng och oproportionerlig sanktion att exempelvis helt oavsiktliga förbiseenden, som dessutom inte innebär någon skattelättnad, medför skattetillägg på samma sätt som en oriktig uppgift vid överskott. NSD anser därför att skattetillägg vid underskott ska beräknas på ett lägre underlag.

Skattetillägg vid redovisning i fel inkomstslag

Utredningen föreslår att skattetillägg tas ut med lägre belopp vid redovisning i fel inkomstslag. Enligt förslaget ska skattetillägget i dessa fall beräknas på hälften av den felaktigt redovisade inkomsten. Utredningen konstaterar att konsekvenserna av detta kan bli skeva, t.ex. när förvärvsinkomster enbart beskattas med kommunal inkomstskatt eller när inkomst ska beskattas som inkomst av tjänst i stället för inkomst av näringsverksamhet eller tvärtom, men anser att oskäliga resultat får hanteras inom ramen för befrielsereglerna.

Som även utredningen konstaterat anser NSD att det föreslagna systemet kommer att medföra att skattetillägget i vissa situationer blir orimligt högt. Vidare anser NSD att utredningens hänvisning till att sådana oskäliga resultat får hanteras inom ramen för dagens gällande befrielseregler inte är tillräcklig för att säkerställa de föreslagna reglernas rättvisa och legitimitet. Som NSD framfört ovan finns det mycket som talar för att tillämpningen av nu gällande befrielseregler är alltför restriktiv.

Konsekvenser av utredningens förslag

Det ska inledningsvis noteras att remissförfarandet, förutom att vara grundlagsfäst, är mycket viktigt för att få konsekvenserna av utredningsförslagen belysta från alla håll. Det är av detta skäl olyckligt att det aktuella förslaget skickats till endast 28 remissinstanser och att flera näringslivsorganisationer som brukar tillställas remiss utelämnats.

Det ska beaktas att de allra flesta gör sitt bästa för att lämna riktiga uppgifter vid beskattningen och redan med dagens regler drabbas av mycket hårda sanktioner om de misslyckas. Enligt NSD måste uppgiftskraven i skattereglerna balanseras av enklare regler och höga rättssäkerhetskrav. För att säkerställa ett system som upplevs rättvist och legitimt räcker det inte att fokusera på beräkningen av skattetillägg, utan det är dessutom nödvändigt att beakta såväl förutsättningarna för att ta ut skattetillägg som befrielsereglerna.

Som framkommit ovan innebär utredningens förslag en markant höjning av skattetilläggen för juridiska personer och särskilt för de med stora verksamheter. Utredningens analys av skattetilläggets allmänpreventiva effekt har inte påvisat några brister. Trots detta anser utredningen att det är motiverat att öka trycket i systemet. NSD ifrågasätter behovet av detta. Enligt NSD kan ett ökat tryck tvärtom underminera legitimiteten på ett avgörande sätt, särskilt om trycket i systemet upplevs som orimligt och orättvist. Det ska i detta sammanhang noteras att Skatteförfarandeutredningen i sitt slutbetänkande Skatteförfarandet (SOU 2009:58) som en tänkbar förenklingsåtgärd lyfte fram möjligheten att sänka procentsatsen för skattetillägg på inkomstbeskattningens område från 40 till 20 procent (på den undandragna skatten). Med en lägre nivå bedömdes det finnas bättre förutsättningar för att få acceptans för systemet. Något förslag lämnades dock inte i denna del då det inte låg inom ramen för utredningens uppdrag. Även regeringen framhöll att det är av väsentlig betydelse för det allmänpreventiva syftet med sanktionerna och för systemets legitimitet att det uppfattas som rättvist, rimligt och förutsebart och att det finns skäl att tro att dessa faktorer har större betydelse för allmänpreventionen än nivån på de sanktioner som beslutas.¹⁸

Utredningen konstaterar att den absoluta majoriteten av företag och enskilda lämnar rätt uppgifter till Skatteverket och därmed inte berörs av förslagen. Vidare bedömer utredningen att förslagen till övervägande del är positiva för de företag och enskilda som träffas av skattetillägg. Med tanke på att förslagen i praktiken kommer att medföra en tredubbling av skattetilläggen för juridiska personer med större verksamheter är denna bedömning mycket svår att förstå. Vidare skulle utredningens förslag innebära en väsentlig försämring för juridiska personer på grund av att olika beräkningsmodeller ska tillämpas för olika skatteslag.

