

Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ

November 2017

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Lagtext	4
2.1	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	4
2.2	Skattebrottslag (1971:69)	5
3	Bakgrund	6
4	Gällande rätt	7
4.1	Skattetillägg	7
4.1.1	Uppgiftsskyldighet och beslut	7
4.1.2	När får skattetillägg tas ut?	7
4.1.3	När får skattetillägg inte tas ut?	8
4.1.4	Befrielse från skattetillägg	9
4.2	Skattebrott	10
4.2.1	När får ansvar utkrävas?	10
4.2.2	När får ansvar inte utkrävas	11
4.2.3	Anmälningsskyldighet	11
5	Behovet av ändringar	11
6	Skattetillägg vid vissa rättelser	15
7	Ansvar enligt skattebrottslagen vid vissa rättelser	19
8	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	19
9	Konsekvenser	20
9.1	Syfte och alternativa lösningar	20
9.2	Offentligfinansiella effekter	21
9.3	Effekter för individer och företag	21
9.4	Effekter för Skatteverket	22
9.5	Effekter för domstolar	22
9.6	Övriga effekter	22
10	Författningskommentar	23
10.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	23
10.2	Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	24

1 Sammanfattning

Skattetillägg får inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat en oriktig uppgift. I promemorian föreslås att Skatteverket i vissa fall ska kunna ta ut skattetillägg vid rättelser. En rättelse föreslås därför inte vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, rättelsen har en direkt koppling till den generella kontrollen och rättelsen görs först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen. I ett sådant fall kan skattetillägg tas ut. Enskilda kan således inom en viss tid göra en rättelse med anledning av Skatteverkets information om en generell kontroll utan att drabbas av skattetillägg. Vid rättelser efter tidsfristen ska dock skattetillägg tas ut. Syftet med förslaget är att minska skattefusk och skatteundandragande.

En motsvarande reglering föreslås avseende ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

I promemorian föreslås ändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244) och i skattebrottslagen.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 augusti 2018.

2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs att 49 kap. 10 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 kap.

10 §¹

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

En rättelse anses inte vara på eget initiativ om

1. Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll,

2. rättelsen har en direkt koppling till den generella kontrollen, och

3. rättelsen görs först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2018.

2. Bestämmelserna i 49 kap. 10 § i den nya lydelsen tillämpas på rättelser som görs efter ikraftträdandet och som har en direkt koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2015:633.

2.2 Skattebrottslag (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 12 § skattebrottslagen (1971:69) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §¹

Den som på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2–8 §§.

Ansvar enligt 10 § inträder inte för den som på eget initiativ uppfyller skyldighet som där avses.

En vidtagen åtgärd enligt första stycket anses inte vara på eget initiativ om

1. Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll,

2. åtgärden har en direkt koppling till den generella kontrollen, och

3. åtgärden vidtas först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2018.

2. Bestämmelserna i 12 § i den nya lydelsen tillämpas på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet och som har en direkt koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2011:1247.

3 Bakgrund

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).

I skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, 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.

Den 28 april 2016 presenterades regeringens 10-punktsprogram mot skatteflykt. Regeringen har den 19 oktober 2016 tillsatt en utredning med uppdrag att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen (punkt 6 i 10-punktprogrammet). Syftet med översynen är att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist. Uppdraget ska redovisas senast den 30 november 2017.

Regeringen fortsätter arbetet mot skattefusk och skatteundandragande och har i budgetpropositionen för 2018 aviserat ett antal åtgärder. Regeringen gör där bedömningen att bestämmelsen om att skattetillägg inte får tas ut vid rättelser på eget initiativ bör ses över. Vidare framgår att om det är lämpligt bör skattetillägg kunna tas ut vid rättelser efter det att Skatteverket har informerat om myndighetens generella kontrollaktioner. Det kommande förslaget bör träda i kraft den 1 augusti 2018 (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. s. 228 och avsnitt 6.30).

4 Gällande rätt

4.1 Skattetillägg

Förfarandet vid uttag av skatter och avgifter regleras i skatteförfarandelagen. Skatteförfarandelagen trädde i kraft den 1 januari 2012 och ersatte bl.a. taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483).

I skatteförfarandelagen finns bestämmelser om bl.a. skyldighet att lämna inkomstdeklaration och skyldighet att lämna skattedeklaration samt uttag av skattetillägg.

Bestämmelser om skattetillägg finns i 49 kap. SFL. I 51 kap. finns bestämmelser om befrielse från särskilda avgifter, bl.a. skattetillägg (vad som avses med särskilda avgifter anges i 3 kap. 17 § SFL), och i 52 kap. 2–8 a §§ SFL finns bestämmelser om beslut om skattetillägg.

I det följande anges de bestämmelser i skatteförfarandelagen som är av intresse för detta lagstiftningsarbete.

4.1.1 Uppgiftsskyldighet och beslut

I 31 kap. SFL finns bestämmelser om vad en inkomstdeklaration ska innehålla. Den som är deklarationsskyldig ska i inkomstdeklarationen bl.a. lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst (31 kap. 3 § SFL). I 26 kap. SFL finns bestämmelser om vad en skattedeklaration ska innehålla. Den som ska lämna en skattedeklaration ska i skattedeklarationen bl.a. lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna (26 kap. 18 § SFL). I skatteförfarandeförordningen (2011:1261) finns det också bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i olika deklamationer.

Skatteverket ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av uppgifter som har lämnats i bl.a. en inkomstdeklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll (56 kap. 2 § SFL). Beslut om bl.a. arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt ska fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter (53 kap. 1 § första stycket SFL).

4.1.2 När får skattetillägg tas ut?

Skattetillägg ska tas ut på skatter som omfattas av skatteförfarandelagen, dock inte på skatt som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, dvs. sådan särskild löneskatt som den enskilde ska betala själv (49 kap. 2 § SFL). Skattetillägg ska även tas ut på vissa i lagen angivna avgifter (49 kap. 3 § SFL).

Av 49 kap. 4 § SFL framgår att 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.

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 (49 kap. 5 § SFL).

Skattetillägg ska även tas ut vid skönsbeskattning, vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut och när skatteavdrag inte har gjorts (49 kap. 6–9 §§ SFL).

