

(Uppläses från Predikstolen).

Kongl. Maj:ts Nådiga Kungörelse,

angående fortsatt befrielse till och med år 1835 från erläggande af de i Uppbörds-författningarne stadgade så kallade stämmoböter; Gifwen
Stockholms Slott den 23 September 1834.

Vi, CARL JOHAN, med Guds Nåde, Sveriges, Norrrikes, Göthes och Wendes Konung, gøre weterligt: att, sedan, i anledning af Rikets Ständers wid sistförflutne Riksdag gjorda underdåniga hemställan att det uti Wårt och Rikets Kammar-Collegii Circulaire-bref den 18 Februarii 1806 intagne stadgande om så kallade stämmoböters erläggande med 12 skillingar af hwar och en skattskyldig, som utan laga förfall försunnade att huf eller genom Ombud wid Andra Uppbördsstämman sig insinna, måtte warda upphäfwet och ur Uppbördsförfattningarne utgå, **Wi,** genom Kungörelse af den 21 November 1829, i Näder förordnat, att berörde stämmoböter skulle under Fem års tid, räknadt från 1830 års början, upphöra, på det under nämnde tid måtte kunna utrönas hwad inslytande sådant kunde hafwa på de skattskyldiges benägenhet att sina Krono-Utskylder huf-mant sig afbördä; så hafwe **Wi** nu, wid förekommen fråga om ett förnyadt

stadgande härutinnan, funnit godt i Näder förklara, att den genom Högstberörde Nådiga Kungörelse under Fem år medgifna befrielse från stämmoböters erläggande må ytterligare Ett år på försök fortsara: wilstande **Wi,** efter inhämtande af nödige upplysningar i ämnet, serfildt i Näder förordna om och i hwad mån böter för uteblifwande från Andra Uppbördsstämman derefter må för framtiden äga rum. Det alle, som wederbör, hafwe sig hörsamligen att efterrätta. Till yttermera wißo hafwe **Wi** detta med Egen hand underkrifwit och med Wårt Kongl. Sigill bekräfta låtit. Stockholms Slott den 23 September 1834.

CARL JOHAN.

(L. S.)

C. D. SKOGMAN.

BÖTER OM MAN UTEBLEV FRÅN UPPBÖRDSSTÄMMA.

Kronofogde på landet och magistrat i städerna utsatte tid och plats för hållande av uppbördsstämma under tiden före 1917. Stämman skulle hållas senast den 15 april. Varje stämma fick omfatta högst två socknar.

Före år 1929 fick den som utan giltigt förfall uteblev från uppbördsstämman böta 12 skillingar. "Kungl. Maj:ts Nådiga Kungörelse" från 1835

(att uppläsas från predikstolen)

om fortsatt befrielse från erläggande av stämmoböter.

10 Skattekontroll och skattebrott

10.1 Inledning

Skattefel och skattefusk har skadeverkningar genom en omfördelning av skattebördan mellan olika inkomsttagare och effekterna på den samhällsekonomiska resursanvändningen. Seriösa och välskötta företag riskerar att konkurreras ut. Den inte avsedda omfördelningen kan också ha negativa effekter på skattemoralen och för tilltron till det politiska systemet. Förekomsten av skattefusk har således svårbedömda men mycket allvarliga effekter på det politiska systemet och samhällets funktionssätt.

I alla samhällen med skattesystem finns därför sanktioner mot överträdelser av skattelagstiftningen och ges resurser till myndigheter för att upptäcka och beivra överträdelser. I detta kapitel redogörs för resultatet av myndigheternas insatser för att upptäcka, rätta och beivra överträdelser.

