

Regeringens proposition

2017/18:144



Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ

Prop.
2017/18:144

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Linköping den 15 mars 2018

Stefan Löfven

Per Bolund
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

Enligt nu gällande bestämmelser får skattetillägg inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat en oriktig uppgift. I propositionen föreslås att Skatteverket i vissa fall ska kunna ta ut skattetillägg vid sådana rättelser. En rättelse ska inte anses vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, rättelsen har en 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 får 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 får 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 propositionen föreslås ändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244) och skattebrottslagen.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 augusti 2018.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	5
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	6
3	Ärendet och dess beredning	7
4	Bakgrund	7
5	Gällande rätt	8
5.1	Skattetillägg	8
5.1.1	Uppgiftsskyldighet och beslut	9
5.1.2	När får skattetillägg tas ut?	9
5.1.3	När får skattetillägg inte tas ut?	9
5.1.4	Befrielse från skattetillägg	11
5.2	Skattebrott	12
5.2.1	När får ansvar utkrävas?	12
5.2.2	När får ansvar inte utkrävas	13
5.2.3	Anmälningsskyldighet	13
6	Behovet av ändringar	13
7	Skattetillägg vid vissa rättelser	18
8	Ansvar enligt skattebrottslagen vid vissa rättelser	29
9	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	30
10	Konsekvenser	31
10.1	Syfte och alternativa lösningar	31
10.2	Offentligfinansiella effekter	32
10.3	Effekter för individer och företag	32
10.4	Effekter för Skatteverket	33
10.5	Effekter för domstolar	33
10.6	Övriga effekter	34
11	Författningskommentar	34
11.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	34
11.2	Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	36
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian	38
Bilaga 2	Promemorians lagförslag	39
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	41
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag	42
Bilaga 5	Lagrådets yttrande	44

Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
2. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69).

Regeringen har följande förslag till 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 avstämningssuppgifter 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 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 första gången på rättelser som görs efter ikraftträdandet och som har en koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2015:633.

2.2 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (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 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 första gången på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet och som har en koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2011:1247.

I budgetpropositionen för 2018 aviserar regeringen 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).

Inom Finansdepartementet har promemorian Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ tagits fram med förslag till författningsreglering. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i ärendet (Fi2017/04219/S3).

Lagrådet

Regeringen beslutade den 15 februari 2018 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*.

Lagrådets synpunkter behandlas och bemöts i avsnitt 7 och 8.

I förhållande till lagrådsremissen har vissa redaktionella och språkliga ändringar gjorts.

4 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 skatteundraganden (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

Prop. 2017/18:144 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. Regeringens 10-punktsprogram har i december 2017 utökats till 12 punkter. Regeringen har den 19 oktober 2016 tillsatt en utredning med uppdrag att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen (punkt 6 i 12-punktsprogrammet). Syftet med översynen är att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och att göra sanktionssystemet mer legitimt och rättvist. Uppdraget har redovisats den 30 november 2017, se betänkandet Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna (SOU 2017:94).

Regeringen fortsätter arbetet mot skattefusk och skatteundandragande och aviserar bl.a. i budgetpropositionen för 2018 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).

5 Gällande rätt

5.1 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. SFL 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. 3–8 a §§ SFL finns bestämmelser om beslut om skattetillägg.

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

5.1.1 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 skatteförordningen (2011:1261) finns det också bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i olika deklarerationer.

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).

5.1.2 När får skattetillägg tas ut?

Skattetillägg ska tas ut på skatter som omfattas av skatteförordnandlagen, dock inte på skatt som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärsinkomster, 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 något 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).

5.1.3 När får skattetillägg inte tas ut?

Allmänt

När skattetillägg inte får tas ut framgår av bestämmelserna i 49 kap. 10–10 c §§ SFL.

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

Prop. 2017/18:144 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 lagstiftningsärende, 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 obetydligt.

Bestämmelserna i 49 kap. 10 a och b §§ 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 nyss nämnda reglering säkerställer att samma person inte riskerar både ett skattetillägg och en prövning för skattebrott för samma felaktighet eller passivitet i olika förfaranden. Skattetillägg får vidare inte tas ut i samband med återkallelse av godkännande för tonnageskattning (49 kap. 10 c § SFL).

När rättelse har skett på eget initiativ

Skattetillägg får inte tas ut när den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften (49 kap. 10 § 2 SFL).

En rättelse på eget initiativ innebär att den enskilde på eget initiativ begär ändring av tidigare lämnade uppgifter till Skatteverket. En sådan rättelse 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, mervärdesskatt 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 rättelsen 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.).

Av förarbetena framgår vidare att 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).

5.1.4 Befrielse från skattetillägg

Befrielse från särskild avgift – förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift och kontrollavgift – ska medges helt eller delvis i olika situationer (51 kap. 1 § SFL). 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).

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.

5.2 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.

5.2.1 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 (2 § skattebrottslagen). Om brottet anses ringa, döms den enskilde för skatteförseelse (3 § skattebrottslagen). Om brottet anses grovt, döms den enskilde för grovt skattebrott (4 § skattebrottslagen).

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 § skattebrottslagen).

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 § skattebrottslagen). Vidare kan man dömas till skatteredovisningsbrott eller vårdslös skatteredovisning (7 och 8 §§ skattebrottslagen).

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 5.1.2).

5.2.2 När får ansvar inte utkrävas

Prop. 2017/18:144

En skattskyldig undgår ansvar för sådana brott som anges i avsnitt 5.2.1 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 5.1.3).

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

5.2.3 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 det finns 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.

6 Behovet av ändringar

Regeringens 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 inte kan dömas ut när någon på eget initiativ vidtar en åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp bör justeras.

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

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: *Hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms tingsrätt, Kammarrätten i Göteborg, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket och Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* tillstyrker eller har inget att invända mot bedömningen. *Ekobrottsmyndigheten* gör, ur ett brottsförebyggande perspektiv, bedömningen att önskad effekt kan komma att uppnås. En effekt som kommer att uppnås är att rättelser på eget initiativ kommer att skickas in snabbare än i dag.

Några remissinstanser, *Ekonomistyrningsverket, FAR, Svenskt Näringsliv* och *Sveriges advokatsamfund*, ifrågasätter om förslaget kommer att medföra att skattefusk och skatteundandragande minskar. Antalet rättelser på eget initiativ kan komma att minska. Svenskt

Prop. 2017/18:144 Näringsliv anser att det måste beaktas att ett betydande antal fel och misstag inte kan förväntas bli klarlagda genom ökat informationsutbyte. Behovet av rättelse kan exempelvis avse transaktioner/förfaranden gällande rent svenska förhållanden eller förhållanden som inte innefattas i sådan informationsgivning eller liknande källor till information.

Företagarna anser att promemorian inte redovisar övertygande skäl att frångå det i dag gällande regelverket.

Företagarförbundet Fria Företagare anger att de är överens med ansatsen i förslaget och att skattesystemet ska åtnjuta högt förtroende bland medborgarna men att det finns en risk att förslaget träffar fel. Den grupp som förslaget avser att utkräva ansvar från har i de flesta fall både administrativa resurser och expertis i form av konsulter och revisorer till att göra rättelser inom tidsramen och undkomma skattetillägg. För småföretagaren som gjort ett misstag är det annorlunda, där saknas ofta både resurser och tid för att kontrollera och göra rättelser inom det föreslagna tidsfönstret.