4.1.3 När får skattetillägg inte tas ut?

Allmänt

Av 49 kap. 10–10 c §§ SFL framgår när skattetillägg inte får tas ut.

I 49 kap. 10 § SFL anges i tre punkter när skattetillägg inte får tas ut. Av den första punkten framgår att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Vad som avses med avstämningsuppgifter framgår av 49 kap. 10 d § SFL. Den andra punkten, som är av intresse i detta lagstiftningsarbete, reglerar när den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts. Av den tredje punkten framgår att skattetillägg inte heller får tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydlig.

Bestämmelserna i 49 kap. 10 a–c §§ SFL är en del i den spärreglering som infördes i samband med översynen av systemet med skattetillägg och skattebrott i ljuset av Europakonventionens dubbelprövningsförbud (se prop. 2014/15:131). I skattebrottslagen (1971:69) återfinns resterande spärreglering, som tillsammans med ovan nämnda reglering säkerställer att samma person inte riskerar både ett skattetillägg och en prövning för skattebrott för samma felaktighet eller passivitet i olika förfaranden.

När rättelse har skett på eget initiativ

Av 49 kap. 10 § 2 SFL framgår att skattetillägg inte får tas ut när den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften.

En rättelse på eget initiativ innebär att den enskilde på eget initiativ begär ändring av tidigare lämnade uppgifter till Skatteverket. En rättelse på eget initiativ omfattar alla ändringar, dvs. ändringar av uppgifter som begärs i en begäran om omprövning av ett beslut eller ändring av uppgifter som begärs, t.ex. komplettering av redan inlämnad deklaration, innan Skatteverket har fattat något beslut.

En begäran om omprövning på den enskildes initiativ och som rör t.ex. slutlig skatt eller beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes-skatt och punktskatt ska enligt huvudregeln ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 7 § första stycket SFL).

En rättelse på eget initiativ av en sådan oriktig uppgift som kan utgöra grund för skattetillägg kan avse alla skatter och avgifter som skattetillägg kan tas ut på.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att en rättelse inte har gjorts på eget initiativ.

Uttrycket ”rättelse på eget initiativ” infördes i skatteförfarandelagen av lagtekniska skäl. Bestämmelsen om rättelse på eget initiativ är generösare än den bestämmelsen om frivillig rättelse som tidigare fanns i taxeringslagen och skattebetalningslagen och det behövdes tydliggöras i lagtexten.

Tidigare gällde att skattetillägg inte fick tas ut om den enskilde frivilligt hade rättat en oriktig uppgift. Bestämmelsen byggde på tanken att den uppgiftsskyldige skulle ha en möjlighet att träda tillbaka så länge han eller hon hade anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte var upptäckt eller skulle komma att upptäckas. Om den uppgiftsskyldige gjorde en rättelse efter det att Skatteverket hade gått ut med information om generella kontrollaktioner, t.ex. kontroll av banktillgodohavande i utlandet eller vissa typer av transaktioner, var en därefter inkommen rättelse avseende sådana frågor inte att betrakta som frivillig och skattetillägg kunde tas ut. Denna restriktiva praxis ansågs motverka ett effektivt kontrollarbete. Om det är möjligt för enskilda uppgiftsskyldiga att göra en rättelse utan att drabbas av skattetillägg, ökar förutsättningarna för att ett stort antal beslut kan rättas på ett enkelt sätt. En andra chans att på eget initiativ göra rätt för sig utan risk för sanktioner var också en ytterligare önskvärd nyansering av regelverket (prop. 2010/11:165 s. 478 f.).

Den utökade möjligheten till rättelse på eget initiativ medför att Skatteverkets kontrollmöjligheter underlättas och effektiviseras. Genom rättelser på eget initiativ får Skatteverket i många fall kännedom om uppgifter som Skatteverket troligtvis annars aldrig skulle få ta del av, dvs. flera oriktiga uppgifter rättas utan att Skatteverket behöver använda sina befintliga kontrollresurser. Detta innebär vidare att Skatteverket kan använda sina kontrollresurser på annat håll.

Skattetillägg får enligt skatteförfarandelagen inte tas ut av den som på grund av Skatteverkets information om verkets generella kontrollaktioner rättar en oriktig uppgift. Om däremot rättelsen sker efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet, ska skattetillägg tas ut. En rättelse är således gjord på eget initiativ även om Skatteverket har gått ut och offentliggjort att en speciell kontrollaktion ska göras. Om Skatteverket har ställt en fråga till den enskilde som har samband med den felaktiga eller ofullständiga uppgiften, är det för sent att komma in med en rättelse och undvika skattetillägg. Detsamma gäller om Skatteverket t.ex. har beslutat om revision (prop. 2010/11:165 s. 478 f. och 943).

4.1.4 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).

Ställningstagande

Av Skatteverkets ställningstagande från 2016, Utländska kontrolluppgifter och skattetillägg, (dnr 131 458057-16/111) framgår att Skatteverket anser att de automatiska kontrolluppgifter som myndigheten får med stöd av överenskommelser m.m. minskar risken för ett skatteundandragande på ett sådant sätt att det finns anledning att genom befrielse sätta ned ett fullt skattetillägg till en fjärdedel. Anledningen till att inte hel befrielse ska medges är att den uppgiftsskyldige har en skyldighet att lämna riktiga uppgifter i sin deklaration. Att redovisa en utländsk inkomst är i flertalet fall inte en svårbedömd fråga samtidigt som det finns en risk för att Skatteverket inom den löpande kontrollverksamheten inte uppmärksammar och åtgärdar den oriktiga uppgiften.

4.2 Skattebrott

Skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972. Skattebrottslagen gäller, i fråga om skatt och, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt (1 § första stycket). I det följande anges de bestämmelser i skattebrottslagen som är av intresse för detta lagstiftningsarbete.

4.2.1 När får ansvar utkrävas?

Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan ska dömas för skattebrott till fängelse i högst två år (2 § skattebrottslagen). Om brottet anses ringa, döms den enskilde för skatteförseelse (3 §). Om brottet anses grovt, döms den enskilde för grovt skattebrott (4 §)

Den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt

undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift, om gärningen inte är av mindre allvarligt slag (5 §).