10.1 Tabell

Beskattningsbeslut på skattemyndighetens initiativ och skönsbeskattningsbeslut 1998-2001, samt för år 2001 i procent av antalet deklarerationer

Tax compliance control: Number of decision on tax liability in total and arbitrary assessments 1998-2001, and, in 2001, as percent of tax returns

	1998	1999	2000	2001	Andel 2001 av deklarerationerna Share of tax returns
Inkomstskatt (<i>Income tax</i>)	497 137	470 150	433 211	496 660	6,5%
Mervärdesskatt (<i>VAT</i>)	124 046	158 654	131 846	124 070	3,2%
Arbetsgivaravgifter (<i>Employer's contribution</i>) *	186 908	166 942	138 798	122 943	4,6%
Summa beslut (<i>Total decisions</i>)	808 091	795 746	703 855	743 673	5,3%
-varav skönsbeskattning (of which arbitrary assessment)	1998	1999	2000	2001	
Inkomstskatt (<i>Income tax</i>)	62 245	67 720	61 267	72 137	1,0%
Mervärdesskatt (<i>VAT</i>)	37 245	80 227	55 584	46 851	1,2%
Arbetsgivaravgifter (<i>Employer's contribution</i>) *	2 366	36 526	29 371	25 454	0,9%
Summa skönsbeskattningsbeslut (<i>Total discretionary assessments</i>)	101 856	184 473	146 222	144 442	1,0%

* Genom lagändring blev skönsbeskattning möjlig avseende arbetsgivaravgifter år 1998.

Anm. Införandet av bl.a. nya system för redovisning och betalning av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter gör det svårt att jämföra åren 1998 och 1999 med andra år.

10.2 Skattemyndigheternas kontroll

10.2.1 Många fel ändras vid skattekontrollen

En första förutsättning för att fel och fusk ska upptäckas och åtgärdas är att skattemyndigheterna på eget initiativ genomför kontroller som uppmärksammar felaktigheter och att man fattar nya beskattningsbeslut.

Av 10.1 Tabell framgår omfattningen av de beskattningsbeslut som fattats till följd av kontroller initierade av skattemyndigheterna samt omfattningen av skönsbeskattningen. Den vanligaste orsaken till skönsbeskattningsbeslut är utebliven deklaration. Skattemyndigheten får då i stället uppskatta inkomsten eller den skatt som ska betalas.

Genom lagändring blev skönsbeskattning möjlig avseende arbetsgivaravgifter år 1998. Införandet av bl.a. nya system för redovisning och betalning av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter gör det svårt att jämföra åren 1998 och 1999 med andra år.

År 2001 fattade skattemyndigheterna drygt 740 000 beskattningsbeslut till följd av kontrollen, en ökning med mer än 5 procent från föregående år. Det är inkomstbeskattningsbesluten som ökat och deras andel uppgick till 67 procent av summa beslut.

Andelen skönsbeskattningsbeslut ligger på knappt 20 procent av antalet beskattningsbeslut och i förhållande till antalet deklARATIONER görs de flesta inom mervärdesskatten. Skönsbeskattningsbesluten svarar för hela 38 procent av alla beslut inom mervärdesskatteområdet.

Vid den årliga inkomsttaxeringen ska skattemyndigheten inom fastställda tidsramar behandla alla deklARATIONER. I 10.2 Tabell redovisas antalet ändringar i deklARATIONER vid den årliga taxeringen fördelat på ändringsorsak. Av tabellen framgår också vilka deklARATIONSFÖRMULÄR som föranlett flest ändringar.

Skrivbordsgranskningen svarar för flest ändringar,

drygt 59 procent av det totala antalet. Antalet ändringar i deklARATIONER inom skrivbordsgranskningen och även det totalt ändrade antalet deklARATIONER har tidigare minskat trendmässigt under senare delen av 1990-talet trots att antalet deklARATIONER ökat. Men kanske har ett trendbrott skett år 2001, när antalet deklARATIONER ändrade på skattemyndighetens initiativ ökade med nästan 18 procent?

DeklARATIONSFÖRMULÄRET för fysiska personer med näringsverksamhet (SD1) har relativt sett flest ändringar. Hela 18 procent av dessa deklARATIONER ändrades vid 2001 års taxering – de flesta genom s.k. skrivbordsgranskning.

Som framgår av 10.2 Tabell är antalet ändringar vid den årliga taxeringen till följd av skatterevision lågt. Förutom att antalet revisioner är förhållandevis lågt är en annan bidragande orsak att en skatterevision ofta inriktar sig på äldre år eller att den inte hinner avslutas så att beslut hinner tas vid den årliga taxeringen. Besluten fattas i så fall senare genom s.k. omprövning av de beslut som fattats vid den årliga taxeringen.