Skälen för regeringens 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 som gäller oredovisade tillgångar som finns eller har funnits i utlandet. Enligt uppgifter från Skatteverket var antalet fysiska personer som kom in med en 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 har 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. Under 2017 kom den s.k. Paradisläckan.

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 november 2017) åtagit sig att genomföra den globala standarden. Utbytet inleddes eller ska inledas 2017 (49 jurisdiktioner), 2018 (53 jurisdiktioner) och 2019/2020 (3 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 5.1.3) av oriktig uppgift. Nuvarande bestämmelser gör 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 f. 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

Prop. 2017/18:144 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 har 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 att skatteförfarandelagen infördes 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.

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 kontosaldo 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 skatteundandragande. 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 började i vissa fall 2017 och börjar i andra fall 2018, 2019 eller 2020.

Regeringen bedriver aktivt ett arbete mot skattefusk och skatteundandragande och har bl.a. tagit fram ett 12-punktsprogram mot skatteflykt. Av punkt 3 i programmet framgår att regeringen har tillsatt en utredning som ska se över möjligheterna att införa en skyldighet för bl.a. skatterådgivare att informera Skatteverket om skatteupplägg. Utredningen ska lämna ett förslag, inklusive författningsreglering, på hur regler om informationsskyldighet skulle kunna utformas. Reglerna ska utformas så att även gränsöverskridande skatteupplägg träffas. Uppdraget ska redovisas senast den 31 oktober 2018. Vid Ekofinrådets möte den 13 mars 2018 nåddes en politisk överenskommelse om att införa EU-gemensamma bestämmelser om informationsskyldighet för förmedlare av vissa gränsöverskridande skatteupplägg och automatiskt utbyte av upplysningar om dessa upplägg mellan berörda myndigheter. Regeringen har tidigare tillsatt en utredning med uppdrag att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i skatteförfarandelagen. Syftet med översynen är att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt (se avsnitt 4).

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. Det måste dessutom 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. Skattefusk och skatteundandragande ska bekämpas.

Om skattetillägg får tas ut i vissa fall vid rättelser, skulle sanktionen kunna ha en allmänpreventiv effekt genom att vara avskräckande. Detta kan leda till att skattefusk och skatteundandragande minskar, vilket i sin tur kan leda till att statens inkomster ökar. Även effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet skulle förbättras. Skatteverkets kontrollverksamhet förbättras om enskilda fullgör sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt redan från början och inte i samband med rättelser av oriktiga uppgifter. Regeringen anser därför att bestämmelsen om att skattetillägg inte får tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften bör justeras. Syftet med att ändra bestämmelsen är att minska skattefusk och skatteundandragande. Sambanden mellan de administrativa och de straffrättsliga sanktionssystemen gör att bestämmelsen om att ansvar enligt skattebrottslagen inte kan dömas ut vid rättelse på eget initiativ också bör justeras. Många remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot en sådan bedömning.

Några remissinstanser, bl.a. *Ekonomistyrningsverket* och *FAR*, framför att antalet rättelser på eget initiativ kan komma att minska om regelverket ändras. Tanken med att införa bestämmelser om att skattetillägg ska tas ut i vissa fall vid rättelser är bl.a. att antalet rättelser ska minska och att enskilda ska göra rätt från början, dvs. lämna korrekta uppgifter i deklarationen. Uppgiftsskyldiga ska noggrant och omsorgsfullt fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

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 något 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.

När skatteförfarandelagen infördes utvidgades möjligheterna till frivillig rättelse när det gällde skattetillägg och skattebrott. Skälen till utvidgningen var att Skatteverket skulle kunna utveckla nya kontrollmetoder där de informerar genom media om att en viss typ av kontroll

Prop. 2017/18:144 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 uttrycket ”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 skatteförfarandelagen. Detta eftersom Tullverket inte har några generella kontrollaktioner 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.

7 Skattetillägg vid vissa rättelser

Regeringens förslag: En rättelse anses inte vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, rättelsen har en 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 får skattetillägg tas ut.

Regeringens bedömning: Information om en generell kontroll bör offentliggöras på Skatteverkets webbplats och innehålla uppgifter om innehållet i den generella kontrollen, vilket beskattningsår eller redovisningsperiod som omfattas av den generella kontrollen, vilken dag som den generella kontrollen offentliggörs, och från vilken dag som en rättelse som har en koppling till den generella kontrollen inte anses vara på eget initiativ.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. I promemorian framgår att rättelsen ska ha en ”direkt” koppling till den generella kontrollen och att offentliggörande av generella kontroller kan göras på olika sätt.

Remissinstanserna: *Hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms tingsrätt, Kammarrätten i Göteborg, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket och Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. FAR motsätter sig inte att förslaget läggs till grund för lagstiftning. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget.

Förvaltningsrätten i Stockholm, FAR, Näringslivets Regelnämnd och Svenskt Näringsliv anser att det bör tydliggöras vad som avses med generella kontrollaktioner (i det följande används formuleringen generella kontroller). Enligt förvaltningsrättens uppfattning kan med begreppet avses samtliga kontroller som Skatteverket vidtar som inte riktas mot en fysisk eller juridisk person. Näringslivets Regelnämnd anser att det är olämpligt att Skatteverket själv ska avgöra detta och ges

Förvaltningsrätten i Stockholm, Skatteverket, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, FAR, Svenskt Näringsliv och Sveriges advokatsamfund anser att det bör tydliggöras hur informationen om generella kontroller ska offentliggöras. Förvaltningsrätten i Stockholm anser att detta bör göras på ett enhetligt sätt, förslagsvis på Skatteverkets hemsida, och att det är först i samband med detta som tidsfristen för rättelse på eget initiativ börjar löpa. En sådan lösning skulle med stor sannolikhet minska antalet mål hos allmänna förvaltningsdomstolar där parterna tvistar om hur tidsfristen ska beräknas. Skatteverket har liknande synpunkter. FAR anser att det ur rättssäkerhetssynpunkt är viktigt att det klart framgår hur formerna för en kontroll ska offentliggöras och hur den ska se ut. Informationen måste vara specifik och avgränsad. Informationen måste vidare publiceras i ett standardiserat och formaliserat förfarande, förslagsvis på en tydligt angiven plats på Skatteverkets officiella hemsida. FAR anser vidare att det bör övervägas om det efter avslutad kontrollinsats åter borde bli möjligt att lämna rättelse på eget initiativ. Näringslivets Regelnämnd anser att det är olämpligt att Skatteverket ska få bestämma hur kontrollerna ska offentliggöras. I andra rättsliga sammanhang och historiskt har det ställts krav på att informationen ska kungöras för att frister ska börja gälla.

Skatteverket anser att tillämpningen av de föreslagna reglerna skulle underlättas om myndigheten endast skulle behöva visa att det finns en koppling och inte en ”direkt” koppling mellan rättelsen och kontrollen. I vissa situationer kan det vara svårt för Skatteverket att från början i detalj beskriva vad en generell kontroll kommer att omfatta för frågor och då kommer den generella kontrollen att vara mer allmänt hållen, t.ex. om myndigheten ska granska innehållet i en viss s.k. läcka. Det kan då bli svårt för myndigheten att bevisa att det finns en direkt koppling mellan rättelsen och kontrollen. FAR och *Företagarna* vill ha en bättre vägledning vad gäller ”direkt koppling” till kontrollen. Enligt Sveriges advokatsamfund är det oklart vem som har bevisbördan när det gäller kopplingen till kontrollen.

