

# Kommittédirektiv



## Beräkning av skattetillägg

**Dir.  
2016:88**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 19 oktober 2016

### Sammanfattning

En särskild utredare ska se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförordningen (2011:1244).

Skattepolitikens främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Ett högt förtroende för skattesystemet kräver åtgärder för att bekämpa skattefusk och skatteundandraganden. Skattetillägget är ett viktigt verktyg för att säkra ett korrekt uppgiftslämnande och ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Syftet med översynen är att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

Utredaren ska bl.a.

- analysera bestämmelserna om beräkning av skattetillägg, och
- undersöka olika alternativ men lämna ett förslag inklusive författningsreglering i syfte att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 november 2017.

## **Skattesystemet förutsätter korrekt uppgiftslämnande**

Skattepolitikens främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Skatterna ska tas ut på ett sätt som är förenligt med de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik. Skattepolitiken ska vid sidan om att säkra goda och stabila skatteintäkter även skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning, ett rättvist fördelat välstånd samt bidra till ett miljömässigt och socialt hållbart samhälle.

För att skattepolitiken på ett effektivt sätt ska kunna stödja den ekonomiska politiken bör skattepolitiken utformas enligt ett antal vägledande principer. Medborgarna och företagen ska ha ett högt förtroende för skattesystemet. Skatter ska tas ut på ett rättssäkert sätt. Ett högt förtroende är nödvändigt för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. För att stärka legitimiteten ska reglerna bl.a. vara generella och tydliga. Dessutom krävs åtgärder för att bl.a. bekämpa skattefusk och skatteundandraganden (prop. 2014/15:100 s. 104 och 105). Regelverket måste även vara förenligt med EU-rätten och den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen.

I skatteförfarandelagen (2011:1244) finns flera skyldigheter om att lämna uppgifter till Skatteverket, t.ex. skyldighet att lämna inkomstdeklaration och skyldighet att lämna skattekärl. Uppgiftsskyldigheten är en central beståndsdel i skattesystemet. Vårt beskattningssystem bygger till stor del på uppgifter som de enskilda ska lämna. Att uppgiftsskyldigheten fullgörs är således en nödvändig förutsättning för att skattesystemet ska kunna verka på avsett sätt. Det måste finnas effektiva verktyg för att rätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket och för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter.

Huvudsyftet med införandet av skattetillägg var att garantera att de enskilda fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt, dvs. att enskilda lämnar de uppgifter som Skatteverket

behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatterna och avgifterna och fatta riktiga beslut.

### **Behovet av en översyn av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg**

Bestämmelser om skattetillägg finns i 49 kap. skatteförfarandelagen. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2012 och ersatte bl.a. taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483). I 51 kap. finns bestämmelser om befrielse från särskilda avgifter, bl.a. skattetillägg (vad som avses med särskilda avgifter anges i 3 kap. 17 §), och i 52 kap. 2–8 a §§ finns bestämmelser om beslut om skattetillägg.

Sedan bestämmelserna om skattetillägg infördes den 1 januari 1972 har regelverket ändrats vid ett stort antal tillfällen. Regelverket har i huvudsak gjorts flexiblere inom ramen för bibehållen grundstruktur. Bestämmelserna som anger grundförutsättningarna för att ta ut skattetillägg är fortfarande relativt enkla. Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift (felaktig uppgift eller utelämnad uppgift) till ledning för egen beskattning eller har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om beskattning (49 kap. 4 §). Skattetillägg tas även ut vid skönsbeskattning, vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut och när skatteavdrag inte har gjorts (49 kap. 6–9 §§). I 49 kap. 10–10 b §§ finns bestämmelser om när skattetillägg inte får tas ut, t.ex. om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Med avstämningsuppgifter avses bl.a. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande (49 kap. 10 c §). Bestämmelserna om när skattetillägg inte får tas ut har nyligen ändrats (prop. 2014/15:131). Sedan den 1 januari 2016 gäller ett nytt system med skattetillägg och skattebrott (spärreglering och samlat sanktionsförfarande i en domstol). Dessutom har uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ersatts med uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter.

Det finns ett stort antal detaljerade bestämmelser om beräkning av skattetillägg (49 kap. 11–21 §§). Som exempel kan nämnas att skattetillägg tas ut med fem olika procentsatser (40, 20, 10, 5 eller 2 procent). Skattetillägget beräknas olika om det är fråga om överskott eller underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst. Enligt huvudregeln är skattetillägget på slutlig skatt vid oriktig uppgift 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften (förenklat: 40 procent av undanhållen skatt). Om en oriktig uppgift i stället skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Dessutom finns bestämmelser om räkning och hur beräkningen av skattetillägg ska göras om tillägget ska tas ut enligt mer än en procentsats.