10.2 Tabell

Antal ändringar i deklARATIONER vid den årliga inkomsttaxeringen samt orsak, för år 2001 i procent av de olika deklARATIONSFÖRMULÄREN

Number of tax returns changed and the reason, together with (for 2001) percentage of annual income tax returns

ÄNDRINGSORSAK Reason of change	1998	1999	2000	2001	2001					Alla deklARATIONER
					FD	SD1	SD2	SD3	SD4	
Summa revision (Total tax field audit)	542	1 293	1 802	639	0,0%	0,0%	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%
Skrivbordsgranskning (Desk audit)	309 363	272 296	259 957	305 683	2,8%	10,1%	2,8%	2,6%	0,3%	4,0%
Beräknings- eller överföringsfel (Miscalculations)	60 557	51 279	42 512	51 094	0,4%	2,0%	0,2%	0,4%	0,0%	0,7%
Skönstaxering (Arbitrary assessment)	62 245	67 720	61 267	72 137	0,5%	2,5%	1,5%	0,8%	3,4%	1,0%
Summa på skattemyndighetens initiativ (Corrections initiated by tax authorities)	432 707	392 588	365 538	429 553	3,7%	14,6%	4,6%	3,9%	3,6%	5,7%
Summa övriga beslut (Total other decisions)	86 488	82 213	81 765	86 558	0,6%	3,5%	2,3%	0,7%	0,2%	1,1%
Totalt antal ändrade deklARATIONER (Total number of tax returns changed)	519 195	474 801	447 303	516 111	4,3%	18,1%	6,8%	4,6%	3,8%	6,8%
ÄNDRINGSFREKVENNS Frequency of changes	1998	1999	2000	2001	FD	SD1	SD2	SD3	SD4	Alla deklARATIONER
Antal deklARATIONER (Number of tax returns)	7 342 636	7 378 165	7 471 261	7 584 773	5 727 939	1 332 273	305 391	87 615	131 555	7 584 773
Ändrade på skattemyndighetens initiativ (Corrections initiated by tax authorities)	5,9%	5,3%	4,9%	5,7%	3,7%	14,6%	4,6%	3,9%	3,6%	5,7%
Andra ändringar (Other decisions)	1,2%	1,1%	1,1%	1,1%	0,6%	3,5%	2,3%	0,7%	0,2%	1,1%
Total ändringsfrekvens (Total frequency of changes)	7,1%	6,4%	6,0%	6,8%	4,3%	18,1%	6,8%	4,6%	3,8%	6,8%

FD = Förenklad deklARATION för fysisk person

SD1 = Särskild självdeklARATION för fysisk person

SD2 = Särskild självdeklARATION för aktieföretag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer

SD3 = Särskild uppgift för ideell förening, stiftelse m.fl.