Förvaltningsrätten i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, FAR, Företagarna, *Företagarförbundet Fria Företagare*, Näringslivets Regelnämnd, Svenskt Näringsliv och Sveriges advokatsamfund ifrågasätter tidsfristen om två månader. Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet ser hellre att tidsfristen förlängs, alternativt kombineras med en ventil för de fall en försenad rättelse kan förklaras av att det föreligger särskilda skäl för den försenade rättelsen. Av tydlighets och förutsebarhetsskäl vore det också önskvärt om formerna för rättelse på eget initiativ lagfästes. FAR anser att sex månader vore en lämpligare tidsfrist och anser också att det bör införas en ventilregel som innebär att en rättelse anses ha skett på eget initiativ även efter tvåmånadersfristen om dröjsmålet kan anses ursäktligt. Företagarförbundet Fria Företagare föreslår att småföretagare med mindre än tio anställda, som inte har egen administrativ personal, ska ges en längre reaktionstid på sex månader.

FAR anser att det är angeläget att det ska vara en lägre procentsats om tvåmånadersfristen har gått till ända, kontrollaktionen fortfarande pågår och en rättelse görs på eget initiativ i förhållande till situationen att en

Skälen för regeringens förslag och bedömning

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 skatteförändringen infördes (frivillig rättelse i stället för rättelse på eget initiativ). En sådan ändring skulle medföra att skattetillägg får tas ut om den uppgiftsskyldige rättar en oriktig uppgift först efter det att Skatteverket har gått ut och informerat om en generell kontroll.

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 kontroller, 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 när skatteförändringen infördes 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 uppgiftsskyldige kunde göra en rättelse utan att drabbas av skattetillägg (prop. 2010/11:165 s. 478 f.).

Att återgå till samma lydelse som innan skatteförändringen infördes 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 alltid ska 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 skatteförändringen 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 rättelser. 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 den framgår att, om det är lämpligt, bör skattetillägg kunna tas ut vid rättelser

efter det att Skatteverket har informerat om myndighetens generella kontroller. 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 kontroll. Enskilda skulle således inom en viss tid kunna 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 (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 triggar 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. Uppgiftsskyldiga ska noggrant och omsorgsfullt fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

Med hänsyn till vad som anføres 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 kontroll. Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot valet av lösning av de ovan redovisade alternativa lösningarna. Däremot har flera remissinstanser lämnat synpunkter på vissa delar av förslaget.

Skatteverket ska ha informerat om att myndigheten ska genomföra en generell kontroll

Skatteverket kan antas vara väl förtroget med inom vilka områden som det kan vara behövligt med riktade informationsåtgärder och med därefter följande kontroller. Att knyta den utökade möjligheten att ta ut skattetillägg till Skatteverkets generella kontroller är en bra lösning i kontrollhänseende och framför allt utifrån ett allmänpreventivt perspektiv. Kontrollerna avser normalt inkomstskatt men både mervärdes-skatt 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 granskade Skatteverket särskilt bl.a. olika rut- och rotavdrag, webbutiker, virtuella valutor, uthyrning av bostäder och Panamaläckan.

Några remissinstanser, bl.a. *Förvaltningsrätten i Stockholm*, *FAR* och *Svenskt Näringsliv*, anser att det bör tydliggöras vad som avses med generella kontroller. Att Skatteverket genomför generella kontroller är ingen ny företeelse. Sådana kontroller genomfördes redan innan skatteförfarandelagen infördes. Det framgår dock inte direkt av förarbetena vad som menas med en generell kontroll. Av förarbetena

Prop. 2017/18:144 framgår dock exemplen att Skatteverket informerar att myndigheten kommer att kontrollera banktillgodohavanden i utlandet eller vissa typer av transaktioner (prop. 2010/11:165 s. 478). Av tidigare förarbeten framgår även att en rättelse som sker exempelvis efter det att man har offentliggjort att bankkontroll ska äga rum beträffande vissa personer inte kan anses ha gjorts frivilligt (prop. 1971:10 s. 270, jfr även RÅ82 1:83 och RÅ79 1:59).

Generella kontroller är samtliga samordnade kontroller som Skatteverket vidtar och som inte riktas enbart mot en specifik fysisk eller juridisk person. Att Skatteverkets generella kontroller är samordnade ligger i sakens natur eftersom det är en statlig myndighet som utför kontrollen och då Skatteverket ska utföra sina uppgifter på ett rättssäkert sätt, bl.a. genom att alla ska behandlas lika (jfr 10 § förordningen [2017:154] med instruktion för Skatteverket). Det är Skatteverket som avgör vilka generella kontroller som ska vidtas. Regeringen delar således inte *Näringslivets Regelnämnds* synpunkt att det är olämpligt att Skatteverket självt ska avgöra detta.

Lagrådet anser att begreppet ”generell kontroll” bör definieras i lagen. Generella kontroller är samtliga samordnade kontroller som Skatteverket vidtar och som inte riktas enbart mot en specifik fysisk eller juridisk person. Uttrycket är i sig tydligt och beskrivande. Regeringen anser därför att det är tillräckligt att i detta avsnitt och i författningskommentaren utveckla vad som menas med generell kontroll.

Åtgärder som att informera om vad som speciellt kommer att kontrolleras utgör 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 göras 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.

Hur ska informationen om Skatteverkets generella kontroller offentliggöras?

Information om Skatteverkets generella kontroller offentliggörs i dag på olika sätt. Skatteverket har varje år ett kontroll- och deklarationsseminarium där myndigheten informerar om kommande kontroller. Skatteverket offentliggör även löpande uppgifter om kommande kontroller på Skatteverkets hemsida (i det följande används begreppet webbplats) samt via uttalanden i media. Offentliggörandet av de generella kontrollerna får oftast ett stort genomslag i både webb- och etermedia samt i tryckta tidningar. De årliga kontroll- och deklarationsseminarierna (sedan 2013) finns att tillgå på Skatteverkets webbplats, uppdelade i kontrollinsatser.

På Skatteverkets webbplats offentliggörs bl.a. Skatteverkets ställningstaganden, som är styrande för Skatteverkets verksamhet men vägledande för allmänheten, på ett tydligt sätt. På webbplatsen framgår tydligt vilka ställningstaganden som har tagits fram för respektive år och vilken dag

som ställningstagandet offentliggörs. Dessutom kan man på ett överskådligt sätt få fram vilka ställningstaganden som finns avseende ett visst område, t.ex. inkomstskatt rörande inkomstslaget kapital. På Skatteverkets webbplats offentliggörs även vilka skatteupplägg som Skatteverket bedömer som felaktiga och kommer att ifrågasätta. En enskild kan redan i dag hålla sig underrättad om Skatteverkets pressmeddelanden inom olika områden via bl.a. mejl genom prenumeration på Skatteverkets webbplats. Skatteverkets kontroll- och deklarationsseminarier offentliggörs bl.a. genom pressmeddelanden där man kan läsa vilka större kontrollinsatser Skatteverket kommer att företa under året. En enskild kan vidare prenumerera på den rättsliga vägledningens nyhetsflöde på Skatteverkets webbplats.