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra en skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i skatteförfarandelagen döms för skatteavdragsbrott (6 §). Vidare kan man dömas till skatteredovisningsbrott eller vårdslös skatteredovisning (7 och 8 §§).

Begreppet oriktig uppgift i skattebrottslagen har samma innebörd som begreppet har i skatteförfarandelagen (se prop. 2014/15:131 s. 32). Vad som avses med oriktig uppgift anges i 49 kap. 5 § SFL (se avsnitt 4.1.2).

4.2.2 När får ansvar inte utkrävas

En skattskyldig undgår ansvar för sådana brott som anges i avsnitt 4.2.1 genom att på eget initiativ vidta åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp (12 § skattebrottslagen). Förutsättningarna för att rätta en oriktig uppgift på eget initiativ är desamma i de straffrättsliga och de administrativa sanktionssystemen (se prop. 2010/11:165 s. 1214 och avsnitt 4.1.3).

I brottmål är det åklagaren som har bevisbördan för att en rättelse inte har gjorts på eget initiativ (NJA 2004 s. 692).

4.2.3 Anmälningsskyldighet

Skatteverket har en skyldighet att göra en brottsanmälan vid misstänkta brott inom Skatteverkets verksamhetsområde (17 § skattebrottslagen). Enligt paragrafen ska förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter och avgifter göra anmälan till åklagaren så snart de finner anledning att anta att brott enligt lagen har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt lagen eller om anmälan av annat skäl inte behövs.

5 Behovet av ändringar

Promemorians bedömning: I syfte att minska skattefusk och skatteundandragande bör bestämmelsen om att skattetillägg inte får tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften justeras.

Även bestämmelsen om att ansvar enligt skattebrottslagen (1971:69) inte kan utdömas när någon på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp bör justeras.

Tullagens (2016:253) bestämmelse om att tulltillägg inte ska tas ut om gäldenären på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften bör inte justeras.

Skälen för promemorians bedömning

Rättelser som avser tillgångar i utlandet

Sedan 2010 har rättelser på eget initiativ avseende en viss grupp ökat markant. Denna grupp är fysiska personer som på eget initiativ kommer in med en rättad deklaration avseende oredovisade tillgångar som finns eller har funnits i utlandet. Enligt uppgifter från Skatteverket var antalet fysiska personer som kom in med rättad deklaration avseende oredovisade tillgångar i utlandet 2010 cirka 400 personer medan rättelserna som kom in 2015 avsåg cirka 2 600 personer. Under åren 2010–2016 har cirka 11 200 personer begärt rättelse på eget initiativ avseende oredovisade tillgångar som finns eller har funnits i utlandet. Rättelsen kan avse flera beskattningsår samtidigt. Skatteverket har i dessa fall höjt beskattningen med totalt cirka 2 101 miljoner kronor. Med hänsyn till att skattetillägg sedan 2012 inte kan tas ut om rättelse görs på eget initiativ, har skattetillägg normalt inte tagits ut i dessa fall.

Flertalet rättelser på eget initiativ har inkommit till Skatteverket efter att uppgifter om dolda tillgångar utomlands offentliggjorts genom olika s.k. läckor såsom t.ex. Liechtensteinuppgifterna (2008), Offshore leaks (2013), Lux leaks (2014), Swiss leaks (2015), Panamadokumentet (2016) och Bahamasläckan (2016). Genom dessa läckor har Skatteverket bl.a. fått uppgifter om tillgångar förvaltade av banker i Schweiz och Liechtenstein.

Informationsutbyte

Informationsutbyte är en åtgärd som möjliggör att Skatteverket kan bekämpa skattefusk och skatteundandragande som bl.a. är kopplade till dolda tillgångar som finns eller har funnits i utlandet. Informationsutbytet möjliggör att Skatteverket kan få information från andra länder om tillgångar i utlandet som kanske ska beskattas i Sverige. Informationsutbytet mellan behöriga myndigheter i andra jurisdiktioner (vanligtvis mellan skattemyndigheter) kan ske på begäran, spontant eller automatiskt.

I spåren av 2008 års finansiella kris har det internationella samarbetet avseende informationsutbyte intensifierats. Sverige har sedan 2008 byggt ett nät med informationsutbytesavtal som omfattar 41 s.k. sekretess-jurisdiktioner som ger tillgång till bankuppgifter och information om ägarförhållanden i bolag m.m. Vidare har motsvarande bestämmelser tillkommit genom omförhandling av befintliga skatteavtal med sju viktiga länder, däribland med länder som Luxemburg och Schweiz. Avtalen innebär att Skatteverket kan begära uppgifter om och spåra tillgångar som har flyttats utomlands, men som ska beskattas i Sverige.

Det automatiska informationsutbytet har utvidgats de senaste åren till att avse bl.a. information om finansiella konton, förhandsbesked och land-för-land-rapporter. Ett automatiskt informationsutbyte med USA om finansiella konton påbörjades 2015 (FATCA), se prop. 2014/15:41. Vidare har OECD:s globala standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktivet 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning genomförts i svensk rätt (se prop. 2015/16:29). I dagsläget har över 100

jurisdiktioner (siffrorna är från augusti 2017) åtagit sig att genomföra den globala standarden. Utbytet inleds 2017 (49 jurisdiktioner) respektive 2018 (52 jurisdiktioner).

Åtgärder för att bekämpa skattefusk och skatteundandragande

Skattepolitikens främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Det är viktigt att medborgare har ett högt förtroende för skattesystemet och att det finns åtgärder för att bekämpa skattefusk och skatteundandragande. Ett välfungerande skattesystem där var och en gör rätt för sig är således en förutsättning för den svenska modellen och vår skattefinansierade välfärd. Vårt beskattningssystem bygger till stor del på uppgifter som de enskilda ska lämna. 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.