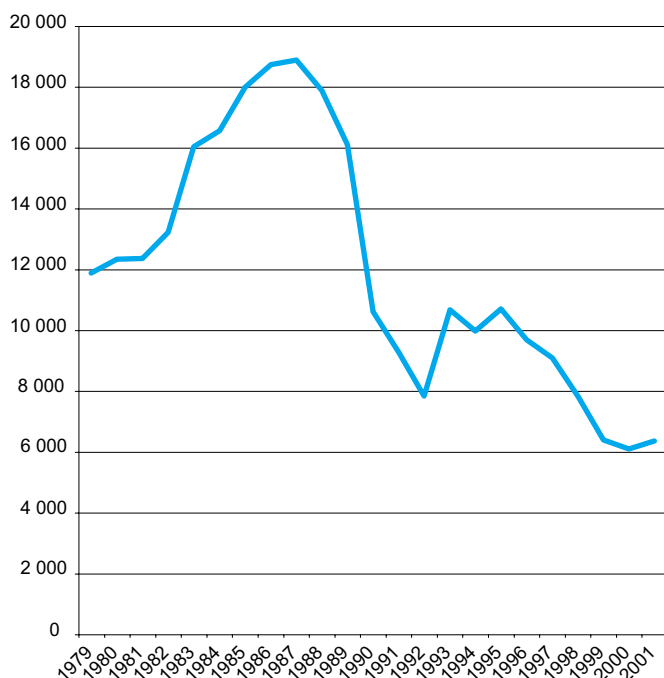
SD4 = Näringsuppgifter för handelsbolag

Källa: Uppföljningsdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik

10.3 Diagram

Antal skatterevisorer 1979-2001, exklusive punktskatter

Number of tax field audits 1979-2001, excise duties excluded



10.2.2 Skattebrott upptäcks vid skatterevisorer

En mycket stor del av skattebrotten upptäcks vid skatterevisorer. Vid slutet av 1980-talet låg antalet skatterevisorer ett antal år över 18 000 stycken. Antalet har sedermera minskat. Av 10.3 Diagram framgår antalet revisioner exkl. punktskatter under den senaste 20-års perioden.

Under större delen 1980-talet ökade antalet revisioner, främst genom ett ökat antal kortare revisioner i direkt anslutning till taxeringsarbetet och inom moms- och avgiftsområdet. Vid slutet av decenniet lades emellertid inriktningen om mot s.k. integrerade revisioner

(som omfattade flera skatteslag) och större revisionsobjekt. Detta är den främsta förklaringen till den kraftiga antalsminskningen 1987–1991. En annan orsak var stora personalavgångar vid slutet av 1980-talet.

För att öka omfattningen på revisionsverksamheten satsades åren 1992-1994 på en snabb utbyggnad av revisionsverksamheten genom intern omfördelning av resurserna. Dessutom tilldelades skatteförvaltningen från 1994 särskilda medel för att stärka kontrollen som ett led i arbetet med att minska budgetunderskottet. Under större delen av 1990-talet har emellertid produktivitet utvecklingen i verksamheten varit svag, vilket har flera orsaker, bl.a. mer komplicerade utredningar och höjda krav på kvalitet i de enskilda utredningarna.

Av 10.4 Tabell framgår omfattningen av olika slag av skatterevisorer under den senaste sexårsperioden.

De planmässiga revisionerna riktar sig mot stora företag och koncerner. Med samordnad planmässig revision menas sådana revisioner som sker under medverkan från flera olika skattemyndigheter. Urvalsrevisioner sker på grundval av någon iakttagelse.

Begreppet årskontroll avser att man granskar minst ett helt räkenskapsår. Revisioner avseende flera skatter eller avgifter benämns som integrerad skatterevision. En bidragande orsak till att antalet revisioner minskat är att allt fler revisioner (särskilt årskontroller och periodkontroller) genomförts som integrerade skatterevisorer som tar längre tid.

Under perioden 1995-2000 har antalet resurskrävande planmässiga revisioner och eko- och skattebrottsrevisioner sammantaget hållits på ungefär samma nivå samtidigt som antalet revisioner totalt sett minskat. Andelen planmässiga revisioner och ekobrottsrevisioner har därigenom ökat från 16 procent (år 1995) till 25 procent av det totala antalet revisioner år 2001.

Minskningen av det totala antalet revisioner mellan åren 1995 till 1998 beror huvudsakligen på lägre produktivitet i revisionsverksamheten. Minskningen med hela 22 procent mellan år 1998 och år 2000 förklaras med minskade kontrollresurser. Rekryteringen till skattebrottsenheterna, som skett främst av skatterevisorer främst under år 1999-2000 och som skett utan extra

10.4 Tabell

Antal avslutade skatterevisorer, 1995-2001

Tax field audits completed, 1995-2001

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	Andel av summa år 2001 Share of sum
Planmässiga revisioner (Planned audits)								
Samordnad planmässig revision av koncerner (Of large company groups)	241	284	286	296	207	207	210	3%
Övrig planmässig revision (Other planned audits)	650	580	666	726	655	547	419	6%
Urvalsrevisioner (Targeted audits)								
Eko- och skattebrott (Economic and tax crime)	869	912	986	1 031	905	951	987	15%
Årskontroll (Year control)	5 846	5 100	4 380	3 831	3 093	2 716	1 377	21%
Periodkontroll (Short period control)	3 092	2 804	2 773	1 934	1 534	1 690	3 372	51%
Punktskatterevision (Sales tax audits)	220	296	248	310	368	234	218	3%
Summa (Total)	10 918	9 976	9 339	8 128	6 762	6 345	6 583	100%