Skatteverkets webbplats används flitigt. Webbplatsen skatteverket.se hade totalt 63 969 281 besök 2017 och Webbplatsen Rättslig vägledning hade 2 022 100 externa besök under 2017 (Skatteverkets årsredovisning för 2017 s. 34 och 152).

Flera remissinstanser anser att det bör tydliggöras hur informationen om generella kontroller ska offentliggöras och vilken information som bör lämnas vid offentliggörandet. *Näringslivets Regelnämnd* framhåller att i andra rättsliga sammanhang och historiskt har ställts krav på att informationen kungörs för att frister ska börja gälla.

Innan skatteförfarandelagen infördes ansågs en rättelse inte vara frivillig, och skattetillägg kunde tas ut, om den enskilde hade anledning att tro att den oriktiga uppgiften var upptäckt eller skulle komma att upptäckas. Skattetillägg kunde tas ut om Skatteverket bl.a. hade gått ut med information om en generell kontroll (se prop. 2010/11:165 s. 478). I propositionen föreslås att en rättelse inte anses vara på eget initiativ om en uppgiftsskyldig kommer in med en rättelse först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om att en generell kontroll ska genomföras (se nedan). Om rättelsen kommer in inom den föreskrivna tidpunkten, ska rättelsen anses vara på eget initiativ och skattetillägg får inte tas ut.

Även om offentliggörandet av Skatteverkets kontroller tidigare inte har reglerats bedömer regeringen att det finns fördelar med ett mer formaliserat förfarande vid offentliggörande av Skatteverkets generella kontroller. Utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv är det lämpligt att offentliggörandet av informationen om generella kontroller sker på ett enhetligt sätt, så att de som berörs av förslaget vet var sådan information finns tillgänglig. Om information om generella kontroller finns på ett ställe, blir det lättare för både Skatteverket, domstolar och enskilda att bedöma om förutsättningar finns för att ta ut skattetillägg eller inte.

För att nå ut till en så stor grupp av uppgiftsskyldiga som möjligt är det viktigt att så långt som möjligt använda de informationskanaler som används av flertalet uppgiftsskyldiga. Regeringen anser, liksom *Förvaltningsrätten i Stockholm*, *Skatteverket* och *FAR*, att Skatteverkets webbplats är en sådan informationskanal och att webbplatsen framstår som ett bra sätt att nå ut till flest uppgiftsskyldiga. Skatteverkets webbplats är redan i dag en välbesökt webbplats där uppgiftsskyldiga får information om bl.a. Skatteverkets generella kontroller, ställningstaganden och där man kan få rättslig vägledning i olika frågor. Skatteverkets webbplats får därför ses som en logisk plats även för att

Prop. 2017/18:144 offentliggöra de generella kontroller som omfattas av den föreslagna regleringen. Enligt regeringens bedömning bör därför Skatteverkets information om myndighetens generella kontroller offentliggöras på Skatteverkets webbplats. Detta kan lämpligen regleras i skatteförfarandeförordningen. Det är upp till Skatteverket att bestämma vilka generella kontroller som ska offentliggöras på Skatteverkets webbplats. Om Skatteverket väljer att inte offentliggöra en viss generell kontroll på sin webbplats utan väljer att offentliggöra kontrollen bara t.ex. i samband med ett kontroll- och deklarationsseminarium, eller väljer att inte offentliggöra en viss generell kontroll överhuvudtaget kommer den generella kontrollen inte att omfattas av den föreslagna regleringen.

En annan fråga att ta ställning till är vilken information som ska offentliggöras på Skatteverkets webbplats för respektive generell kontroll. Regeringen anser att det på Skatteverkets webbplats bör framgå innehållet i den generella kontrollen. I vissa fall kan det dock vara svårt för Skatteverket att i detalj beskriva vad kontrollen kommer att omfatta för fråga, t.ex. i fall då Skatteverket ska granska innehållet i en viss läcka. En hänvisning till att Skatteverket ska granska informationen från en viss läcka bör i dessa fall vara tillräckligt för att uppfylla informationen om innehållet i den generella kontrollen. I dessa fall är det dock lämpligt att Skatteverket så långt det är möjligt informerar om tillgängliga uppgifter om innehållet i läckan, så att ramarna för den generella kontrollen tydliggörs.

FAR har anfört att det bör övervägas om det efter avslutad kontrollinsats åter borde bli möjligt att lämna en rättelse på eget initiativ. Med hänsyn till att det är viktigt ur rättssäkerhetssynpunkt att det klart framgå när den föreslagna regleringen är tillämplig bör det vid offentliggörandet även anges vilket beskattningsår eller vilken redovisningsperiod som omfattas av den generella kontrollen. Detta medför att en rättelse som avser det angivna året eller perioden inte anses vara på eget initiativ om den kommer in efter tvåmånadersperioden. Detta gäller även om Skatteverket inte längre aktivt arbetar med den offentliggjorda generella kontrollen.

En generell kontroll kan avse både kommande beskattningsår och tidigare beskattningsår. När det gäller tidigare beskattningsår måste dock den generella kontrollen ha offentliggjorts efter ikraftträdandet (se avsnitt 9). Om en rättelse görs av ett annat beskattningsår än de år som anges på webbplatsen, har den uppgiftsskyldige rättat den oriktiga uppgiften på eget initiativ och något skattetillägg får 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 Skatteverket under kontrollen uppmärksammar att omfattningen av kontrollen är större än vad myndigheten först förutsett, kan Skatteverket uppdatera informationen om kontrollen och t.ex. utöka kontrollen till att omfatta flera beskattningsår. Om Skatteverket lägger till flera beskattningsår medför detta att en ny tvåmånadersfrist börjar löpa avseende just de tillagda beskattningsåren. Om Skatteverket endast gör förtydliganden

avseende t.ex. innehållet i kontrollen, och kontrollens innehåll i sig förblir oförändrat, påbörjas dock inte någon ny tvåmånadersfrist.

För att en rättelse inte ska anses vara på eget initiativ föreslås också att rättelsen ska ha en koppling till den generella kontrollen (se nedan). På webbplatsen bör det därför också framgå från vilken dag som en rättelse som har en koppling till den generella kontrollen inte anses vara på eget initiativ. Vilken dag som den generella kontrollen offentliggörs bör även anges på webbplatsen.

Vilka uppgifter som bör anges på webbplatsen kan lämpligen regleras i skatteförfarandeförordningen.

Det är Skatteverket som avgör vilka andra uppgifter som kan anges i samband med offentliggörandet av en generell kontroll.

Lagrådet anser att en nödvändig komplettering till förslaget är att det införs en reglering som klargör och föreskriver hur beslut om generella kontroller ska fattas, vad beslutet ska innehålla och hur beslutet ska offentliggöras för att informationen ska anses lämnad i den mening som avses i den föreslagna bestämmelsen. Som framgår ovan anser regeringen att det i skatteförfarandeförordningen bör anges att generella kontroller som omfattas av förslaget ska offentliggöras på Skatteverkets webbplats och att informationen om den generella kontrollen i vart fall bör innehålla vissa uppgifter. Skatteverkets ledning beslutar i en arbetsordning hur Skatteverket ska organisera sitt arbete och hur beslutsordningen ska se ut (4 § myndighetsförordningen [2007:515]). Regeringen anser att någon ytterligare reglering inte behövs. Med hänsyn till den nya föreslagna ordningen är det lämpligt att Skatteverket ser över gällande beslutsordning när det gäller generella kontroller.