En oriktig uppgift ska som huvudregel leda till skattetillägg. Även om en enskild har lämnat en oriktig uppgift ska skattetillägg i vissa fall inte tas ut. Genom skatteförfarandelagen infördes mer generösa bestämmelser om frivillig rättelse (det uttrycket fanns i taxeringslagen och skattebetalningslagen, numera rättelse på eget initiativ, se avsnitt 4.1.3) av oriktig uppgift. De nya bestämmelserna gjorde det möjligt att rätta en oriktig uppgift även efter det att Skatteverket har gått ut och informerat om en generell kontrollaktion. Den utökade möjligheten till rättelse på eget initiativ skulle bl.a. underlätta och effektivisera Skatteverkets kontrollmöjligheter och även medföra en andra chans för den skattskyldige att göra rätt för sig utan risk för skattetillägg (prop. 2010/11:165 s. 478, 479 och 943). Genom rättelser på eget initiativ skulle Skatteverket i många fall få kännedom om uppgifter som Skatteverket troligtvis annars aldrig skulle få ta del av, dvs. flera oriktiga uppgifter skulle rättas utan att Skatteverket behöver använda sina befintliga kontrollresurser. Detta skulle vidare innebära att Skatteverket kunde använda sina kontrollresurser på annat håll.

Efter det att bestämmelserna om rättelse på eget initiativ infördes har en viss grupp av rättelser på eget initiativ ökat markant. Denna grupp tillhör fysiska personer som har rättat uppgifter om oredovisade tillgångar som finns eller har funnits i utlandet. Många av dessa rättelser har kommit in till Skatteverket först efter det att t.ex. sekretessbelagda bankuppgifter offentliggjorts genom läckor. Läckorna har omfattat uppgifter som Skatteverket troligtvis inte skulle kunna få tillgång till genom sina informationskanaler om inte uppgifterna hade offentliggjorts. En rättelse på eget initiativ i dessa fall har gjorts för att förekomma Skatteverkets utredning av de offentliggjorda uppgifterna och för att undvika skattetillägg och åtalsanmälan. Efter skatteförfarandelagens införande har Skatteverket i de flesta av dessa fall inte haft möjlighet att ta ut skattetillägg även om Skatteverket t.ex. har meddelat att bankuppgifterna som har offentliggjorts i en läcka ska granskas. Mellan åren 2010–2016 har Skatteverket fattat beslut om höjd beskattning med

cirka 2 101 miljoner kronor avseende rättelser på eget initiativ som härrör från dolda tillgångar i utlandet.

Den utökade möjligheten för Skatteverket att inhämta och att få tillgång till information från andra länder kommer dock att göra det svårare framöver att bl.a. dölja tillgångar i utlandet. Efter att det internationella samarbetet avseende informationsutbyte har intensifierats och då det automatiska informationsutbytet har utvidgats till att avse inte bara finansiella upplysningar kring inkomster såsom ränta och utdelning utan även bl.a. upplysningar om kontosaldon och kapitalvinster från försäljning av finansiella tillgångar kommer det att vara svårare att dölja tillgångar i utlandet. Syftet med det utökade automatiska utbytet är bl.a. att stärka skatteuppbördens effektivitet och förhindra gränsöverskridande skattebedrägerier och skatteundragande. Skatteverkets kontrollmöjligheter har underlättats genom det utökade automatiska informationsutbytet. Automatiskt informationsutbyte med USA har pågått sedan 2015 och automatiskt informationsutbyte med över 100 andra länder börjar 2017 och 2018.

Mot denna bakgrund kan det ifrågasättas om behovet av den ändring som gjordes i skatteförfarandelagen, som möjliggör att enskilda uppgiftsskyldiga kan göra rättelser av oriktiga uppgifter under en lång tid utan att drabbas av skattetillägg, delvis har förändrats. I syfte att minska skattetillägg och skatteundragande bör därför bestämmelsen om att skattetillägg inte får tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften justeras. Sambanden mellan de administrativa och de straffrättsliga sanktionssystemen gör att bestämmelsen om att ansvar enligt skattebrottslagen inte kan utdömas vid rättelse på eget initiativ också bör justeras.

Tulltillägg enligt tullagen

Tulltillägg har stora likheter med skattetillägg. Utgångspunkten när tulltillägg infördes var att de skulle utformas så nära överensstämmelse som möjligt med bestämmelserna om skattetillägg (prop. 1985/86:41 s. 17).

Bestämmelserna om tulltillägg finns i 5 kap. 5–14 §§ tullagen (2016:253). Den som är gäldenär och skyldig att lämna tulldeklaration ska påföras tulltillägg, om han eller hon på annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för fastställande av tull (5 §). Tulltillägg ska inte tas ut om bl.a. gäldenären på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften (12 §).

Även om tulltillägget och skattetillägget har stora likheter så finns det emellertid även skillnader mellan de olika sanktionerna. Förutsättningarna för kontroll skiljer sig åt mellan skatte- och tullområdet. På skatteområdet handlar det om ett mycket större antal skattskyldiga som ska kontrolleras. Det finns också skillnader vad gäller vilka personer som omfattas av regelverket. Skattetilläggen sanktionerar uppgiftsskyldigheter för större delen av befolkningen. Tulltilläggen avser i stort bara den som yrkesmässigt importerar varor.

Vid införandet av skatteförfarandelagen utvidgades möjligheterna till frivillig rättelse när det gällde skattetillägg och skattebrott. Skälen till utvidgningen var att Skatteverket skulle kunna utveckla nya kontroll-

metoder där de informerar genom media om att en viss typ av kontroll kommer att företas. Sådan generell information skulle inte hindra en frivillig rättelse. Förutsättningarna för kontroll skiljer sig i stor utsträckning åt mellan skatte- och tullområdet och regeringen gjorde då bedömningen att bestämmelserna om frivillig rättelse i tullagen inte skulle ändras (prop. 2010/11:165 s. 493).

Vid införandet av en ny tullag ändrades begreppet ”frivillig rättelse” till ”rättelse på eget initiativ”. Även om ändringen avsåg att åstadkomma en mer generös tillämpning av bestämmelsen (prop. 2015/16:79 s. 194) var anledningen inte densamma som vid införandet av skatteför-fandelagen. Detta eftersom Tullverket inte har några generella kontroll-aktioner såsom Skatteverket har.

Mot denna bakgrund bedöms det inte finnas några sakliga skäl till att även ändra bestämmelsen om att tulltillägg inte ska tas ut vid rättelse på eget initiativ.