En sänkning av bolagsskatten till 22 procent 2013 har medfört att skattetillägget för juridiska personer är högre vid underskott av en näringsverksamhet än vid överskott av en näringsverksamhet. Storleken på skattetillägget är olika beroende på inkomstslag och beroende på om det är fråga om juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon. Storleken på skattetillägget är dessutom olika beroende på vilken skatt som avses.

Ett högt förtroende för skattesystemet kräver åtgärder för att bekämpa skattefusk och skatteundraganden. Skattetillägget, som utgör ett straff i Europakonventionens mening (*Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, no. 34619/97 respektive 36985/97, den 23 juli 2002), kan ha en allmänpreventiv effekt genom att vara avskräckande. Syftet med skattetillägget är att de enskilda ska fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt för att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Om skattetilläggets allmänpreventiva effekt ökar, kan detta leda till att skattefusk och skatteundraganden minskar, vilket i sin tur kan leda till att statens

inkomster ökar. Även effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet skulle kunna förbättras.

Regeringen anser därför att det finns anledning att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i syfte att förstärka skattetilleggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

Den 28 april 2016 presenterades regeringens 10-punktsprogram mot skatteflykt. Av punkt 6 i programmet framgår att regeringen avser att tillsätta en utredning för att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg (se även prop. 2016/17:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.28).

### **Uppdragets genomförande**

Skattetillegget är ett viktigt verktyg för att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter, vilket i förlängningen har stor betydelse för att upprätthålla förtroendet för det svenska skattesystemet. Det är därför av största vikt att enskildas uppgiftsskyldighet fullgörs på ett korrekt sätt.

Översynen ska inledas med en analys av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg. Utredaren ska analysera vilken inverkan utformningen av bestämmelserna har haft på skattetilleggets allmänpreventiva effekt och hur regelverket uppfattas. Utredaren ska även t.ex. analysera effekten av att skattetillegget beräknas på olika sätt om det är fråga om överskott eller underskott i en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst och effekten av att storleken på skattetillegget varierar beroende på vilket inkomstslag som avses, om skattetillegget avser juridiska personer respektive fysiska personer eller dödsbon och vilken skatt som avses.

Utifrån analysen ska utredaren klarlägga på vilket sätt bestämmelserna om beräkning av skattetillägg bör vara utformade. Förslagen ska ha som utgångspunkt att de ska förstärka skattetilleggets allmänpreventiva effekt och att de ska uppfattas som legitima och rättvisa för de enskilda. Reglerna ska vidare vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och tillämpande myndigheter.

Utredaren bör grundligt undersöka olika alternativ och efter en prövning av alternativens fördelar och nackdelar lämna ett förslag inklusive författningsreglering. Det kan tänkas att skattetillägget t.ex. inte ska beräknas på undanhållen skatt utan att skattetillägget i stället ska bestämmas med beaktande av andra faktorer, t.ex. undanhållet belopp. Ett differentierat sanktionssystem där skattetillägget bl.a. står i relation till överträdelsens svårighetsgrad och upprepade överträdelser bör undersökas. Dessutom bör utredaren överväga en ordning där skattetillägget tas ut med fasta belopp (jämför uttag av förseningsavgift och kontrollavgift). Det förslag som lämnas kan vara en kombination av olika alternativa sätt att bestämma skattetilläggets storlek, t.ex. att skattetillägget tas ut med ett fast belopp i kombination med ett rörligt belopp.

Det är vid genomförandet av detta uppdrag lämpligt att studera andra europeiska länders påföljdssystem.

Utredaren ska därför utifrån ovan nämnda utgångspunkter

- analysera bestämmelserna om beräkning av skattetillägg, och
- undersöka olika alternativ men lämna ett förslag inklusive författningsreglering i syfte att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

Det ligger inte i utredarens uppdrag att se över bestämmelserna om tillämpningsområdet för skattetillägg, förutsättningarna för att ta ut skattetillägg, befrielse från särskilda avgifter eller beslut om skattetillägg, dvs. 49 kap. 2–10 c §§, 51 kap. och 52 kap. 3–8 a §§ skatteförfarandelagen.

### **Konsekvensbeskrivningar**

Utredaren ska bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av förslagen. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, ska utredaren föreslå hur dessa ska finansieras.

I konsekvenserna i övrigt ingår att även överväga om följdändringar eller om andra författningsändringar krävs med

anledning av de ändringar som föreslås. Om så bedöms vara fallet, ska författningsförslag lämnas.

**Redovisning av uppdraget**

Uppdraget ska redovisas senast den 30 november 2017.

(Finansdepartementet)