Om den enskilde de facto har tagit del av Skatteverkets information, saknar betydelse för bedömningen om förutsättningarna är uppfyllda. Om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp, kan Skatteverket däremot besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägget enligt gällande bestämmelser (se 51 kap. 1 § SFL).

Rättelsen ska ha en koppling till den generella kontrollen

För att en rättelse som kommer in efter tidsfristen inte ska anses vara på eget initiativ måste det finnas ett samband mellan Skatteverkets generella kontroll och den inlämnade rättelsen.

I promemorian föreslås att den generella kontrollen ska ha en direkt koppling till rättelsen. Några remissinstanser, *FAR* och *Företagarna*, anser att det är oklart med vad som menas med direkt koppling. *Skatteverket* anför, utifrån ett bevisningsperspektiv, att tillämpningen av de föreslagna reglerna skulle underlättas om myndigheten endast skulle behöva visa att det finns en koppling och inte en ”direkt” koppling mellan rättelsen och kontrollen.

Begreppet direkt koppling finns sedan tidigare i skatteförfarandelagen för att definiera vad som avses med avstämningsuppgifter (se 49 kap. 10 d § SFL). Ett av kriterierna för att en avstämningsuppgift ska anses föreligga är, enligt paragrafens andra punkt, att uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret ska ha en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret. Uppgifterna i ett deklara-tionsformulär

Prop. 2017/18:144 ska ha en omedelbar koppling till de uppgifter som ska lämnas i det följande årets inkomstdeklaration. Tanken är att en uppgift ska kunna avstämmas med enkla medel, som korresponderar med de tekniska lösningar som verket arbetar med i deklarationsarbetet, dvs. sådant som för Skatteverket faktiskt är tillgängliga avstämningsuppgifter (prop. 2014/15:131 s. 221 och 248). I förarbetena ges exempel på när uppgifter i ett deklarationsformulär har en direkt koppling till de uppgifter som ska lämnas i det följande årets inkomstdeklaration. Som exempel nämns ett års avdrag för avsättning till egenavgifter som ska återföras det kommande året och ett fastställt underskott av näringsverksamhet som ska rullas in året efter. Vidare nämns att det kan vara fråga om balansposter som i en deklaration utgör en utgående balans och som i det följande årets deklaration ska redovisas som en ingående balans. Sådana uppgifter kan användas för att stämma av riktigheten i de uppgifter som lämnas i årets inkomstdeklaration och bör därför anses utgöra avstämningsuppgifter. De felaktigheter som kan upptäckas först genom en manuell granskning av inkomstdeklarationen bör inte anses utgöra tillgängliga avstämningsuppgifter. Uppgifter som t.ex. lämnas under "Övriga upplysningar" i föregående års inkomstdeklaration utgör därför inte tillgängliga avstämningsuppgifter (prop. 2014/15:131 s. 222).

Den direkta koppling som redogörs för i förarbetena till 49 kap. 10 d § SFL har en annan innebörd än den koppling som bör föreligga mellan uppgiften som rättas och innehållet i den information om generell kontroll som Skatteverket har gått ut med. Det är inte i detta lagstiftningsärende fråga om en omedelbar koppling av avstämningskaraktär. Det är därför inte lämpligt att använda samma formulering i aktuellt fall. Regeringen anser, liksom Skatteverket, att det bör finnas en koppling, men inte en direkt koppling, mellan rättelsen och den generella kontrollen. Det är inte fråga om ett tidsmässigt samband, utan rättelsen av en oriktig uppgift ska ha en koppling, ett samband, med Skatteverkets information om en viss generell kontroll. En sådan reglering är också lämpligare utifrån ett bevisningsperspektiv. Det är Skatteverket som ska visa att en skattskyldig har lämnat en oriktig uppgift och att övriga förutsättningar för att ta ut skattetillägg föreligger.

Lagrådet anser att rekvisitet "koppling" har en obestämd innebörd och att uttrycket "direkt koppling", i kombination med klara uttalanden och exempel i författningskommentaren, skulle kunna vara ett sätt att tydliggöra förutsättningen. Som framgår ovan anser regeringen att begreppet koppling och inte direkt koppling är lämpligare i förevarande reglering. Med hänsyn till Lagrådets synpunkter har vissa förtydliganden gjorts.

Som exempel på när det föreligger en koppling mellan den information om generell kontroll som Skatteverket har gått ut med och uppgiften som rättas kan nämnas följande. Om Skatteverket t.ex. har meddelat att myndigheten ska kontrollera avyttringar 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 koppling till den generella kontrollen. Detsamma gäller om Skatteverket meddelar att myndigheten ska kontrollera uppgifter som har kommit fram genom en specifik s.k. läcka och rättelsen avser t.ex. transaktioner eller bank-

uppgifter som har samband med läckan. I dessa fall är det dock lämpligt att Skatteverket så långt det är möjligt informerar om tillgängliga uppgifter om innehållet i läckan, så att ramarna för den generella kontrollen tydliggörs.

Rättelsen ska göras en viss tid efter att Skatteverket informerade om den generella kontrollen

Även om förhållandena har ändrats avseende Skatteverkets kontrollmöjligheter sedan skatteförfarandelagen infördes, bör effekten av en möjlighet för den uppgiftsskyldige att få en andra chans att göra rätt för sig utan risk för sanktioner beaktas. Om det är möjligt för enskilda uppgiftsskyldiga att göra en rättelse utan att drabbas av skattetillägg under vissa förutsättningar, ökar försättningarna för att ett antal beslut kan rättas på ett enkelt sätt. Därför är en viss bestämd tidsfrist inom vilken den uppgiftsskyldige fortfarande kan komma in med en rättelse på eget initiativ en bra lösning, dvs. en viss tid efter att Skatteverket informerade om den generella kontrollen.

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 efter det att Skatteverket informerade om den generella kontrollen för att undvika sanktion. Skatteverkets kontrollmöjligheter effektiviseras ytterligare samtidigt som den uppgiftsskyldige 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.

I promemorian föreslås en tidsfrist om två månader. Flera remissinstanser anför att tidsfristen om två månader är för kort. FAR anför att sex månader vore en lämpligare tidsfrist. *Företagarförbundet Fria Företagare* föreslår att småföretagare med mindre än tio anställda, som inte har egen administrativ personal, ska ges en reaktionstid på sex månader.

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. Utgångspunkten är att enskilda ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatterna och avgifterna och fatta riktiga beslut redan i deklarationen. Skatteverkets kontrollverksamhet förbättras om enskilda fullgör sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt redan från början och inte i samband med rättelser av oriktiga uppgifter. Om oklarheter föreligger, finns alltid möjlighet att i deklarationen upplysa Skatteverket om detta. Regeringen anser därför att en tidsfrist på två månader få anses vara tillräcklig. Det är en tillräckligt lång tid för att den enskilde ska ha en möjlighet att hinna göra en rättelse eller i vart fall tillräckligt lång tid för att den enskilde ska hinna lämna in en rättelse till

Prop. 2017/18:144 Skatteverket som innehåller tillräckligt med information för att Skatteverket ska kunna påbörja handläggningen av rättelsen. Enskilda kan reda i dag prenumerera på bl.a. pressmeddelanden och nyheter på Skatteverkets webbplats. Enligt uppgifter från Skatteverket kommer myndigheten möjliggöra för enskilda att prenumerera även på Skatteverkets information om generella kontroller som omfattas av förslaget. Detta medför att de enskilda på ett enkelt sätt kan hålla sig underrättade om Skatteverkets generella kontroller.