6 Skattetillägg vid vissa rättelser

Promemorians förslag: En rättelse anses inte vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, rättelsen har en direkt koppling till den generella kontrollen och rättelsen görs först två månader från utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen. I ett sådant fall får skattetillägg tas ut.

Skälen för promemorians förslag

Möjliga lösningar

I syfte att minska skattefusk och skatteundandragande bör bestämmelsen om att skattetillägg inte får tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften justeras. En fråga att ta ställning till är hur bestämmelsen ska ändras.

En lösning skulle kunna vara att ändra tillbaka lydelsen till den lydelsen som gällde innan skatteför-fandelagens införande (frivillig rättelse i stället för rättelse på eget initiativ). En sådan ändring skulle medföra att skattetillägg kan tas ut om den uppgiftsskyldige rättar en oriktig uppgift först efter det att Skatteverket har gått ut och informerat om en generell kontrollaktion.

Skattetillägg fick tidigare inte tas ut om den enskilde frivilligt rättade en oriktig uppgift. Bestämmelsen byggde på tanken att den uppgiftsskyldige skulle ha en möjlighet att träda tillbaka så länge han eller hon hade anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte var upptäckt eller skulle komma att upptäckas. Om den uppgiftsskyldige gjorde en rättelse efter det att Skatteverket hade gått ut med information om generella kontrollaktioner, t.ex. kontroll av banktillgodohavande i utlandet eller vissa typer av transaktioner, var en därefter inkommen rättelse avseende sådana frågor inte att betrakta som frivillig och skattetillägg kunde tas ut.

Den tidigare regeln ändrades vid införandet av skatteförarandelagen eftersom den ansågs motverka ett effektivt kontrollarbete. Samtidigt ansågs den nya regeln öka förutsättningarna för att ett stort antal beslut skulle kunna rättas på ett enkelt sätt, om den uppgiftsskyldiga kunde göra en rättelse utan att drabbas av skattetillägg (prop. 2010/11:165 s. 478 f.).

Att återgå till samma lydelse som innan skatteförarandelagens införande skulle medföra en större möjlighet till uttag av skattetillägg. En återgång skulle däremot kunna ha en negativ påverkan på Skatteverkets kontrollarbete. Eftersom 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 skulle en ändring kunna minska den uppgiftsskyldiges vilja att rätta en oriktig uppgift, då en rättelse skulle kunna medföra att skattetillägg tas ut.

En annan lösning skulle kunna vara att skattetillägg ska kunna tas ut i vissa fall vid rättelser på eget initiativ. En ändring skulle kunna avse endast rättelser avseende oredovisade tillgångar som finns eller har funnits i utlandet. En sådan lösning skulle medföra att den grupp som har varit anledningen till den största ökningen av rättelser på eget initiativ, sedan skatteförarandelagen infördes, skulle träffas av ändringen. Samtidigt skulle vissa oriktiga uppgifter anses vara mer felaktiga än andra oriktiga uppgifter, vilket skulle medföra en hårdare bestraffning vid vissa slags rättelse. En sådan lösning skulle starkt kunna ifrågasättas ur ett likabehandlingsperspektiv och systemet med skattetillägg skulle bli mindre legitimt och rättvist.

I budgetpropositionen för 2018 anges ytterligare en lösning. Av budgetpropositionen framgår att, om det är lämpligt, bör skattetillägg kunna tas ut vid rättelser efter det att Skatteverket har informerat om myndighetens generella kontrollaktioner. En lämplig ordning skulle kunna vara att skattetillägg får tas ut om en rättelse görs en viss tid efter det att Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion. Enskilda skulle således inom en viss tid kunna göra en rättelse med anledning av Skatteverkets information om en generell kontrollaktion utan att drabbas av skattetillägg. Vid rättelser efter tidsfristen ska dock skattetillägg tas ut (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.30).

En sådan lösning, att begränsa möjligheten till rättelse av en oriktig uppgift utan risk för att påföras skattetillägg till en viss period, medför att den uppgiftsskyldige måste lämna in en rättelse relativt omgående för att undvika sanktion. Lösningen skulle medföra att Skatteverkets kontrollmöjligheter effektiviseras ytterligare samtidigt som den uppgiftsskyldige fortfarande får en chans att göra rätt för sig. 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 och risken för skattetillägg som trigger den allmänpreventiva effekten och således inte själva kontrollen. Dock måste kontrollen genomföras för att stärka förtroendet för den kontrollerande myndigheten hos allmänheten. En sådan reglering skulle syfta till att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt, dvs. att få enskilda att fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt.

Med hänsyn till vad som anförs ovan föreslås att den lösning som är mest lämplig, både ur kontrollhänsyn och utifrån ett allmänpreventivt

perspektiv, är att skattetillägg bör kunna tas ut om en rättelse görs en viss tid efter det att Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion.

Den föreslagna lösningen

Skatteverket kan antas vara väl förtroget med inom vilka områden som det kan vara behövt med riktade informationsåtgärder och med därefter följande kontrollaktioner. Att knyta den utökade möjligheten att ta ut skattetillägg till Skatteverkets generella kontrollaktioner är en bra lösning i kontrollhänseende och framför allt utifrån ett allmänpreventivt perspektiv. Som framgår ovan kan åtgärder som att informera om vad som speciellt kommer att kontrolleras utgöra en stark drivkraft hos den kontrollerade gruppen att vilja göra rätt från början. Det är informationsåtgärden som triggar den allmänpreventiva effekten och således inte själva kontrollen. Kontrollen måste dock genomföras för att stärka förtroendet för den kontrollerande myndigheten hos allmänheten. Samtidigt som Skatteverket informerar om att en särskild granskning ska ske går även Skatteverket ut med information om hur en sådan inkomst eller händelse ska deklarerars. Syftet med information om kommande kontroller är således att få enskilda att fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt.

