

## Remissyttrande

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

Fi2017/04553/S3

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

Företagarna har getts möjlighet att avge remissyttrande om betänkandet *Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna* (SOU 2017:94). Här följer våra synpunkter.

#### Förslaget i korthet

För att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt föreslås ett antal förändringar som innebär högre skattetillägg. Skattetilläggen har kritiserats bland annat för komplexiteten i beräkningen, men också för brister i rättssäkerheten, som kommer att finnas kvar även med de förslag som nu lämnas.

Utredningen föreslår bland annat att:

- beräkningen av skattetillägg vid inkomstbeskattning ska ske på underlag av det undanhållna beloppet, i stället för den undanhållna skatten,
- när det gäller andra skatter än inkomstskatt, t.ex. mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag, ska beräkningen fortsatt ske utifrån den undandragna skatten,
- underskott och överskott ska behandlas på samma sätt ur skattetilläggshänseende,
- skattetillägg tas ut med 15 procent av det undanhållna beloppet vid inkomstskatt respektive 20 procent för andra skatter på grundnivån, och 25 procent respektive 27 procent på den förhöjda nivån (och vid skönsbeskattning),
- lägre skattetillägg än i normalfallet ska tillämpas i två fall, nämligen vid periodiseringsfel och när en inkomst har redovisats i fel inkomstslag.

Företagarna är i grunden kritiska till att skattetillägg påförs närmast automatiskt som ett strikt ansvar för oriktig uppgift. Inom ramen för det befintliga systemet tillstyrks dock en övergång till att beräkna skattetillägget vid inkomstbeskattningen på undanhållet belopp i stället för undandragen skatt. Samtidigt avstyrks andra delar av förslaget, däribland en förhöjd nivå på skattetillägg utan beaktande av subjektivt rekvisit, automatiskt förhöjt skattetillägg vid upprepat inlämnande av oriktig uppgift, förbudet mot nettokvittning, och att underlaget för skattetillägg vid underskott skulle behandlas på samma sätt som vid överskott.

## Allmänt om skattetillägg

Systemet med skattetillägg infördes i Sverige 1972, som en administrativ sanktionsavgift. Samtidigt infördes en ny skattebrottslag. Sedan dess har reglerna varit föremål för översyn och förändringar vid flera tillfällen. 2012 infördes skatteförfarandelagen, där huvuddelen av de lagregler som rör skattetillägg återfinns. 2016 infördes ett nytt samordnat sanktionssystem, som fastslog förbudet mot att inleda process om skattebrott för frågor där Skatteverket redan fattat beslut om skattetillägg (dubbelbestraffningsförbudet)-

Den föreliggande utredningen fastslår att skattetillägg har en allmänpreventiv funktion, dvs. har som syfte att verka avskräckande för skattskyldiga. Det staten har intresse av att avskräcka de skattskyldiga från genom skattetillägg är i första hand uppsåtligt skatteundandragande, i andra hand långtgående slarv eller oaktsamhet.

Det är, som utredningen också konstaterar, svårt att avgöra om den minskning i antal beslut om skattetillägg som kan observeras mellan 2006 och 2015 har ett direkt orsakssamband med skattetillägget, eftersom Skatteverkets allmänna kontroller och arbete mot skattefusk också kan ha spelat roll.

## Rättssäkerhet för företagare

Det är ofta svårt för mindre företag att hantera komplexa skatteregler. Mindre företag saknar i högre grad tillgång till expertis inom företaget, och har mer sällan råd att anlita externa rådgivare. Att skattesystemet är förutsebart, åtgärderna proportionerliga och sanktionerna inte överdrivet tyngande är därför av särskilt vikt för företagare.

Skattetillägg är ett straff, enligt Europakonventionen, och bär som sådant en ytterligare tyngd. Om man till det lägger att en företagare som riskerar skattetillägg betraktar sig som del av en liten skara som ges detta straff, kan den stigmatiserande upplevelsen förstärkas.

