

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

Fi 2017/04533/S3

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker utredningens förslag om att skattetillägg vid inkomstbeskattningen ska beräknas till viss procent av undanhållet belopp. Samtidigt lämnas vissa förslag om hur skattetillägg vid underskott av kapital och vissa skattereduktioner kan hanteras

Skatteverket tillstyrker även utredningens förslag om beräkning av skattetillägg vid underskott, att skattetillägget ska beräknas med generella procentsatser, skönsbeskattning och periodiseringsfel. Skatteverket tillstyrker vidare att skattetillägg ska beräknas på hälften av en inkomst som har redovisats i fel inkomstslag med tillägget att reglerna om förhöjt skattetillägg även ska vara tillämplig i denna situation.

Vad gäller utredningens förslag om förhöjt skattetillägg så delar Skatteverket bedömningen att en sådan bestämmelse bör införas. Däremot föreslår Skatteverket att bestämmelserna bör ges en annan utformning.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift – undanhållet belopp

2.1.1 Allmänt om beräkning av underlag för skattetillägg

Innan storleken på ett skattetillägg kan bestämmas måste Skatteverket idag göra en beräkning av hur stort skatteundandragandet skulle ha blivit om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Faktorer som skattesats, marginalsatt och skattereduktioner medför att skattetilläggets storlek varierar mellan olika personer och det även av om det oriktiga uppgiftslämnandet ser likadant ut. Inom ramen för skatteberäkningen ställs Skatteverket även inför en rad svåra bedömningsfrågor som kvittning, rätträkning, fiktiv skatt och fördelning mellan olika procentsatser.

Tydligt är att dagens beräkningsregler inte bidrar till att förenkla handläggningen av ett skattetilläggsärende. Reglerna underlättar inte heller för den enskilde att förutse de ekonomiska effekterna av en oriktig uppgift.

Skatteverket delar utredningens bedömning att flertalet av dagens svårigheter skulle lösas om beräkningen av skattetillägget frikopplades från skatteberäkningen och att skattetillägget istället beräknas till en viss procent av undanhållet belopp.

2.1.2 Särskilt om underskott av kapital

Av 11 § första stycket framgår att skattetillägget ska uppgå till 15 procent av *det belopp som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen (skattetillägg på undanhållet belopp)*. Enligt författningskommentarerna avses med undanhållet belopp det belopp som inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Om det däremot skulle uppkomma ett underskott av kapital efter det att den oriktiga uppgiften har rättats föreligger det inte något undanhållet belopp som inte skulle ha beskattats. Detta eftersom den oriktiga uppgiften medför en skattereduktion som reducerar skatten på andra inkomster.

Ett exempel på en sådan situation är om den enskilde deklarerar inkomst av tjänst med 200 000 kr, en aktievinst med 100 000 kr och en aktieförlust med 200 000 kr. Efter utredning visar det sig att den enskilde har lämnat en oriktig uppgift genom att redovisa aktieförlusten 200 000 kr. Om den oriktiga uppgiften hade följts skulle aktievinsten 100 000 kr inte ha blivit beskattad och den resterande delen av aktieförlusten skulle ha resulterat i en skattereduktion som hade minskat skatten på tjänsteinkomsten.

Skatteverket anser att det är tveksamt om det enligt utredningens förslag i exemplet ovan är möjligt att ta ut något skattetillägg på de 100 000 kr för vilken skattereduktion felaktigt skulle ha erhållits.

Mot denna bakgrund bör ett tillägg göras i 11 § som anger att skattetillägg även i sådant underskottsfall ska beräknas till 15 % av undanhållet belopp (dvs. det felaktiga avdraget i inkomstslaget kapital).

Förslagsvis kan lagtexten utformas på följande sätt:

11 §

(andra stycket)

Detsamma gäller om en oriktig uppgift skulle ha medfört

1. ett underskott i inkomstslaget kapital, eller
2. ett sådant underskott av näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår

(tredje stycket)

Skattetillägg enligt andra stycket 2 ska beräknas på det belopp som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Det kan även uppkomma situationer då den enskilde helt eller delvis inte kan utnyttja en skattereduktion på grund av att reduktionen överstiger de påförda skatterna. I sådana situationer bör det i vissa fall bli aktuellt med befrielse från ett skattetillägg. Denna del bör utvecklas närmare i författningskommentaren.