Källa: RSV:s revisionsregister

10.5 Tabell

Skattemässigt värde av kontrollverksamheten* 1998-2001, belopp i mnkr

Net value of tax liability due to compliance control* 1998-2001, MSEK

År Year	1998	1999	2000	2001	Andel av totalt år 2001 Share of total
Inkomstskatt, årlig taxering (<i>Income tax, yearly assessment</i>)	8 346	8 237	9 617	11 514	41%
Inkomstskatt omprövning (<i>Reconsideration</i>)	5 963	6 257	6 048	8 302	30%
Mervärdesskatt (VAT)	2 314	2 186	1 925	1 327	5%
Arbetsgivaravgifter (<i>Employer's contribution</i>)	685	638	373	444	2%
Avdragen skatt (<i>Tax deduction</i>)	660	386	227	233	1%
Punktskatter (<i>Sales taxes</i>)	283	373	558	357	1%
Summa exkl. skönsbeskattning (<i>Total discretionary assessment excluded</i>)	18 251	18 077	18 748	22 177	79%
Varav underskott vid årlig taxering (<i>Of which deficit income tax yearly assessment</i>)	4 754	4 587	4 622	6 722	24%
Skönsbeskattning (Discretionary assessments)					
Inkomstskatt, årlig taxering (<i>Income tax, yearly assessment</i>)	2 988	3 433	3 218	4 610	17%
Inkomstskatt omprövning (<i>Reconsideration</i>)	-332	-337	-295	-339	-1%
Mervärdesskatt (VAT)	3 315	1 423	820	680	2%
Arbetsgivaravgifter (<i>Employer's contribution</i>)	30	510	342	374	1%
Avdragen skatt (<i>Tax deduction</i>)	29	550	376	388	1%
Punktskatter (<i>Sales taxes</i>)	20	28	15	41	0%
Summa skönsbeskattningar (<i>Total discretionary assessments</i>)	6 050	5 607	4 476	5 754	21%
Totalt (Total)	24 301	23 684	23 223	27 931	100%

* Skrivbordsgranskning plus revision (Tax field audit plus desk audit).

resursanslag till skattemyndigheterna, har också påverkat antalet revisioner. Sett över hela den tidsperiod som 10.4 Tabell omfattar noteras en kraftig minskning av årskontrollen. För år 2001 noteras en nära nog fördubbling av antalet periodkontroller genom revision. Det beloppsmässiga utfallet av kontrollverksamheten omräknat till ökad skattedebitering netto framgår av 10.5 Tabell.

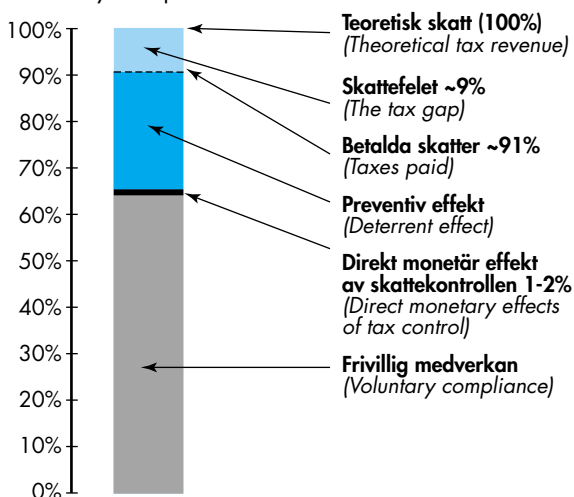
Som framgår av tabellen har det beloppsmässiga utfallet av kontrollen ökat år 2001.

Värdet av skönsbeskattningen inom mervärdesskatten har minskat mycket kraftigt – i förhållande till år 1998. Värdet av skönsbeskattning avseende mervärdesskatt är bara 20 procent av värdet år 1998.

10.6 Diagram

Skattekontrollens monetära och preventiva effekt

Monetary and preventive effect of tax control



Källa: Resumé – Modell för resultatuppföljning i skatteförvaltningen

10.2.3 Skattekontrollens effekter

Skatter betalas inte enbart för att det finns kontroll. Men förekomsten av en kontrollapparat skapar preventiv effekt – en allmänpreventiv effekt. Med preventiv effekt avses de skattskyldigas bedömning av risken för upptäckt av ett skatteundandragande och konsekvenserna – av olika slag – av att skattemyndigheterna gör en sådan upptäckt. Den rent ekonomiska effekten av skattekontrollen är liten om man ser den i relation till den totala skatteuppbörden. Historiskt sett har skattekontrollen årligen höjt skatteinkomsterna med i storleksordningen en till två procent, jfr. 10.6 Diagram.

