

Stockholm den 5 mars 2018

R-2017/2283

Till Finansdepartementet

Fi2017/04533/S3

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 11 december 2017 beretts tillfälle att avge yttrande över betänkandet Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna (SOU 2017:94).

Sammanfattning

Advokatsamfundet avstyrker utredningens förslag.

Inledning

Advokatsamfundet vill inledningsvis hänvisa till de synpunkter som förs fram av experten Annika Fritsch i ett särskilt yttrande.

Utredningen har haft i uppdrag att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen. Syftet med översynen har varit att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist.

Utredningens sammanfattande bedömning är att skattetillägget har haft en god allmänpreventiv effekt (s. 13). Samtidigt framgår det av betänkandet (s. 125) att det inte finns någon forskning eller något annat vetenskapligt material i fråga om vilken allmänpreventiv effekt skattetillägget har haft. Detta gör det svårt att överblicka konsekvenserna av utredningens förslag och om det över huvud taget finns något behov av att genomföra föreslagna ändringar med det uppgivna syftet att förstärka den allmänpreventiva effekten.

Advokatsamfundet vill också betona att utredningens förslag enbart avser beräkningen och att denna inte bör bedömas isolerat utan att befrielsegrunderna anpassas till de föreslagna ändrade beräkningsreglerna.

Skattetilläggsystemets grundläggande struktur

Utredningens förslag är att kopplingen mellan skattetillägget och en verklig eller tänkbar effekt i form av undandragen skatt vid inkomstbeskattningen ska släppas. För att beräkningarna ska bli enklare och förutsägbarheten i fråga om skattetilläggets storlek ska öka, föreslår utredningen att beräkningen av skattetillägg vid inkomstbeskattningen i stället ska ske på grundval av det undanhållna beloppet (s. 15).

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

Nuvarande system, som bygger på att skattetillägget beräknas på den undandragna skatten, behålls dock för andra skatter än inkomstskatt.

Det grundläggande syftet med skattetilläggsystemet är att det ska utgöra en reaktion på vissa såsom lindriga ansedda skattebrott som undantas från handläggning hos åklagarmyndigheterna och domstolarna (s. 36). Det framstår redan i ljuset härav som svårförklarligt att, utan någon utredning om de allmänpreventiva effekterna av skattetillägg, nu föreslå kraftigt höjda sanktionsnivåer. Detta förstärks av att utredningen föreslår att skattetillägg även i fortsättningen bör beräknas utan hänsyn till några subjektiva rekvisit (s. 17).

Enligt Advokatsamfundets mening kan det ifrågasättas om inte legitimiteten i skattetilläggsystemet riskerar att urholkas med utredningens förslag. Förslaget innebär, om det genomförs, att skattetillägg i princip ska tas ut även om t.ex. ett felaktigt kostnadsyrkande inte hade kunnat få någon faktisk påverkan på skatteuttaget. Om beloppet av ett sådant felaktigt kostnadsyrkande är stort, föreslås dessutom att förhöjt skattetillägg ska tas ut.

Exempel: Den fysiska personen A redovisar en kapitalförlust vid försäljning av privatbostadsfastighet med 200. I förlusten ingår en oriktig kostnadspost på 100. A har i övrigt inga kapitalinkomster eller förvärvsinkomster. Han kan därför inte utnyttja kapitalförlusten och den oriktiga kostnadsposten på 100 hade – även om den godtagits – inte kunnat påverka skatteuttaget.

Det bakomliggande skälet till att kopplingen mellan skattetillägget och skatteuttaget ska slopas anges vara att det förenklar beräkningarna av skattetillägg och ökar förutsägbarheten (s. 15). Att beräkningsreglerna för skattetillägg är komplicerade, torde dock ha sin grund främst i att skattesystemet i sig är komplicerat. Beräkningsreglerna är dock ägnade att kalibrera skattetillägget i det enskilda fallet, så att det står i proportion till

den skattemässiga effekt som en oriktig uppgift faktiskt har kunnat föranleda, vilket i sig får antas vara ägnat att öka legitimiteten i systemet.

Det nu föreslagna systemet innebär att nuvarande – som komplicerade ansedda – regler om kvittningsinvändningar behålls (s. 16). Även regler om periodiseringsfel och regler för fall där inkomst har redovisats i fel inkomstslag behålls (s. 19). Detta med anledning av att dessa fel endast orsakar en förskjutning av skattebelopp över tid respektive beskattning med ”fel procentsats”. Detta innebär att viss koppling till det undandragna beloppet kommer att kvarstå även i det nu föreslagna systemet.

Såsom Annika Fritsch framhåller i sitt särskilda yttrande saknas det en ordentlig analys av om och hur de nya problem som förslagen leder till, kan hanteras av befrielsereglerna och vilka förändringar av dem som behövs om utredningens förslag genomförs. Enligt utredningsdirektivet låg det utanför utredarens uppdrag att se över bestämmelserna om befrielse från särskilda avgifter. Detta är ägnat att förvåna, eftersom bl.a. Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2000 ref. 66 I) har uttalat att det ytterst är en nyanserad och inte alltför restriktiv tillämpning av befrielsereglerna, som förhindrar att de svenska skattetilläggsreglerna kommer i konflikt med artikel 6 i Europakonventionen. Det måste därför ifrågasättas om det nu föreliggande betänkandet över huvud taget kan tjäna till underlag för en lämplighetsbedömning av de föreslagna genomgripande förändringarna, samtidigt som det saknas närmare överväganden rörande bestämmelserna om befrielse. Enligt Advokatsamfundets erfarenhet är för övrigt myndigheternas tillämpning av befrielsereglerna ytterst restriktiv, varför det finns anledning att befara att tillämpningsproblemen med utredningens förslag inte kommer att kunna lösas inom ramen för befrielsereglerna. Ett färskt exempel på denna restriktiva tillämpning står att finna i HFD 2017 ref. 68 och den skiljaktiga mening som redovisas i rättsfallet.