Ibland förekommer det att en kvotering ska göras i inkomstslaget kapital. Av t.ex. 45 kap. 33 § IL framgår att 22/30 av kapitalvinsten på en privatbostadsfastighet och 90 procent av kapitalvinsten på en näringsfastighet ska tas upp. Skatteverket uppfattar att *det belopp som ... inte skulle ha beskattats* i 11 § utgörs av det kvoterade beloppet. Detta bör dock förtydligas i författningskommentaren.

2.1.3 Särskilt om skattereduktion

En begäran om skattereduktion för hushållsarbete och mikroproduktion av förnybar el ska enligt 67 kap. 12 § och 28 § IL göras i inkomstdeklarationen. Skulle det visa sig att den enskilde saknar rätt till sådan skattereduktion kan det bli aktuellt med ett skattetillägg. Enligt Skatteverkets mening föreligger då enligt 11 § inte något sådant undanhållet belopp som inte skulle ha beskattats enligt inkomstskattelagen. Inte heller kan man säga att det handlar om sådan undandragen skatt som framgår av 14 a §.

Lagtexten behöver därför kompletteras i denna del. Förslagsvis kan 14 a § enligt nedan kompletteras med att skattetillägg även ska tas ut på felaktigt yrkad skattereduktion.

14 a §

(andra stycket)

Detsamma gäller oriktig uppgift om skattereduktion.

2.2 Skattetilläggets storlek – undanhållet belopp

Förslaget innebär att skattetillägg ska tas ut med 15 procent av undanhållet belopp. Valet av procentsats medför att vissa personer kommer att påföras ett högre skattetillägg medan andra personer påförs ett lägre skattetillägg jämfört med hur reglerna ser ut idag. Sammantaget kommer flertalet personer att påföras ett högre skattetillägg vilket är i linje med utredningens uppdrag att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt.

För aktiebolag innebär förslaget att skattetillägget höjs från 8,8 till 15 procent av undanhållet belopp. Man skulle kunna uppfatta höjningen som omotiverat hög. Men samtidigt måste beaktas att dagens procentsats (8,8 %) endast kan förklaras av att skattenivån för aktiebolag successivt har sänkts. Från 1990 och fram till idag har skattenivån för aktiebolag sänkts från 40 till 22 procent. Det innebär att skattetilläggets procentuella andel av undanhållet belopp år 1990 uppgick till 16 % (0,4 x 0,4). Någon närmare analys hur skattesänkningarna har påverkat skattetilläggets allmänpreventiva effekt verkar inte ha gjorts vilket visar att dagens låga procentsats endast utgör en effekt av flera skattesänkningar.

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att ett skattetillägg som uppgår till 15 procents av undanhållet belopp är väl avvägt och bidrar till att stärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt.

2.3 Underskott

Bestämmelserna om skattetillägg på underskott slår i dagsläget väldigt olika beroende på om det är fråga om en enskild näringsidkare eller en juridisk person. För en enskild näringsidkare är ett skattetillägg i vissa fall lägre vid underskott än vad det är vid ett överskott. För juridiska personer är det tvärtom så att skattetillägget vid underskott är högre än vad det är vid överskott.

Utredningens förslag innebär att skattetillägg på underskott ska beräknas på samma sätt som för ett överskott dvs. till 15 % av undanhållet belopp.

Skatteverket delar utredningens bedömning att skattetillägg vid underskott inte ska tas ut med en lägre procentsats eller beräknas på ett reducerat underlag. Enbart den omständigheten att skatteeffekten kan uppnås först vid en senare tidpunkt ändrar inte denna bedömning. Utgångspunkten vid beslutstillfället är att underskottet kan utnyttjas ett senare år. Skulle det senare i ett enskilt fall tillkomma omständigheter som medför att underskottet inte kan utnyttjas skulle det i vissa situationer kunna motivera att befrielsereglerna kan tillämpas.