De allra flesta företagare gör sitt bästa för att följa reglerna. De överväldigande majoriteten av fel i deklarerationer är misstag, inte avsiktliga. Företagare vill inte ses som skattefuskare och blir upprörda över att påföras skattetillägg – ett straff – när de försökt lämna riktiga uppgifter men misslyckats.

Både Företagarna och andra näringslivsorganisationer har länge varit kritiska mot systemet med skattetillägg som närmast automatiskt utdelar straff för oriktiga uppgifter, utan beaktande av avsikt eller slarv. Betänkandet föreslår kraftiga skärpningar, särskilt för juridiska personer, och detta riskerar att slå särskilt hårt mot de mindre företagen, som saknar intern skattekompetens och inte heller har råd att anlita skatteexperter.

Den statistik som utredningen presenterar om skattetillägg är värdefull som underlag. Exempelvis framgår att andelen deklarerationer som ger upphov till skattetillägg är låg – 1,5 promille för fysiska personer och sju promille för aktiebolag under 2013-2015. De största enskilda beloppen som beläggs med skattetillägg härrör från aktiebolag, men den totala mängden intäkter från skattetillägg härrör till största del (79 procent) från näringsidkare med liten verksamhet.

Dessa aspekter är av vikt, för att bedöma skattetilläggets effekt för i synnerhet småföretagare. Schablonmässigt ligger det nära till hands att tänka att den låga andelen deklarerationer som leder till skattetillägg skulle minska skattetilläggets preventiva verkan. Det tar dock inte

hänsyn till hur skattetillägg upplevs av den enskilde företagaren. Redan det faktum att man får sin deklaration och redovisning granskad kan upplevas som obehagligt, även om man inte har gjort något uppsåtligt fel, eftersom Skatteverket av många företagare upplevs som en stor myndighet med ingripande befogenheter.

De två intervjustudier som presenteras i utredningen är likaså intressanta som underlag. Det konstateras att den största allmänpreventiva effekten uppnås genom åtgärder mot stora och allvarliga felaktigheter. I synnerhet bör detta gälla uppsåtliga fel.

Samtidigt uppfattas skattetilleggssystemet som svårt att förstå, både för enskilda och tjänstemän på Skatteverket, och en majoritet anser att Skatteverket inte har kapacitet att bedöma om fel har begåtts av misstag eller uppsåtligt. 52 procent uppger att de inte anser att Skatteverkets handläggning av skattetillägg är pålitlig och rättvisa, och endast fem procent uppfattar bestämmelserna om skattetillägg som rättvisa. Att öka legitimiteten och rättvisan i skattetilleggssystemet är således relevant, samtidigt som rent skattefusk motverkas.

## Förslagen

Företagarna instämmer med experten Annika Fritsch, som i sitt särskilda yttrande till utredningen tar upp följande aspekter:

- Det hade varit önskvärt med en mer omfattande analys av skattetillegget som sanktionssystem, som innefattade straffrättsliga aspekter samt hur befrielsereglerna kan behöva ändras när beräkningsreglerna görs om.
- Utgångspunkten att skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas på undanhållet belopp i stället för på undandragen skatt är positiv.
- Den "automatiska" uppräkningsnivån till den förhöjda skattetilleggsnivån (25 procent), utan hänsyn till om felet härrör från uppsåt eller slarv, avstyrker vi. Det förhöjda skattetillegget bör enbart bli aktuellt om ett subjektivt rekvisit är uppfyllt: uppsåt, eller så pass grov oaktsamhet att det är att betrakta som likgiltighet inför det felaktiga utfallet. Norge och Finland har en liknande uppdelning i grundnivå och förhöjd nivå, men där krävs grov vårdslöshet eller uppsåt för att skattetillägg på den förhöjda nivån ska bli aktuellt.
- Förslaget om straffskärpning genom förhöjt skattetillägg vid upprepat inlämnande av oriktig uppgift avstyrks. Utöver de skäl till detta som tas upp av Fritsch vill vi även framhålla att det är orimligt att ett förhöjt straff skulle aktualiseras när inget straff på grundnivån har utdömts och inget uppsåt att undanhålla skatt har påvisats.
- Fel vid underskott bör inte behandlas på samma sätt som vid överskott. Förslagsvis skulle skattetillägg vid underskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet kunna beräknas genom kvotering av beloppen. Underlaget för skattetillägg vid underskott bör hur som helst inte vara högre än vid överskott, utan lägre.
- Den föreslagna förhöjda nivån på skattetillägg skulle leda till en orimligt hög straffskärpning för juridiska personer, som inte står i paritet till vare sig målet om rättvisa och legitimitet i systemet, eller till den gruppens andel av överträdelserna. Vi ifrågasätter därför nivån på det förhöjda skattetillegget.
- Mervärdesskattesystemet är komplext och en källa till stor regelbörda för företag, i synnerhet små företag. Mindre fel bör inte föranleda skattetillägg. Även på detta område bör förhöjt straff kräva ett subjektivt rekvisit, och nivån på det förhöjda