Information om Skatteverkets generella kontrollaktioner sker på olika sätt. Skatteverket har varje år ett kontroll- och deklarationsseminarium där myndigheten informerar om kommande kontroller. Skatteverket annonserar även löpande om kommande kontroller på Skatteverkets hemsida samt via uttalanden i media. Kontrollerna avser normalt inkomstskatt men både mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter kan ofta bli en följdfråga beroende på typ av inkomst. Kontrollinsatser kan även avse t.ex. rut- och rotavdrag, internationella skatteupplägg samt organiserat svartarbete. Under 2017 granskar Skatteverket särskilt bl.a. olika rut- och rotavdrag, webbutiker, virtuella valutor, uthyrning av bostäder och Panamaläckan.

När ändringen i skatteförfarandelagen infördes var verkligheten delvis en annan än den är i dag. Då krävdes det stora utredningsinsatser för Skatteverket för att myndigheten t.ex. skulle få tillgång till uppgifter om inkomster från utlandet som skulle beskattas i Sverige. Vid införandet av bestämmelsen om rättelse på eget initiativ fanns inte något liknande automatiskt informationsutbyte som det som finns i dag. Det automatiska informationsutbytet som påbörjades genom FATCA (2015) och genom OECD:s globala standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton (2017), medför att Skatteverket minst en gång per år får uppgifter om bl.a. ränta, utdelning, kontosaldon och kapitalvinster från försäljning av finansiella tillgångar i utlandet som skattskyldiga i Sverige ska ta upp i sina deklarationer. Även annat informationsutbyte och administrativt samarbete har utökats de senaste åren (se avsnitt 5). Det finns därför inte samma behov i dag att generellt ge enskilda uppgiftsskyldiga en möjlighet att göra en rättelse utan att drabbas av skattetillägg. Det finns därför anledning till att reglera när en rättelse inte ska anses vara på eget initiativ.

Samtidigt som förhållandena har ändrats avseende Skatteverkets kontrollmöjligheter sedan skatteförfarandelagen infördes kvarstår dock

fortfarande den allmänpreventiva påverkan som en andra chans att göra rätt för sig utan risk för sanktioner medför. Därför är en viss bestämd tidsfrist inom vilken den uppgiftsskyldige fortfarande kan komma in med en rättelse på eget initiativ en bra lösning.

Att begränsa möjligheten till rättelse av en oriktig uppgift utan risk för att påföras skattetillägg till en viss period medför att den uppgiftsskyldige måste lämna in en rättelse på eget initiativ relativt omgående för att undvika sanktion. Skatteverkets kontrollmöjligheter effektiviseras ytterligare samtidigt som den skattskyldige fortfarande får en chans att göra rätt för sig.

Tidsfristen inom vilken den uppgiftsskyldige fortfarande ska kunna komma in med en rättelse på eget initiativ utan risk för sanktion bör vara tillräckligt lång för att den enskilde ska ha möjlighet att hinna göra rättelsen och även i vissa fall anlita hjälp för att upprätta rättelsen. Samtidigt ska tidsfristen inte vara för lång då detta skulle medföra att syftet med den ändrade bestämmelsen skulle gå förlorad. Mot denna bakgrund anses en tidsfrist på två månader vara lämplig.

Då annonsering av kontroller kan ske löpande under året bör bestämmelsen utformas på så sätt att tidsfristen knyts till utgången av den månad då Skatteverket informerade om att myndigheten ska genomföra en viss generell kontroll, dvs. när Skatteverket gick ut och offentliggjorde kontrollen. För att slippa sanktion ska en rättelse komma in till Skatteverket inom två månader från utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen.

Eftersom det är viktigt att den enskilde vet när en generell kontroll påbörjas och även inom vilken tidsram en rättelse på eget initiativ kan göras utan risk för att påföras skattetillägg bör Skatteverket klart redogöra för dessa uppgifter när myndigheten offentliggör den aktuella kontrollen. Av denna information bör även framgå hur länge kontrollen kommer att fortgå och vilka år som kontrollen kommer att avse. En generell kontroll kan avse både kommande beskattningsår och tidigare beskattningsår.

Mot denna bakgrund föreslås att en rättelse inte ska anses vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, rättelsen har en direkt koppling till den generella kontrollen och rättelsen görs först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen. Tre förutsättningar ska således vara uppfyllda för att skattetillägg ska kunna tas ut. Om Skatteverket har ställt en fråga till den enskilde som har samband med den felaktiga eller ofullständiga uppgiften, är det dock för sent att komma in med en rättelse och undvika skattetillägg. Detsamma gäller om Skatteverket t.ex. har beslutat om revision (prop. 2010/11:165 s. 478 f. och 943). Om den enskilde de facto har tagit del av Skatteverkets information saknar betydelse för bedömningen om förutsättningarna är uppfyllda.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 49 kap. 10 § SFL.

7 Ansvar enligt skattebrottslagen vid vissa rättelser

Promemorians förslag: En åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, anses inte vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, åtgärden har en direkt koppling till den generella kontrollen och åtgärden vidtas först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen. I ett sådant fall kan ansvar enligt skattebrottslagen inträda.

Skälen för promemorians förslag: Sambanden mellan de straffrättsliga och de administrativa sanktionssystemen gör att förutsättningarna för att riskera sanktion vid rättelse bör vara desamma i skattebrottslagen som i skatteförfarandelagen. Konsekvens av förslaget att Skatteverket i vissa fall ska kunna ta ut skattetillegg när en rättelse har gjorts efter det att Skatteverket har informerat om en generell kontroll (se avsnitt 6) medför att reglerna om ansvar enligt skattebrottslagen vid rättelse på eget initiativ bör utformas på samma sätt.

Av 12 § första stycket skattebrottslagen framgår att den som på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, inte ska dömas till ansvar för vissa brott. Bestämmelserna i 12 § skattebrottslagen bör därför utformas på samma sätt som bestämmelserna i 49 kap. 10 § andra stycket SFL.

Det föreslås därför att en vidtagen åtgärd inte anses vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, åtgärden har en direkt koppling till den generella kontrollen och åtgärden vidtas först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen. I ett sådant fall kan således ansvar enligt skattebrottslagen inträda.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 12 § skattebrottslagen.

8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De föreslagna bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) och skattebrottslagen (1971:69) ska träda i kraft den 1 augusti 2018.

Bestämmelserna i skatteförfarandagen ska tillämpas på rättelser som görs efter ikraftträdandet. Bestämmelserna i skattebrottslagen ska tillämpas på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet.