En annan omständighet som talar emot en lägre procentsats eller kvotering av underskottsskattetillägget är att skattetillägget i sådant fall skulle fokusera mer mot skatteundandragandet än mot målet att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt dvs. att fullständiga och korrekta uppgifter ska lämnas till ledning för beskattningen.

En kvotering av underskottsskattetillägget skulle även försvåra beräkningen av skattetillägget om den enskilde kommer in med en äkta kvittningsinvändning dvs. en invändning som inte ska reducera underlaget för skattetillägget. En sådan kvittningsinvändning skulle medföra att Skatteverket måste göra en rätträkning för att på rätt sätt kunna fördela skattetillägget mellan underskott och överskott. Vinsterna med det nu föreslagna beräkningssystemet skulle då försvagas.

2.4 Förhöjda nivåer

2.4.1 Allmänt om förhöjda nivåer

Skatteverket delar utredningens förslag om att det bör införas regler om förhöjt skattetillägg i vissa situationer. Skatteverket anser vidare att de valda nivåerna framstår som väl avvägda. Däremot anser Skatteverket att det bör införas ett system som på ett bättre sätt träffar de mest klandervärda fallen och som innefattar färre komplikationer.

På sid. 214 i betänkandet framgår att ”Ett högre skattetillägg bör enligt utredningens mening aktualiseras i sådana fall där det på grund av objektivt iakttagbara omständigheter måste anses att den enskilde brister i noggrannheten i uppgiftsskyldigheten på ett särskilt flagrant sätt. Som allvarligare fall bör ofta kunna anses den omständigheten att det undanhållna beloppet eller skattebeloppet uppgår till betydande belopp. Detta är i praktiken ett av rekvisiten för grovt skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69). Även det fallet där någon återkommande lämnar oriktiga uppgifter bör kunna ses som allvarligt.”

Vidare anges på sid. 215 att det skulle kunna leda till gränsdragningsproblem och vanskliga bedömningar om det förhöjda skattetillägget skulle göras beroende av överträdelsens svårighetsgrad, såsom t.ex. vilseledande bokföring och brukande av falska handlingar.

Förhöjt skattetillägg ska enligt förslaget tas ut i två situationer:

- a) Om det undanhållna beloppet överstiger 20 prisbasbelopp eller om den undandragna skatten överstiger 10 prisbasbelopp för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod
- b) den oriktiga uppgiften är en upprepad oriktig uppgift

Normalt prövas ett ärende om skattetillägg utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Exempelvis ska bedömningen om en oriktig uppgift har lämnats endast prövas utifrån de uppgifter som lämnats till ledning för beskattningen. Och bedömningen om hel eller delvis befrielse ska medges ska normalt göras utifrån de omständigheter som framkommit i det enskilda ärendet. Centralt är att var och en som ska påföras ett skattetillägg ska få en individuell bedömning av skattetilläggets proportionalitet i förhållande till den oriktiga uppgiften.

De nu förslagna reglerna om förhöjt skattetillägg förutsätter inte att det görs någon bedömning av omständigheterna i det enskilda ärendet. Redan det faktum att undanhållet belopp eller undandragen skatt kommer upp till en viss nivå eller om det tidigare år eller period har lämnats en oriktig uppgift medför med automatik att ett förhöjt skattetillägg ska tas ut.

Enligt Skatteverkets mening kan det ifrågasättas om en förhöjd sanktion bör tas ut utan att det görs någon som helst åtskillnad mellan ett fel av förbiseende eller bedömningskaraktär och ett fel där det bevisligen saknas bokföring eller där falska handlingar har använts. Om lagtexten anger att ett betydande belopp ska leda till ett förhöjt skattetillägg uppkommer även frågan om och i vilken omfattning det kan bli aktuellt med hel eller delvis befrielse från ett sådant skattetillägg när den oriktiga uppgiften t.ex. har lämnats av ett förbiseende.