skattetillägget kan ifrågasättas.

På mervärdesskatteområdet bör också beaktas de förslag om förenklingar och minskade administrativa krav för små och medelstora företag som EU-kommissionen nyligen har lagt fram.<sup>1</sup>

- Nettokvittning bör tillåtas inom samma skatteslag. Vid beräkning av skattetillägg bör oriktiga uppgifter som innebär sänkningar få kvittas mot fel som innebär höjningar, även när det gäller olika frågor. För den skattskyldige upplevs det inte som rättvist och legitimt att påföras ett högt skattetillägg när staten inte har gått miste om något skattebelopp.

## Konsekvensanalys

Utredningen konstaterar att det idag är en liten andel av alla deklARATIONER som leder till påförande av skattetillägg, och att den absoluta majoriteten av skattskyldiga inte kommer att beröras av förslagen i betänkandet. Det är emellertid inte möjligt att dra slutsatser om hur utfallet kommer att bli efter regeländringarna baserat på statistik från föregående år.

Det framgår av den statistik som presenteras i utredningen att det är de små och medelstora aktiebolagen som står för den huvudsakliga delen av de erlagda skattetilläggsbeloppen. I synnerhet skattetillägg på mikro-aktiebolag står för en stor del av intäkterna från skattetillägg. Det är också de små och medelstora företagen som skulle få de största höjningarna av skattetillägg med de föreslagna reglerna. Den generella nivån om 15 procent av det undanhållna beloppet skulle innebära en höjning med ca 67 procent för juridiska personer, och den skärpta nivån om 25 procent skulle innebära en höjning med 184 procent. Även om utredningen upprepat framhåller att dessa skärpningar bara träffar de företag som inte lämnar korrekta uppgifter, går det inte att komma ifrån att mindre näringsidkare får tydligast skärpta skattetillägg med förslagen. Denna ordning motiveras inte med att dessa företagare skulle empiriskt ha kunnat visas begå uppsåtliga fel i högre grad.

Eftersom förslagen innebär stora förändringar av systemet med skattetillägg, behöver även reglerna om förutsättningar att ta ut skattetillägg och befrielsegrunderna utredas. Med tanke därtill på att regeringen nyligen har lämnat förslag till åtstramningar vad gäller möjligheten till själv rättelse av inkomstdeklaration utan att påföras skattetillägg<sup>2</sup>, hade det varit välkommet med ett samlat besked från regeringen om hur den ser på de preventiva åtgärderna, förutsättningarna för att förstärka rättssäkerheten för företagare.

Patrick Krassén  
Skattepolitisk expert  
Företagarna

Patrik Nilsson  
Samhällspolitisk chef  
Företagarna

---

<sup>1</sup> Kommissionsförslag om förenklade regler för små företag, COM(2018) 21 final

<sup>2</sup> Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ, lagrådsremiss 15 februari 2018