Då offentliggörande av generella 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. En rättelse anses då vara på eget initiativ och skattetillägg får inte tas ut.

Det är viktigt att den enskilde vet inom vilken tidsram en rättelse på eget initiativ kan göras utan risk för att påföras skattetillägg. Skatteverket bör därför klart redogöra för detta när myndigheten offentliggör den aktuella kontrollen. Som framgår ovan gör regeringen den bedömningen att offentliggörandet av generella kontroller bör göras på Skatteverkets webbplats. Det är den enskilde som står risken för att en rättelse kommer in i rätt tid till Skatteverket. Med hänsyn till att föreslagen bestämmelse i 49 kap. 10 § SFL handlar om när en rättelse inte ska anses vara på eget initiativ bör det på Skatteverkets webbplats framgå från vilken dag som en rättelse som har en koppling till den generella kontrollen inte anses vara på eget initiativ. Detta kan lämpligen regleras i skatteförfarandeförordningen. Rättelsen bör således komma in före den tidpunkten för att skattetillägg inte ska tas ut.

Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet och FAR lyfter fram att en ventilregel bör införas, dvs. att en rättelse ska anses vara på eget initiativ även om rättelsen kommer in efter tvåmånadersfristen om det föreligger särskilda skäl eller om dröjsmålet kan anses vara ursäktligt. FAR anser också att en lägre procentsats bör införas i vissa fall. Beredningsunderlag saknas för att föreslå sådana ändringar, varför regeringen anser att sådana ändringar inte kan hanteras inom ramen för detta lagstiftningsärende. Om det skulle anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp, kan Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägget enligt gällande bestämmelser (se 51 kap. 1 § SFL och avsnitt 5.1.4).

Tre förutsättningar ska vara uppfyllda

Tre förutsättningar ska alltså vara uppfyllda för att en rättelse inte ska anses vara på eget initiativ: Skatteverket ska ha informerat om att verket kommer att genomföra en generell kontroll, rättelsen ska ha en koppling till den generella kontrollen och rättelsen ska göras först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen.

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. Om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp, kan däremot Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägget enligt gällande bestämmelser (se 51 kap. 1 § SFL och avsnitt 5.1.4).

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 49 kap. 10 § SFL.

8 Ansvar enligt skattebrottslagen vid vissa rättelser

Regeringens 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 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 dömas ut.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. I promemorian föreslås att åtgärden ska ha en direkt koppling till den generella kontrollen.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har något direkt att invända mot förslaget, se synpunkterna i avsnitt 7.

Skälen för regeringens 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. En konsekvens av förslaget att Skatteverket i vissa fall ska kunna ta ut skattetillägg när en rättelse har gjorts efter det att Skatteverket har informerat om en generell kontroll (se avsnitt 7) blir 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 den paragrafen 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 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 dömas ut.

Prop. 2017/18:144 *Lagrådet* har anförut att de brister som pekats på beträffande förslaget till ändring i skatteförfarandelagen gör sig gällande på samma sätt beträffande förslaget i skattebrottslagen. Lagrådets synpunkter behandlas och bemöts i avsnitt 7.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 12 § skattebrottslagen.

9 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 augusti 2018.

Bestämmelserna ska tillämpas första gången på rättelser som görs respektive åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet. Rättelsen respektive åtgärden ska ha en koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. I promemorian framgår att rättelsen respektive åtgärden ska ha en direkt koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

Remissinstanserna: *Företagarna* anser att det är problematiskt utifrån retroaktivitetsförbudet att uppgifter i deklARATIONER två år tillbaka i tiden omfattas av de nya reglerna.

Skälen för regeringens 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 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 t.ex. 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. Regeringen föreslår därför att de föreslagna bestämmelserna ska tillämpas på rättelser som görs respektive åtgärder

som vidtas efter ikraftträdandet. De äldre bestämmelserna ska dock tillämpas om rättelsen görs respektive åtgärden vidtas före den 1 augusti 2018.

I avsnitt 7 föreslås att tre förutsättningar ska vara uppfyllda för att en rättelse inte ska anses vara på eget initiativ. I ett sådant fall får skattetillägg enligt skatteförfarandelagen tas ut. En förutsättning är att rättelsen ska ha en koppling till den generella kontrollen, dvs. till den generella kontroll som Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra. En motsvarande reglering föreslås i skattebrottslagen (avsnitt 8). Rättelsen eller åtgärden ska även ha en koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet. Regeringen föreslår därför dessutom att de nya bestämmelserna ska tillämpas om rättelsen respektive åtgärden har en koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet. Kontroll 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 avse tid före ikraftträdandet. Skatteverket kan med andra ord gå ut efter ikraftträdandet och informera om en generell kontroll som Skatteverket ska genomföra och som avser t.ex. beskattningsåren 2016 och 2017.

Att möjliggöra för Skatteverket att ta ut skattetillägg på rättelser som kommer in viss tid efter offentliggörandet av en generell kontroll och som har en koppling till generella kontroller strider enligt regeringens bedömning inte mot förbudet mot retroaktiv strafflagstiftning i 2 kap. 10 § regeringsformen om offentliggörandet sker efter ikraftträdandet. Förslaget innebär inte att möjligheten till rättelse på eget initiativ tas bort utan medför endast att rättelsen behöver lämnas in till Skatteverket inom en viss tidsfrist. Regeringen delar således inte *Företagarnas* bedömning att regleringen är problematisk utifrån retroaktivitetsförbudet.

10 Konsekvenser

10.1 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 bl.a. att Skatteverkets kontrollmöjligheter har underlättats genom bl.a. automatiskt informationsutbyte har behovet av den ändring som gjordes delvis förändrats. Det måste dessutom finnas effektiva verktyg för att rätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket och för Skatteverkets kontroll-

Prop. 2017/18:144 verksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Skattefusk och skatteundandragande ska bekämpas.

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 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 skattetilläggets 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 7 redovisas alternativa lösningar.

10.2 Offentligfinansiella effekter

Några remissinstanser, *Ekonomistyrningsverket*, *FAR*, *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges advokatsamfund*, ifrågasätter om förslaget kommer att medföra att skattefusk och skatteundandragande minskar.

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. En ökning av skattetilläggets allmänpreventiva effekt kan leda till att skattefusk och skatteundandragande minskar, vilket i sin tur kan leda till att skatteintäkterna ökar. Eftersom förslaget innebär att skattetillägg får tas ut i fall där skattetillägg enligt nuvarande ordning inte får tas ut, kan även förväntas att antalet skattetilläggsbeslut ökar.

Sådana här beräkningar kan, enligt regeringens mening, vara förenade med stor osäkerhet på grund av bristfälligt underlag. Regeringen anser att det är lämpligt att göra en försiktig bedömning av de offentligfinansiella effekterna (se prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.30). 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 4 miljoner kronor.