Det rör sig sammanfattningsvis om en grundläggande ändring av systemet för beräkning av skattetillägg. Det saknas utredning om att förslaget är motiverat av allmänpreventiva skäl. Även om en del förenklingar skulle kunna vinnas genom förslaget, tillskapas nya komplicerade regler. Andra regler, som ansetts komplicerade, behålls. Systemet föreslås dessutom endast införas vad gäller inkomstskatt och det kommer alltså finnas två parallella system att ta hänsyn till. Det saknas vidare utredning om tillämpningen av befrielsereglerna inom ramen för de föreslagna ändringarna. Vid en sammantagen bedömning av dessa omständigheter, kan Advokatsamfundet inte ställa sig bakom utrednings förslag.

Skattetilläggets storlek

För närvarande uppgår skattetillägget vid slutlig skatt enligt huvudregeln till 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. För ett aktiebolag uppgår bolagsskatten till 22 procent och den effektiva storleken på ett skattetillägg är därför 8,8 procent. Utredningens förslag är nu att skattetillägg som huvudregel ska tas ut med 15 procent av det undanhållna beloppet, dvs. det belopp som inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen.

Skattetillägg tas i huvudsak ut avseende aktiebolag (s. 82). För aktiebolagens del innebär således utredningens förslag närmast en fördubbling av skattetilläggsnivån. För stora bolag, som t.ex. ingår i internationella koncerner, kan det dessutom antas att de oriktiga uppgifterna ofta kommer att avse större belopp än den gräns om 20 prisbasbelopp, från vilken utredningen föreslår att förhöjd skattetilläggsnivå ska gälla med ytterligare 10 procentenheter (s. 18). I ett sådant fall ska skattetillägg således tas ut med 25 procent. Som framgått har inte utredningen kunnat finna något stöd för att skattetilläggen har en allmänpreventiv effekt. Det måste då ifrågasättas om det är en proportionell åtgärd att införa så kraftigt höjda sanktionsnivåer som utredningen föreslår.

När det gäller skattetillägg vid s.k. skönsbeskattning föreslår utredningen att skattetilläggsnivån ska vara 25 procent vid inkomstbeskattning och 27 procent vad gäller andra skatter (s. 20). Enligt Advokatsamfundets erfarenhet har det i underrätterna utvecklats en praxis, som innebär att beviskravet är mycket lågt för när det anses föreligga sådana brister i en deklaration att skönsbeskattning kan ske. Det finns exempel på fall där kammarrätt har ansett att redan det förhållandet att viss – till sin storlek känd – inkomstpost inte har redovisats i inkomstdeklarationen ansetts utgöra grund för skönsbeskattning (se t.ex. Skatteverkets Rättslig vägledning på Internet, rättsfallskommentaren till Kammarrättens i Stockholm mål nr 137-17). Med hänsyn härtill och med beaktande av att det inte finns något stöd för skattetilläggens allmänpreventiva effekt, måste det ifrågasättas om det är en proportionell åtgärd att införa den kraftigt förhöjda sanktionsnivån avseende skattetillägg vid skönsbeskattning.

Förhöjda nivåer – upprepad oriktig uppgift

Utredningens förslag innebär att skattetillägget ska höjas med 10 procentenheter om den oriktiga uppgiften är en upprepad oriktig uppgift. Enligt författningskommentaren (s. 288) har det ingen betydelse vid vilken tidpunkt Skatteverket fattar beslut om skattetillägg. Om Skatteverket exempelvis fattar beslut om skattetillägg för fem beskattningsår i följd, och något skattetillägg tidigare inte har tagits ut, är de oriktiga uppgifterna för åren 2-5 enligt utredningen att anse som upprepade.

Regeringen har tidigare uttalat att om samma fel är ursäktligt och har upprepats i flera deklarationer, kan det vara oskäligt att ta ut ett fullt skattetillägg vid varje tillfälle. Så kan vara fallet när en oriktig uppgift beror på en missuppfattning av skattereglerna eller fel i ett datorprogram och felet upprepas innan det upptäcks (prop. 2002/03:106 s. 239-240).

Regeringens nyss nämnda uttalande är oförenligt med utredningens förslag. Förslaget får orimliga effekter särskilt på momsområdet, där redovisningsperioderna kan vara så korta som en månad och en felaktig uppgift således kan komma att upprepas ett flertal gånger innan felaktigheten uppmärksammas.

Det måste enligt Advokatsamfundet förutsättas att en viss oriktig uppgift faktiskt har upptäckts och sanktionerats för att det med fog ska kunna anses vara fråga om en ”upprepad oriktig uppgift” (jfr vad utredningen redogör för om motsvarande regler i

Finland, s. 217). Förhöjt skattetillägg vid ”upprepad oriktig uppgift”, bör därför endast tas ut om en viss oriktig uppgift faktiskt har upptäckts och sanktionerats och den enskilde därefter lämnar en ny likartad oriktig uppgift. Ett annat synsätt riskerar att undergräva legitimiteten i systemet.

Övriga lagförslag

Advokatsamfundet har inget att erinra mot övriga lagförslag.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Anne Ramberg/

genom Maria Billing