Förslaget om förhöjt skattetillägg föranleder även vissa tröskeeffekter. Tydligast blir tröskeeffekten vad gäller skattetillägg på undanhållet belopp avseende skatt enligt II, där ett undanhållet belopp på strax över 20 prisbasbelopp skulle medföra ytterligare skattetillägg med drygt 90 000 kr medan ett undanhållet belopp som uppgår till 19 prisbasbelopp helt skulle undgå ett förhöjt skattetillägg.

Det kan även ifrågasättas varför en oriktig uppgift som understiger 20 respektive 10 prisbasbelopp aldrig skulle behöva riskera ett förhöjt skattetillägg om Skatteverkets utredning i det enskilda fallet visar att den enskilde särskilt flagrant har brustit i sin uppgiftsskyldighet. Exempelvis skulle utredningen kunna visa att den enskilde helt har utelämnat vissa fakturor i bokföringen vilket har resulterat i att varken inkomstskatt eller mervärdesskatt har betalats.

Även vid upprepade fel kan det förhöjda skattetillägget i vissa fall förväntas bli omotiverat högt. Så kan t.ex. bli fallet om den först lämnade oriktiga uppgiften endast avser ett mindre belopp samtidigt som uppgiftslämnandet delvis kan anses som ursäktligt. Även om den

oriktiga uppgiften inte är att betrakta som särskilt allvarlig skulle en ny oriktig uppgift några år senare föranleda att tillägg med 10 %.

Som ovan sagts kan det enligt Skatteverket mening ifrågasättas om de föreslagna reglerna om förhöjt skattetillägg på ett tillräckligt bra sätt kommer att träffa de situationer då den enskilde särskilt flagrant har brutit i sin uppgiftsskyldighet.

Skatteverket delar utredningens bedömning att det inte ska införas några subjektiva rekvisit (uppsåt eller oaktsamhet) vid bedömningen av om ett skattetillägg ska tas ut. Skatteverket föreslår istället att det införs regler om förhöjt skattetillägg i sådana situationer där utredningen i ärendet visar att det föreligger särskilt försvårande omständigheter som motiverar att ett förhöjt skattetillägg ska tas ut.

Exempel på sådana situationer skulle kunna vara om Skatteverkets utredning visar att vissa inkomster har utelämnats i en bokföring, att vissa inkomster har gömts på ett konto i utlandet, att falska handlingar har använts för få ett avdrag, att svarta löner har betalats ut eller att det är fråga om upplägg vars enda syfte får anses ha varit att undgå skatt. Även om sådana regler kan medföra gränsdragningsproblem så skulle de samtidigt bidra till att de mer flagranta fallen av skatteundandragande träffas. Skatteverkets anser att frågeställningarna ovan bör beaktas i det fortsatta beredningsarbetet.

2.4.2 Särskilt om förhöjt skattetillägg pga. betydande belopp

Enligt utredningens förslag ska flera oriktiga uppgifter under ett och samma beskattningsår eller beskattningsperiod slås samman vid bedömningen av om det är fråga om ett betydande belopp.

De olika skattetilläggsbesluten kommer därmed att påverka varandra inte bara vid den tidpunkten då det förhöjda skattetillägget tas ut utan flera år framöver beroende av om något av besluten senare ändras av Skatteverket eller av domstol. Skatteverket måste därför hålla ihop och bevaka de olika skattetilläggsbesluten vilket inte är helt okomplicerat. Det kommer dessutom att medföra ett merarbete för Skatteverket samtidigt som det under en lång tid kan framstå som oklart hur stort ett skattetillägg slutligen kommer att bli.

Det kan även noteras att det finns vissa förfaranderegler som begränsar Skatteverkets möjligheter att ta ut ett förhöjt skattetillägg och som därmed begränsar reglernas preventiva syfte.

Exempel på en sådan situation är om Skatteverket upptäcker en oriktig uppgift där det undanhållna beloppet uppgår till 15 prisbasbelopp. Skattetillägg tas då ut med 15 %. Tre år senare upptäcker Skatteverket ännu en oriktig uppgift för samma beskattningsår som uppgår till det undanhållna beloppet 10 prisbasbelopp. Det finns då förutsättningar för att ta ut ett förhöjt skattetillägg i båda dessa ärenden. Men samtidigt finns det en bestämmelse i 52 kap. 5 § SFL som säger att Skatteverket inte får meddela ett separat beslut om skattetillägg under efterbeskattningstiden. Det skulle i exemplet ovan innebära att det inte går att ompröva det första skattetilläggsbeslutet och ta ut ett förhöjt skattetillägg.