RSV har genom enkäter till allmänhet och företag försökt bilda sig en uppfattning om skattekontrollens preventiva effekt.

I den senaste undersökningen till allmänheten år 2001 (RSV Rapport 2001:4) ställde RSV bl.a. följande frågor:

- Det är troligt att skattemyndigheten skulle upptäcka om jag skattefuskade
- Om skattemyndigheten skulle upptäcka att jag skattefuskat blir konsekvenserna allvarliga

Den första frågan kan anses mäta den upplevda upptäcktsrisken och den andra frågan en bedömning av konsekvenserna i skilda hänseenden.

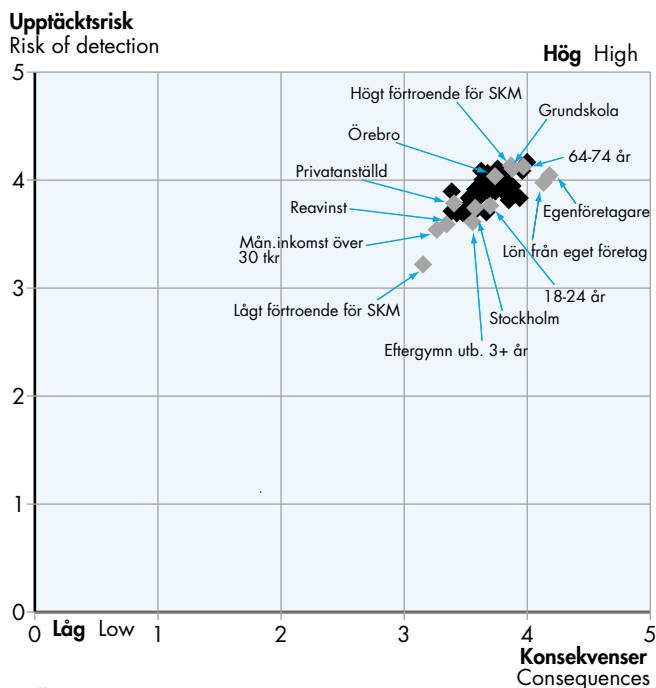
Resultaten från enkätundersökningarna i termer av upptäcktsrisk och konsekvenser kan åskådliggöras i diagramform. I nedanstående diagram återfinns konsekvenserna på x-axeln och upptäcktsrisken på y-axeln. RSV bedömer att skattekontrollens preventiva effekt totalt sett är betydande.

Som framgår av 10.7 Diagram tyder resultaten på att skattekontrollen har en högre preventiv effekt bland

10.7 Diagram

Skattekontrollens preventiva effekt för vissa grupper av skattskyldiga, enkätundersökning allmänheten år 2001

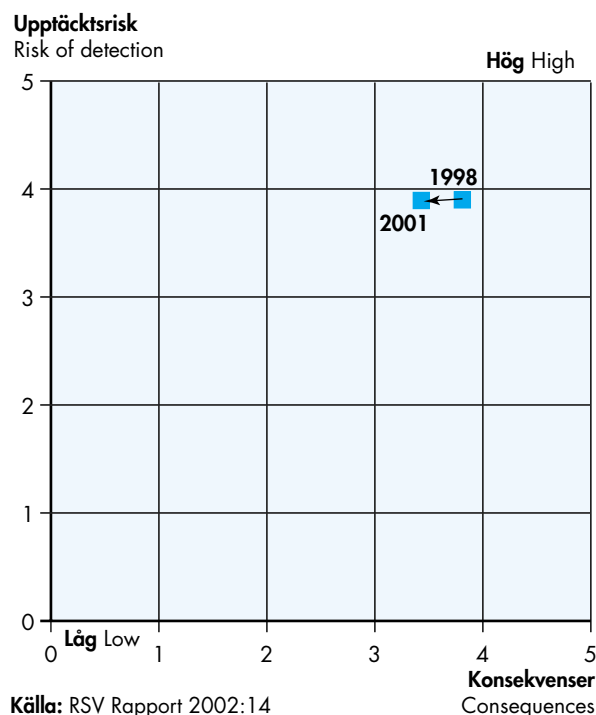
The deterrent effect of compliance control among different kinds of taxpayers, survey in 2001 within the population



