

LAGRÅDET

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.

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.

Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen

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.