Denna begränsning skulle kunna lösas genom att det i 52 kap. SFL införs en bestämmelse som tillåter efterbeskattning av skattetillägg. Utredningen har dock valt att inte gå vidare med frågan vilket resulterar i att möjligheterna att ta ut ett förhöjt skattetillägg begränsas.

Den andra begränsningen uppkommer när den enskilde har överklagat det första skattetilläggsbeslutet. Eftersom skattetilläggsärenden ligger hos domstolen kan skattetilläggsbeslutet inte längre omprövas av Skatteverket och detta även om förutsättningarna för att ta ut ett förhöjt skattetillägg senare skulle uppkomma. Det innebär att person som påförs ett skattetillägg kan skydda sig mot ett framtida förhöjt skattetillägg enbart genom att överklaga skattetilläggsbeslutet

Exemplen visar att det finns sådana begränsningar i de förslagna reglerna som medför att syftet med reglerna om förhöjda skattetillägg delvis går förlorat. Till viss del skulle dessa begränsningar kunna korrigeras om nya regler om efterbeskattning införs.

Mot denna bakgrund är Skatteverkets bedömning att handläggningen och förutsebarheten skulle förbättras om ett förhöjt skattetillägg endast skulle bedömas utifrån omständigheterna i det enskilda ärendet, dvs. utan någon koppling till andra skattetilläggsbeslut. Om kopplingen mellan besluten ska kvarstå menar Skatteverket att det bör införas en bestämmelse som gör det möjligt att besluta om skattetillägg även under efterbeskattningstid.

2.4.3 Särskilt om förhöjt skattetillägg pga. upprepade fel

Även om syftet med det förhöjda skattetillägget skulle vara att förmå den enskilde att i framtida deklARATIONER lämna korrekta uppgifter så finns det i lämnat förslag inget hinder mot att ta ut ett förhöjt skattetillägg i t.ex. den situationen då Skatteverket först beslutar att ta ut ett skattetillägg för beskattningsåret 2020 och därefter upptäcker och fattar beslut om att ta ut ett skattetillägg för beskattningsåret 2019. I en sådan situation skulle det alltså vara möjligt att ompröva skattetillägget för beskattningsåret 2020 och ta ut ett förhöjt skattetillägg.

Situationen skulle mycket väl kunna vara sådan att den enskilde inte var medveten om att det har lämnats flera oriktiga uppgifter och har därför inte någon anledning att tro att skattetillägget för beskattningsår 2020 skulle komma att omprövas. Skatteverket ifrågasätter om det är rimligt att ta ut ett förhöjt skattetillägg i denna situation när den enskilde inte genom ett första beslut har blivit ”varnad” om att högre skattetillägg kan tas ut vid ett upprepat fel.

På motsvarande sätt som ovan sagts under avsnittet om förhöjt belopp skulle den enskilde även i detta exempel kunna förhindra ett framtida förhöjt skattetillägg genom att överklaga skattetillägget för beskattningsåret 2020 vilket i sin tur skulle begränsa regelns räckvidd.

2.4.4 Upprepade fel under ett och samma beskattningsår

I författningskommentaren (sid. 293) finns ett exempel som säger att om Skatteverket fattar beslut om skattetillägg för tolv redovisningsperioder i följd där redovisningsperioden är en kalendermånad, och den berörde tidigare inte har fått något skattetillägg, så är de oriktiga uppgifterna för redovisningsperioderna 2-12 att anse som upprepade.

I exemplet skulle det kunna vara fråga om 12 redovisningsperioder under ett och samma beskattningsår.

Enligt 14 b § andra stycket andra punkten krävs det dock att oriktig uppgift ”*tidigare har lämnats ... för något av de fem föregående beskattningsåren*”. I det aktuella exemplet har det inte lämnats någon oriktig uppgift för något av de föregående beskattningsåren, vilket skulle innebära att förutsättningarna för att ta ut förhöjt skattetillägg avseende redovisningsperioderna 2 - 12 inte är uppfyllda.