Rättelsen och åtgärden ska ha en direkt koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

Skälen för promemorians förslag: Med hänsyn till syftet med de föreslagna ändringarna, nämligen att minska skattefusk och skatteundandragande, är det lämpligt att de nya bestämmelserna träder i kraft så snart som möjligt. Regeringen uttalade i budgetpropositionen för 2018 att det kommande förslaget bör träda i kraft den 1 augusti 2018 (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.30). Därför föreslås att ändringarna i skatteförfarandelagen och i skattebrottslagen ska träda i kraft den 1 augusti 2018.

Utgångspunkten när det gäller deklARATIONSSKYLDIGHET är att den som är deklARATIONSSKYLDIG ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatterna och avgifterna och fatta riktiga beslut. De föreslagna bestämmelserna i skatteförfarandelagen bör därför tillämpas på rättelser av oriktiga uppgifter som den uppgiftsskyldige gör efter ikraftträdandet. Detta innebär emellertid att den oriktiga uppgiften kan ha lämnats före ikraftträdandet. Om en oriktig uppgift har lämnats i en inkomstdeklaration avseende beskattningsåret 2016 ska de föreslagna bestämmelserna tillämpas om rättelsen lämnas in till Skatteverket efter den 31 juli 2018. De äldre bestämmelserna ska dock tillämpas om rättelsen kommer in till Skatteverket före den 1 augusti 2018.

En motsvarande reglering föreslås för skattebrottslagen. De föreslagna bestämmelserna ska tillämpas på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet. De äldre bestämmelserna ska dock tillämpas om åtgärden vidtas före den 1 augusti 2018.

Rättelsen eller åtgärden ska även ha en direkt koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet. Kontrollaktioner som Skatteverket har informerat om innan ikraftträdandet omfattas inte av de föreslagna bestämmelserna. Skatteverket kan dock efter ikraftträdandet gå ut och informera om en generell kontroll som de ska genomföra som kommer att avser tid före ikraftträdandet. Skatteverket kan med andra ord gå ut efter ikraftträdandet och informera om en generell kontroll som Skatteverket ska genomföra och som avse t.ex. beskattningsåren 2016 och 2017.

9 Konsekvenser

9.1 Syfte och alternativa lösningar

Det övergripande syftet med de mer generösa bestämmelser om rättelse på eget initiativ som infördes genom skatteförfarandelagen var att underlätta och effektivisera Skatteverkets kontrollmöjligheter. Skatteverket skulle genom den utökade möjligheten till rättelse få kännedom om uppgifter som Skatteverket troligtvis annars aldrig skulle få ta del av. Flera oriktiga uppgifter skulle rättas utan att Skatteverket behöver använda sina befintliga kontrollresurser. Med hänsyn till att Skatteverkets kontrollmöjligheter har underlättats genom bl.a. automatiskt informationsutbyte har behovet av den ändring som gjordes delvis förändrats.

I syfte att minska skattefusk och skatteundandragande föreslås därför en möjlighet för Skatteverket att i vissa fall ta ut skattetillägg vid rättelser. Skattetillägg får enligt förslaget tas ut om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, rättelsen har en direkt koppling till den generella kontrollen och rättelsen görs först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen. Regleringen syftar till att förstärka skattetiläggets allmänpreventiva effekt, dvs. att få enskilda att fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt (helst redan från början och i vart fall inom den reglerade tidsfristen om två månader). Förslaget utgör en åtgärd för att rätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket och för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Enskilda kan således inom en viss tid göra en rättelse med anledning av Skatteverkets information om en generell kontroll utan att drabbas av skattetillägg. Vid rättelse efter tidsfristen ska dock skattetillägg tas ut. En motsvarande reglering föreslås i skattebrottslagen.

Om den föreslagna regleringen inte kommer till stånd, kommer de positiva effekterna att utebli. I avsnitt 6 redovisas alternativa lösningar.

9.2 Offentligfinansiella effekter

Vid en försiktig bedömning uppskattas förslaget leda till positiva offentligfinansiella effekter om cirka 15 miljoner kronor per år från och med 2019. För 2018 bedöms de offentligfinansiella effekterna uppgå till cirka 6 miljoner kronor ($5/12 \times 15$ miljoner). Beräkningarna är förenade med stor osäkerhet på grund av bristfälligt underlag.

9.3 Effekter för individer och företag

Förslaget missgynnar de uppgiftsskyldiga som gör en rättelse först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om en generell kontroll. En sådan rättelse anses inte vara en rättelse på eget initiativ, varför skattetillägg ska utgå. De som lämnar korrekta och fullständiga uppgifter i sin deklaration redan vid tidpunkten då deklarationerna ska lämnas in till Skatteverket eller de som gör en rättelse inom de ovan angivna två månaderna påverkas inte av förslaget. Detsamma gäller de som gör en rättelse som inte har någon koppling till en generell kontroll.

En rättelse kan göras av alla uppgiftsskyldiga, både fysiska och juridiska personer. Det saknas information om hur många individer respektive företag som har gjort rättelser på eget initiativ på grund av Skatteverkets information om generella kontroll, varför någon konsekvensanalys uppdelad för individer och företag inte kan göras. Alla uppgiftsskyldiga kommer att påverkas likartat av förslaget. Ingen särreglering för små företag är behövlig. Tanken med regleringen är främst att alla ska göra rätt från början. Speciellt då Skatteverket har informerat om att en generell kontroll ska genomföras.

9.4 Effekter för Skatteverket

Förslaget innebär att Skatteverket kommer att ha möjlighet att ta ut skattetillägg i större utsträckning när det gäller rättelser än vad myndigheten har i dag. För Skatteverket kommer förslaget att ge upphov till ökade kostnader i form av bl.a. granskning av rättelser för att kunna bedöma om skattetillägg ska utgå eller inte, justering av broschyrer och andra informationsinsatser samt utbildning av personal.

Förslaget utgör en åtgärd för att rätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket och för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Skatteverkets kontrollverksamhet kommer således att effektiviseras. Förslaget bör förstärka syftet med Skatteverkets information om generella kontroller, nämligen att vilja få enskilda att göra rätt.