10.3 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 tas ut. 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 kontroller, 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 verket ska genomföra en generell kontroll.

Företagarförbundet Fria Företagare efterlyser en särskild konsekvensanalys avseende småföretagen. Med hänsyn till att det saknas information om hur många individer respektive företag som har gjort rättelser på eget initiativ kan någon sådan inte göras på ett tillförlitligt sätt.

10.4 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.

10.5 Effekter för domstolar

Beslut om skattetillägg kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Antalet överklagade skattetilläggsbeslut till förvaltningsdomstolarna torde komma att öka. *Domstolsverket* anser att domstolarna kommer att påverkas då det är troligt att förslagen medför en ökad måltillströmning. Domstolsverket efterlyser en mer utförlig konsekvensanalys i denna del.

Enligt regeringen är en närmare beräkning av hur många överklaganden som förslaget kan medföra inte möjligt då underlaget för beräkningarna är bristfälligt (se avsnitt 10.2). Information om en generell

Prop. 2017/18:144 kontroll ska offentliggöras på Skatteverkets webbplats och innehålla uppgifter om innehållet i den generella kontrollen, vilket beskattningsår eller redovisningsperiod som omfattas av den generella kontrollen, vilken dag som den generella kontrollen offentliggörs, och från vilken dag som en rättelse som har en koppling till den generella kontrollen inte anses vara på eget initiativ (avsnitt 7). Syftet med dessa uppgifter är att underlätta för tillämparna, bl.a. domstolarna. Dessa uppgifter gör att bedömningen av om förutsättningarna för att ta ut skattetillägg vid rättelser är uppfyllda ska underlättas. 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 åtgärder som vidtas än vad som gäller i dag. Sedan den 1 januari 2016 ska allmän domstol i samband med skattebrottsprocesser på yrkande av åklagare dessutom kunna besluta om skattetillägg (prop. 2014/15:131). Allmänna domstolar kommer således också att beröras av förslaget i skatteförfarandelagen. Eventuella merkostnader ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

10.6 Övriga effekter

Förslaget torde inte ha några effekter för miljön. Det är inte möjligt att bedöma om förslagen kommer att få några effekter för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män, då det saknas information om hur många som har gjort rättelser på eget initiativ på grund av Skatteverkets information om generella kontroller.

11 Författningskommentar

11.1 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 kontroll (*punkt 1*). Att Skatteverket genomför generella kontroller är ingen ny företeelse. Det framgår dock inte direkt av förarbetena vad som menas med en generell kontroll. Av förarbetena framgår dock exemplet att Skatteverket informerar att myndigheten kommer att kontrollera banktillgodohavanden i utlandet

eller vissa typer av transaktioner (prop. 2010/11:165 s. 478). Av tidigare förarbeten framgår även att en rättelse som sker exempelvis efter det att man har offentliggjort att bankkontroll ska äga rum beträffande vissa personer inte kan anses ha gjorts frivilligt (prop. 1971:10 s. 270, jfr även RÅ82 1:83 och RÅ79 1:59). Generella kontroller är samtliga samordnade kontroller som Skatteverket vidtar och som inte riktas enbart mot en specifik fysisk eller juridisk person. Det är Skatteverket som avgör vilka generella kontroller som ska vidtas. Frågan om hur informationen om generella kontroller ska offentliggöras och vilken information som bör offentliggöras kan lämpligen regleras i skatteförfarandeförordningen.

Den andra förutsättningen är att rättelsen har en koppling till den generella kontrollen (*punkt 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 avyttringar 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 koppling till den generella kontrollen. Detsamma gäller om Skatteverket meddelar att myndigheten ska kontrollera uppgifter som har kommit fram genom en specifik s.k. läcka och rättelsen avser t.ex. transaktioner eller bankuppgifter som har samband med läckan. I dessa fall är det dock lämpligt att Skatteverket så långt det är möjligt informerar om tillgängliga uppgifter om innehållet i läckan, så att ramarna för den generella kontrollen tydliggörs. Det är inte fråga om ett tidsmässigt samband, utan rättelsen av en oriktig uppgift ska ha en koppling, ett samband, med den information som Skatteverket offentliggjort i och med 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 (*punkt 3*).

Om alla tre förutsättningar är uppfyllda, anses rättelsen inte vara på eget initiativ och då får skattetillägg tas ut. Om rättelsen sker inom tidsfristen om två månader, anses dock rättelsen ha skett på eget initiativ och då får 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. Om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp, kan däremot Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägget enligt gällande bestämmelser (se 51 kap. 1 § SFL).

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 7.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna träder i kraft den 1 augusti 2018.

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

Prop. 2017/18:144 ikraftträdandet. Detta innebär 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 koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet. Generella kontroller som Skatteverket har informerat om före 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 avse tid före ikraftträdandet. Skatteverket kan med andra ord gå ut efter ikraftträdandet och informera om en generell kontroll som Skatteverket ska genomföra och som avser t.ex. beskattningsåren 2016 och 2017.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 9.

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

12 §

I paragrafen anges under vilka förutsättningar ansvar för vissa brott inte kan dömas ut. 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 (här vidtar åtgärd) bör vara desamma. Förevarande stycke har därför utformats på samma sätt som bestämmelserna 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 kontroll (*punkt 1*). Den andra förutsättningen är att åtgärden har en koppling till den generella kontrollen (*punkt 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 (*punkt 3*). Om alla tre förutsättningar är uppfyllda, anses åtgärden inte vara på eget initiativ och då kan ansvar enligt lagen dömas ut. Om åtgärden vidtas inom tidsfristen om två månader, anses dock åtgärden ha vidtagits på eget initiativ och då kan något ansvar för brott inte dömas ut.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 8.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Prop. 2017/18:144

Ändringarna träder i kraft den 1 augusti 2018.

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

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 9.

Sammanfattning av promemorian

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

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 augusti 2018.

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 avstämningssuppgifter 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.

Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §

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.

Efter remiss har följande instanser yttrat sig över promemorian Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ: Hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms tingsrätt, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket, Ekonomistyrningsverket, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, FAR, Företagarna, Företagarförbundet Fria Företagare, Lantbrukarna Riksförbund (LRF), Näringslivets Regelnämnd (NNR), Regelrådet, Svenskt Näringsliv och Sveriges advokatsamfund.

Följande remissinstanser har avstått från att lämna synpunkter på promemorian eller har inte kommit in med något yttrande: Regelrådet och Lantbrukarnas Riksförbund.

Lagrådsremissens lagförslag

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 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 första gången på rättelser som görs efter ikraftträdandet och som har en koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2015:633.

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 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 första gången på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet och som har en koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2011:1247.

Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2018-03-06

Närvarande: F.d. justitieråden Ella Nyström och Olle Stenman samt justitierådet Per Classon

Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ

Enligt en lagrådsremiss den 15 februari 2018 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
2. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Linda Bolund Thornell.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

I remissen föreslås regler som kompletterar bestämmelserna i 49 kap. 10 § skatteförfarandelagen (2011:1244) om att skattetillägg inte får tas ut när den uppgiftsskyldige på eget initiativ rättat en oriktig uppgift. Enligt förslaget ska en rättelse inte anses vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, rättelsen har en 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 ska alltså skattetillägg få tas ut.