10.8 Diagram

Förändring mellan 1998 och 2001 i skattekontrollens preventiva effekt bland allmänheten

Change in the deterrent effect of tax control within the population between years 1998-2001



lågutbildade, äldre personer samt bland egenföretagare. Den preventiva effekten är lägre i storstadsområdet, bland höginkomsttagare och bland personer med reavinst. Det verkar också finnas ett samband mellan den preventiva effekten och förtroendet för skattemyndigheten (SKM). Personer för vilka den preventiva effekten är hög svarar i större utsträckning än andra att de har ett högt förtroende för skattemyndigheten.

Det framgår inte av diagrammet men resultaten från våra undersökningar bland företagen visar på att den preventiva effekten är högre bland de företag som skrivbordsgranskats eller blivit skattereviderade jämfört med dem som inte kontrollerats. Skattekontrollen har med andra ord också en preventiv effekt i det enskilda fallet.

Genom att RSV i sina undersökningar ställer vissa frågor år efter år är det möjligt att över tiden spåra förändringar i den preventiva effekten. Nedanstående diagram visar resultaten från de två senaste undersökningar bland allmänheten.

Som framgår av 10.8 Diagram låg den preventiva effekten bland allmänheten högre år 1998 än år 2001. Som också framgår av diagrammet har den preventiva effekten minskat mest på "konsekvens-sidan". Ett liknande resultat har RSV fått i sina företagsundersökningar. Det verkar som om kontrollen inte "biter". Kommande års undersökningar får utvisa om iakttagelsen är av tillfälligt slag eller om den preventiva effekten trendmässigt faller.

RSV har under år 2000 studerat de skattskyldigas avdrag för övriga kostnader under inkomst av tjänst.¹ Man har studerat hur de skattskyldiga betar sig i sin deklaration året efter man fått ett avdrag underkänt av skattemyndigheterna. Studien visar att de skattskyldiga – trots att skattetillägg inte påförts – i efterföljande deklaration i hög grad rättar sig efter skattemyndigheternas påpekande.

10.3 Om hot och tvång i skatteutredningen

10.3.1 Förelägganden och vite

Beskattningen bygger på att kontrolluppgifter och deklarerationer lämnas frivilligt. Om den skattskyldige inte frivilligt medverkar kan skattemyndigheten förelägga den skattskyldige. Ett föreläggande kan i vissa fall ske med vite. Vite är ett hot om ett i kronor bestämt "straff" om den skattskyldige inte gör vad som förelagts honom.

Också vid skattekontroll kan den granskade med vite föreläggas att lämna uppgifter m.m. Ett viktigt undantag är dock om den skattskyldige redan är misstänkt för skattebrott.

¹ Om gratislotter och preventiv effekt. En utvärdering baserad på de skattskyldigas avdrag under inkomst av tjänst för övriga kostnader och skattemyndigheternas kontroll av detta avdrag. RSV Rapport 2001:1

Om den skattskyldige inte i rätt tid fullgjort vad som ålagts honom kan skattemyndigheten vända sig till länsrätten med begäran om att vitet ska utdömas.

Det finns inte statistikuppgifter om i vilken utsträckning skattemyndigheter gör förelägganden med vite och inte heller finns uppgift om antalet skatteärenden som vite utdömts av domstolarna.

10.3.2 Tvångsåtgärder och betalningssäkring

Vid revision eller annan kontroll av skatt, tull eller avgift kan det hända att den skattskyldige inte vill medverka. Då måste det finnas möjlighet att genomföra kontrollen ändå. I speciella fall behöver man inte konstatera att den skattskyldige vägrar – det kan räcka med en påtaglig risk för att bevis kommer att förstöras eller undanhållas.