Om tanken är att oriktiga uppgifter som lämnas i olika redovisningsperioder under ett och samma beskattningsår ska utgöra upprepade oriktiga uppgifter behöver den föreslagna lagtexten justeras.

Förslagsvis kan lagtexten utformas på följande sätt:

14 b §

(andra stycket)

[...]

2. en oriktig uppgift tidigare har lämnats i samma skatteslag, för något beskattningsår eller någon redovisningsperiod under något av de föregående fem beskattningsåren.

2.4.5 Upprepade fel och befrielse

Av författningskommentaren framgår att en oriktig uppgift inte ska ligga till grund för ett förhöjt skattetillägg om skattetillägget inte har tagits ut på grund av en undantagsregel i 49 kap. 10 § SFL.

Motsvarande uttalande saknas för den situationen att ett övervägt skattetillägg inte har tagits ut därför att hel befrielse från skattetillägget har medgivits. Skatteverket eller domstolen har alltså gjort bedömningen att det skulle framstå som oskäligt att ta ut ett skattetillägg.

Att i sådant fall ändå låta den oriktiga uppgiften ligga till grund för ett framtida förhöjt skattetillägg om en oriktig uppgift lämnas inom fem år framstår inte som motiverat och skulle i princip medföra att hel befrielse inte medges eftersom felet samtidigt medför att en femårig villkorstid startar. Situationen med hel befrielse bör enligt Skatteverkets uppfattning hanteras på samma sätt som när skattetillägg inte tas ut enligt undantagsreglerna i 49 kap. 10 § SFL.

2.4.6 Förhöjt skattetillägg och befrielse

Skatteverket ska på eget initiativ pröva om det finns grund för hel eller delvis befrielse från ett skattetillägg. Enligt förarbetsuttalanden ska frågan om befrielse prövas generöst och nyanserat. Befrielsegrunderna medför inte sällan att svåra avvägningar måste göras samtidigt som reglerna ska tillämpas på ett enhetligt sätt. Tanken är att skattetillägget ska vara proportionerligt i förhållande till den oriktiga uppgiften.

Föreslagna regler om förhöjt skattetillägg skulle träffa alla situationer där undanhållet belopp eller undandragen skatt når ett visst belopp eller en oriktig uppgift har lämnat ett tidigare år

eller period. Eftersom det inte ska göras någon individuell prövning av det förhöjda skattetilläggets proportionalitet i förhållande till omständigheterna i det enskilda fallet kan det förväntas att många ärenden skulle komma att överklagas med ett yrkande om att skattetillägget är oproportionerligt och borde sättas ned enligt befrielsereglerna. Antalet överklaganden av de förhöjda skattetilläggen skulle kunna leda till ett omfattande arbete för Skatteverket och domstolarna där svåra bedömningar måste göras om det är skäligt att ta ut det förhöjda skattetillägget.

Skatteverket anser att reglerna om förhöjt skattetillägg och kopplingen till befrielsereglerna behöver beredas ytterligare. Frågor som behöver klargöras är i vilken utsträckning det är tänkt att ett förhöjt skattetillägg ska kunna sättas ned genom befrielse.

2.5 Skönsbeskattning

Skatteverket delar utredningens bedömning att skattetillägget ska höjas för skattetillägg som tas ut vid en skönsbeskattning. Förhoppningsvis kan det bidra till att fler deklarationer lämnas in i tid och att vissa deklarationer som lämnas till Skatteverket inte är så bristfälliga att skatter och avgifter måste uppskattas på skönsmässig grund.

2.6 Periodiseringsfel

Skatteverket har inget att invända mot utredningens förslag att skattetillägget vid periodiseringsfel ska beräknas till 2 procent av undanhållet belopp. Inte heller har Skatteverket något att invända mot att det införs en enhetlig bestämmelse om att skattetillägg i övriga fall ska tas ut med 2 procent av den undandragna skatten.