Motsvarande kompletterande reglering föreslås för de fall när det enligt 12 § skattebrottslagen (1971:69) inte ska dömas till ansvar på grund av att någon på eget initiativ vidtagit en åtgärd som medfört att beskattningen blivit korrekt.

Syftet med förslaget uppges vara att minska skattefusk och skatteundandragande på så sätt att sanktionen får en allmänpreventiv effekt genom att vara avskräckande om skattetillägg får tas ut vid vissa fall av rättelser. Även effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet uppges kunna förbättras om enskilda fullgör sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt redan från början och inte i samband med rättelser av oriktiga uppgifter.

Lagrådet instämmer i att det är angeläget att uppgiftsskyldigheten fullgörs på ett korrekt sätt för att minska skattefusk och skatteundandragande och att regelverket därför bör utformas så att en sådan effekt uppnås.

Lagrådet anser att den lösning som har valts är problematisk i två hänseenden som gör sig gällande i båda lagförslagen. Det gäller dels

begreppet ”generell kontroll” i sig, dels att rättelsen ska ha ”en koppling” till den generella kontrollen.

Prop. 2017/18:144
Bilaga 5

Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen

49 kap. 10 §

Enligt det föreslagna nya andra stycket får begreppet ”generell kontroll” en rättslig betydelse eftersom det är en grundläggande förutsättning för att skattetillägg ska kunna utgå – trots att rättelse skett på sätt som anges i första stycket 2 – att Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll (punkt 1) och att rättelsen har ”koppling” till denna generella kontroll (punkt 2).

Vad som utgör en ”generell kontroll” finns inte definierat i skatteförfarandelagen. Vid föredragningen har uppgetts att uttrycket visserligen inte heller finns definierat i någon annan författning men att det är ett vedertaget uttryck som det ges exempel på i förarbeten och praxis. I remissen har generella kontroller beskrivits som ”samtliga samordnade kontroller som Skatteverket vidtar som inte riktas enbart mot en specifik fysisk eller juridisk person”(s. 33).

I remissen uttalas, vilket även bekräftats vid föredragningen, att avsikten är att Skatteverket ska offentliggöra och lämna information om en sådan generell kontroll som avses i andra stycket på verkets web-plats och att en regel om detta ska införas i skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Avgörande för om en rättelse ska omfattas av den nya bestämmelsen eller inte, ska då vara om Skatteverket på verkets web-plats informerat om en generell kontroll som rättelsen anses ha en koppling till.

Med anledning av att det inte finns någon legaldefinition om vad som utgör en generell kontroll som Skatteverket enligt den nya bestämmelsen ska ha informerat om, har vid föredragningen efterlysts information om Skatteverket har någon beslutsordning för beslut om och offentliggörande av generella kontroller och i sådana fall hur denna ser ut.

Av den information som lämnats framgår att beslut om kontrollinsatser fattas på avdelningschefsnivå och att inom en insats genomförs olika kontroller. Generaldirektören beslutar om vilka kontroller som ska offentliggöras genom information på s.k. kontroll- och deklarationsseminarier. Utöver sådana seminarier offentliggörs vissa kontroller genom information på Skatteverkets hemsida och via uttalanden i media. Vilka kontroller som ska offentliggöras på detta sätt är något som processas fram mellan olika avdelningar utan någon formell beslutsordning.

Även om uttrycket generell kontroll etablerats i dagligt tal som ett samlingsbegrepp för Skatteverkets kontrollåtgärder som inte är riktade mot en viss person, är det enligt Lagrådets mening otillfredsställande att rekvisitet ”generell kontroll” inte finns definierat i någon författning när

det enligt förslaget får en avgörande betydelse i en bestämmelse som reglerar om det ska utgå en straffsanktion eller inte. Den information som lämnats vid föredragningen om Skatteverkets beslutsordning för generella kontroller och offentliggörande av sådana ger inte heller stöd för att det inom verket uppfattas som ett enhetligt och entydigt begrepp. Dessutom synes det inte heller finnas någon enhetlig och klar ordning för hur sådana kontroller ska beslutas eller om och hur dessa ska offentliggöras.

Lagrådet anser mot denna bakgrund att förslaget om att knyta en rättelse till en viss ”generell kontroll” som verket ska ha informerat om har brister och därför är i behov av kompletteringar för att kunna godtas. Nödvändiga kompletteringar utgörs av att begreppet ”generell kontroll” definieras i lagen och åtföljs av reglering som klargör och föreskriver hur beslut om generella kontroller ska fattas, vad beslutet ska innehålla och hur beslutet ska offentliggöras för att informationen ska anses lämnad i den mening som avses i den föreslagna bestämmelsen.

Inte heller bestämmelsen i punkt 2 om att rättelsen har ”en koppling” till en viss generell kontroll är invändningsfri. I lagrådsremissen anges två exempel på när det kan föreligga en sådan koppling. Det första exemplet är att Skatteverket har meddelat att verket ska kontrollera avyttringar 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. Som ett andra exempel anges att Skatteverket har meddelat att myndigheten ska kontrollera uppgifter som har kommit fram genom en specifik s.k. läcka och rättelsen avser t.ex. transaktioner eller bankuppgifter som har samband med läckan.

Enligt Lagrådets mening har rekvisitet avseende ”koppling” i detta sammanhang en obestämd innebörd. Det skulle kunna innefatta ett tidsmässigt samband, men eftersom punkten 3 innebär en tidsfrist för rättelse på eget initiativ utan risk för sanktion, kan detta knappast vara avsikten. Av de upptagna exemplen får dras slutsatsen att kopplingen ska föreligga mellan innehållet i informationen om den generella kontrollen och de uppgifter som rättelsen avser. Det första exemplet visar på ett fall där det finns en tydlig koppling genom att rättelsen avser just det som framgår av Skatteverkets information. Det andra exemplet är mer svårtolkat på grund av formuleringen att rättelsen avser uppgifter ”som har samband med ” en läcka som Skatteverkets aviserade kontroll ska avse. En fråga som uppstår i anslutning till detta exempel är om vilket som helst samband mellan de rättade uppgifterna och en läcka är tillräckligt.

Det är fråga om en förutsättning för en straffsanktion. Lagrådet anser att det bör framgå att det ska vara fråga om rättelse av en uppgift som den generella kontrollen tar sikte på. Uttrycket som användes i det lagförslag som remissinstanserna hade att ta ställning till, ”direkt koppling”, i kombination med klara uttalanden och exempel i författningskommentaren, skulle kunna vara ett sätt att tydliggöra förutsättningen.

12 §

De brister som Lagrådet pekat på beträffande förslaget till ändring i skatteförfarandelagen gör sig gällande på samma sätt beträffande förslaget till nytt tredje stycke. Det bör då även framhållas att det i detta fall är fråga om en reglering som får betydelse för om någon ska dömas till ansvar för skattebrott med fängelse som möjlig påföljd.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 15 mars 2018

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Lövin, M Johansson, Baylan, Hallengren, Bucht, Hultqvist, Hellmark Knutsson, Bolund, Bah Kuhnke, Shekarabi, Fridolin, Eriksson, Skog, Ekström, Fritzon, Eneroth

Föredragande: statsrådet Bolund

Regeringen beslutar proposition Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