Utredningen gör bedömningen att förslagen kommer att leda till positiva offentligfinansiella effekter om cirka 259 miljoner kronor. Vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten har dock utredningen gjort såväl ogrundade och orimliga antaganden avseende den allmänpreventiva effekten där den för juridiska personer uppgår till hela 40 procent. Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner är utgångspunkten att beteendeförändringar inte beaktas. Vidare har utredningen inte särredovisat de två effekter som tillsammans utgör den samlade effekten, dvs. både en beteendeeffekt på skattebasen respektive en effekt från regelförändringen i form av höjda nivåer. Med beaktande av att de allra flesta såväl fysiska som juridiska personer redan idag gör sitt bästa för att lämna riktiga uppgifter är den antagna dynamiska effekten enligt NSD:s uppfattning orealistisk. Med den normala utgångspunkten om oförändrat beteende skulle den offentligfinansiella effekten bli nästan dubbelt så stor. En sådan kraftig offentligfinansiell effekt kan kritiseras både av det skälet att utredningen konstaterat att skattetillägget redan idag har en god allmänpreventiv effekt och av det skälet att bestraffningssystem inte ska utgöra en intäktskälla för staten.

Det ska avslutningsvis framhållas att regeringen vid flera tillfällen framhållit att ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat är grunden för tillväxt och jobbskapande

¹⁸ Se prop. 2002/03:106 s. 107.

samt att villkoren för företagande ska vara internationellt konkurrenskraftiga, främja investeringar, innehålla förutsebara regelverk och stödja en sund konkurrens. Föreslagna förändringar på skattetilläggsområdet med kraftigt höjda sanktioner för framförallt juridiska personer, tillsammans med övriga förestående förändringar på företagsbeskattningsområdet såsom långtgående ränteavdragsbegränsningsregler, riskerar medföra att Sverige uppfattas som "sämst i klassen" och därmed tappar i konkurrenskraft. Enligt NSD kan vikten av att eventuella ändringar på skatteområdet för företagssektorn ökar tilltron till att den svenska företagsbeskattningen är konkurrenskraftig på lång sikt inte framhållas nog.

Avslutande kommentarer

Av de skäl som anförts ovan avstyrker NSD utredningens förslag.

Nuvarande system för beräkning av skattetillägg har för juridiska personer inte sådana brister som motiverar införandet av ett nytt system. Vidare måste de i huvudsak tekniska brister som utredningen framhåller att det nuvarande systemet har vid beräkning av skattetillägg för fysiska personer i de fall där skatten är progressiv kunna åtgärdas utan införandet av ett nytt system.

Redan dagens nivå på skattetillägg har av utredningen konstaterats ha en god allmän-preventiv effekt. De föreslagna nivåerna på skattetillägg skulle innebära en kraftig och omotiverad skärpning som framförallt skulle drabba företag med stora verksamheter. Vidare har utredningen vid bestämmandet av de situationer som ska föranleda skattetillägg på den förhöjda nivån, dvs. betydande skattebelopp och upprepade felaktigheter, överhuvudtaget inte beaktat de svårigheter och utmaningar inom både inkomstbeskattningen och den indirekta beskattningen som framförallt juridiska personer med stora verksamheter dagligen har att hantera. Utredningens förslag där förhöjda skattetillägg kan utgå utan krav på subjektiva rekvisit tillsammans med en alltför restriktiv tillämpning av befrielsereglerna riskerar vidare enligt NSD att medföra att de svenska skattetilläggsreglerna återigen kommer i konflikt med europarätten.

NSD är vidare kritisk till att utredningen, trots den upplevda inskränkningen av utrednings-uppdraget, inte begränsar sig till mindre justeringar av dagens skattetilläggssystem utan föreslår radikala förändringar av systemet. Även om skattetilläggssystemet har varit föremål för ett stort antal förändringar under årens lopp har dessa alltid skett inom ramen för en befintlig grundstruktur. För att det ska vara möjligt att analysera och bedöma sanktions-systemet ur ett rättssäkerhetsperspektiv samt föreslå förändringar som ska syfta till göra systemet mer legitimt och rättvist måste alla aspekter av systemet beaktas. NSD anser därför att det är nödvändigt med en översyn av hela systemet med skattetillägg.

NÄRINGS- OCH FÖRETAGSLIVETS SKATTEDELEGATION



Johan Fall



Lynda Ondrasek Olofsson