2.7 Fel inkomstslag

Skatteverket delar utredningens bedömning att skattetillägget ska beräknas på hälften av den felaktigt redovisade inkomsten när den oriktiga uppgiften är att en inkomst har redovisats i fel inkomstslag.

Samtidigt kan det ifrågasättas varför en sådan oriktig uppgift inte ska omfattas av de föreslagna reglerna om ett förhöjt skattetillägg. På sidan 290 i utredningen står det att bestämmelsen utgör ett undantag från huvudregeln i 11 §, vilket innebär att bestämmelserna om förhöjt skattetillägg inte ska tillämpas i fråga om inkomst som har redovisats i fel inkomstslag.

Skatteverket kan inte se att det skulle finnas någon anledning att undanta denna situation från ett förhöjt skattetillägg.

2.8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2.8.1 Upprepad oriktig uppgift

De nya bestämmelserna ska första gången tillämpas på uppgifter som ska lämnas efter den 31 mars 2019.

Däremot framgår det inte direkt av övergångsbestämmelserna om en oriktig uppgift som lämnats *före* den 1 april 2019 ska beaktas vid bedömningen av om ett förhöjt skattetillägg ska

tas ut om det senare lämnas en oriktig uppgift *efter* bestämmelsernas ikraftträdande. Även om Skatteverket utgår ifrån att en oriktig uppgift som lämnats före den 1 april 2019 inte ska beaktas enligt 12 eller 14 a §§ så är ett förtydligande önskvärt.

2.8.2 Omprövning av skönsbeskattningsbeslut

Enligt 15 § är skattetillägget vid skönsbeskattningsbeslut 25 procent på *undanhållet* belopp och 27 procent på *undandragen* skatt.

Enligt 17 § ska skattetillägg vid omprövning av ett skönsbeskattningsbeslut tas ut med 25 procent av det ytterligare belopp som bestämts respektive 27 procent av den ytterligare skatt som tagits ut genom omprövningsbeslutet.

17 § gäller endast vid en skönsmässig omprövning av en inkomstdeklaration dvs. bestämmelsen är inte tillämplig vid skönsbeskattningsbeslut av mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, punktskatter eller avdragen skatt.

För att uppnå större tydlighet mellan 15 och 17 §§ bör lagtexten i 17 § enligt Skatteverkets mening ändras så att det står:

- ytterligare *undanhållet* belopp
- ytterligare *undandragen* skatt

Vidare bör ett förtydligande göras i 17 § 2 där det står att skattetillägget ska uppgå till 27 procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet. Begreppet skatt skulle kunna missuppfattas som att det avser samma skatt som i 15 §. Därför bör det i lagtexten anges att de skatter som avses är de skatter som omfattas av 56 kap. 3 § 2-4 och 6 SFL, dvs. statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader och kommunal fastighetsavgift.

Förslagsvis kan lagtexten utformats på följande sätt:

17 §

[...]

1. 25 procent av det ytterligare undanhållna belopp som har bestämts genom omprövningsbeslutet, eller
2. 27 procent av den ytterligare undandragna skatt enligt 56 kap. 3 § 2-4 och 6 som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.

3 Konsekvenser för Skatteverket

I ett övergångsskede skulle förslagen medföra vissa merkostnader för Skatteverket. En närmare redogörelse för dess kostnader finns på sidan 272 f i betänkandet.

Sammanfattningsvis kan Skatteverkets merkostnad beräknas till cirka 6,6 miljoner kr. I detta belopp ingår kostnader för förändring och utveckling av it-systemen med 1,2 miljoner kr. Vidare tillkommer kostnader för framtagande av utbildningsmaterial, omarbetning av rättslig

vägledning och ställningstaganden samt kostnaden för utbildningsdagar med cirka 5 400 000 kr.

Samtidigt har bedömningen gjorts att de föreslagna reglerna om förenklad beräkning av skattetillägg inom inkomstskatteområdet kan medföra en effektivitetsvinst som årligen uppgår till cirka 900 000 kr.

Skatteverket delar utredningens bedömning om de ekonomiska konsekvenserna för Skatteverket.