Eventuella merkostnader för Skatteverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

9.5 Effekter för domstolar

Beslut om skattetillägg kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Antalet överklagade skattetilläggsbeslut till förvaltningsdomstolarna torde komma att öka. En närmare beräkning av hur många överklaganden som förslaget kan medföra är inte möjligt då underlaget för beräkningarna är bristfälligt (se avsnitt 9.2). Förslaget torde dock inte påverka de allmänna förvaltningsdomstolarna i någon större utsträckning. Eventuella merkostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget innebär att ansvar enligt skattebrottslagen kommer att kunna inträda i större utsträckning när det gäller rättelser än vad som gäller i dag. Sedan den 1 januari 2016 ska allmän domstol i samband med skattebrottsprocesser på yrkande av åklagare kunna besluta om skattetillägg (prop. 2014/15:131). Allmänna domstolar kommer således också att beröras av förslaget i skatteförfarandelagen. Förslagen torde dock inte påverka de allmänna domstolarna i någon större utsträckning. Eventuella merkostnader ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

9.6 Övriga effekter

Förslaget torde inte ha några effekter för miljön eller för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män.

10 Författningskommentar

10.1 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

49 kap

10 §

I paragrafen anges under vilka förutsättningar skattetillägg inte får tas ut. Av andra punkten i första stycket framgår att skattetillägg inte får tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften.

I det nya *andra stycket* anges att en rättelse inte anses vara på eget initiativ om tre förutsättningar är uppfyllda. Den första förutsättningen är att Skatteverket ska ha informerat om att verket ska genomföra en generell kontrollaktion (*punkten 1*). Den andra förutsättningen är att rättelsen har en direkt koppling till den generella kontrollen (*punkten 2*). Uppgiften som rättas ska således ha en koppling till den information om generell kontroll som Skatteverket har gått ut med. Om Skatteverket t.ex. har meddelat att verket ska kontrollera avyttring av vissa särskilt angivna aktier och en enskild gör en rättelse och begär att beskattningen ska höjas på grund av en oredovisad kapitalvinst avseende en avyttring av en aktie som omnämns i Skatteverkets information, har rättelsen en direkt koppling till den generella kontrollen. Den sista förutsättningen är att rättelsen görs först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen (*punkten 3*). Om alla tre förutsättningar är uppfyllda, anses rättelsen inte vara på eget initiativ och då kan skattetillägg tas ut. Om rättelsen sker inom tidsfristen om två månader, anses dock rättelsen ha skett på eget initiativ och då kan något skattetillägg inte tas ut. Om Skatteverket har ställt en fråga till den enskilde som har samband med den felaktiga eller ofullständiga uppgiften, är det dock för sent att komma in med en rättelse och undvika skattetillägg. Detsamma gäller om Skatteverket t.ex. har beslutat om revision (prop. 2010/11:165 s. 478 f. och 943). Om den enskilde de facto har tagit del av Skatteverkets information saknar betydelse för bedömningen om förutsättningarna är uppfyllda.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 6.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna i skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 augusti 2018.

Bestämmelsen i 49 kap. 10 § i den nya lydelsen tillämpas på rättelser som görs efter ikraftträdandet och som har en direkt koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

Utgångspunkten när det gäller deklarationsskyldighet är att den som är deklarationsskyldig ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatterna och avgifterna och fatta riktiga beslut. De föreslagna bestämmelserna bör därför tillämpas på rättelser av oriktiga uppgifter som den uppgiftsskyldige gör efter ikraftträdandet. Detta innebär emellertid att den oriktiga uppgiften kan ha

lämnats före ikraftträdandet. Om en oriktig uppgift har lämnats i en inkomstdeklaration avseende beskattningsåret 2016, ska de föreslagna bestämmelserna tillämpas om rättelsen lämnas in till Skatteverket efter den 31 juli 2018. De äldre bestämmelserna ska dock tillämpas om rättelsen kommer in till Skatteverket före den 1 augusti 2018.

Rättelsen ska även ha en direkt koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet. Kontrollaktioner som Skatteverket har informerat om innan ikraftträdandet omfattas inte av de föreslagna bestämmelserna. Skatteverket kan dock efter ikraftträdandet gå ut och informera om en generell kontroll som de ska genomföra som kommer att avser tid före ikraftträdandet. Skatteverket kan med andra ord gå ut efter ikraftträdandet och informera om en generell kontroll som Skatteverket ska genomföra och som avse t.ex. beskattningsåren 2016 och 2017.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 8.

10.2 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

12 §

I paragrafen anges under vilka förutsättningar ansvar för vissa brott inte inträder. Av första stycket framgår att den som på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, inte döms till ansvar enligt 2–8 §§.

Paragrafen har fått ett nytt *tredje stycke*. Det nya stycket är en konsekvens av förslaget om ändring i skatteförfarandelagen, se författningskommentaren till 49 kap. 10 § andra stycket SFL. Sambanden mellan de straffrättsliga och de administrativa sanktionssystemen gör att förutsättningarna för att riskera sanktion vid rättelse bör vara desamma. Förevarande stycke har därför utformats på samma sätt som bestämmelsen i 49 kap. 10 § andra stycket SFL.

I det nya tredje stycket anges att en vidtagen åtgärd inte anses vara på eget initiativ om tre förutsättningar är uppfyllda. Den första förutsättningen är att Skatteverket ska ha informerat om att verket ska genomföra en generell kontrollaktion (*punkten 1*). Den andra förutsättningen är att åtgärden har en direkt koppling till den generella kontrollen (*punkten 2*). Den vidtagna åtgärden ska således ha en koppling till den information om generell kontroll som Skatteverket har gått ut med. Den sista förutsättningen är att åtgärden vidtas först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen (*punkten 3*). Om alla tre förutsättningar är uppfyllda, anses åtgärden inte vara på eget initiativ och då kan ansvar enligt lagen inträda. Om rättelsen sker inom tidsfristen om två månader, anses dock åtgärden ha vidtagits på eget initiativ och då kan något ansvar för brott inte inträda.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 7.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna i skattebrottslagen träder i kraft den 1 augusti 2018.

Bestämmelsen i 12 § i den nya lydelsen tillämpas på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet och som har en direkt koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet. Se kommentaren till ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 8.