Bestämmelserna finns i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.² Beslut om åtgärder enligt ovan fattas av länsrätten eller i vissa fall av särskilt utbildad granskningsledare. Kronofogdemyndigheten hjälper i regel skattemyndigheten att genomföra beslutet.

Exempel på tvångsåtgärder är:

- Att revisionen genomförs i den reviderades verksamhetslokaler
- Att genomföra revisionen i den reviderades verksamhetslokaler utan att avisera om revision i förväg – ”övertäckningsrevision”
- Att eftersöka och omhänderta handlingar
- Att granska utan att först förelägga om att lämna uppgifterna
- Att försegla lokal, förvaringsplats eller annat utrymme där granskade handlingar förvaras

Även om skatten fastställs är det inte säkert att den kommer att betalas. Om det finns en påtaglig risk för att skattefordran (beräknad eller fastställd) som uppgår till betydande belopp inte kommer att betalas kan länsrätten på ansökan av skattemyndigheten besluta om betalningssäkring enligt bestämmelser i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

Efter ansökan av skattemyndigheten verkställer kronofogdemyndigheten betalningssäkringen med tillämpning av reglerna om utmätning i utsökningsbalken. Kronofogdemyndigheten tar så mycket egendom i anspråk som svarar mot skattefordran. Galdenären kan erbjuda och skattemyndigheten ta emot säkerhet t.ex. bankgaranti i stället för egendom.

10.9 Tabell

Antal ansökningar hos länsrätt med tillämpningen av betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen 1995-2001

Number of applications for action under the Securing of Payment Act and the Coercive Measures Act 1995-2001

År Year	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Betalningssäkringslagen (The law: Secure tax payments)	101	149	105	129	136	150	176
Tvångsåtgärdslagen (The law: Use of coercive measures)	57	33	30	28	31	64	15

Källa: Domstolsverket³

² Den nämnda lagen ersätter bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen.

³ Anm. RSV redovisar i sin årsredovisning 2001 fler diarietförda ansökningar till länsrätt om betalningssäkring än domstolsverkets statistik nämligen 163 st (1999), 193 st (2000) och 218 st (2001)

Av 10.9 Tabell framgår antalet fall där ansökan gjorts till länsrätt om tvångsåtgärder eller betalningssäkring.

En av anledningarna till att tvångsåtgärdslagen så sällan kommer till användning bedöms vara att när kraven för lagens tillämpning är uppfyllda finns ofta grundad misstanke om skattebrott. Ärendet utreds då lämpligen under ledning av åklagare. En annan anledning till att tvångsåtgärdslagen och betalningssäkringslagen så sällan kommer till användning torde vara risken att den uppgiftsskyldige eller galdenären vid länsrättens eventuella avslag eller kommunikation med honom får kännedom om de tilltänkta åtgärderna. En tredje bidragande orsak till att tvångsåtgärdslagen så sällan används kan vara det merarbete som följer av lagens komplexitet.

Av statistik från domstolsverket framgår att ansökningarna under åren 1995-1999 fått bifall i 70 procent av betalningssäkringsärendena och 86 procent av ärendena rörande tvångsåtgärder.

10.4 Administrativa sanktioner

10.4.1 Skattetillägg

Skattemyndigheten beslutar själv om skattetillägg

För att förhindra skattefusk finns ett straffrättsligt sanktionssystem, främst skattebrottslagen, se vidare avsnitt 10.5. Det systemet hanteras av allmänna domstolar.

Parallellt med det straffrättsliga sanktionssystemet finns ett administrativt sanktionssystem med skattetillägg och förseningsavgifter. Det systemet finns till för att de skattskyldiga ska vara noggranna när de lämnar uppgifter till skattemyndigheterna och lämna deklaration eller andra uppgifter i tid. När det gäller administrativa sanktioner är det skattemyndigheten som beslutar. Skattemyndighetens beslut kan prövas i förvaltningsdomstolar – länsrätt, kammarrätt eller Regeringsrätten.

Skattetillägg i stället för straff

Det skatteadministrativa sanktionssystemet infördes år 1971 och samtidigt reformerades reglerna om skattebrott och skattebrottslagen infördes. Avsikten var att införa effektivare och rättvisare system – ett schabloniserat system som var enkelt att tillämpa – och därmed låta insatser från åklagare och domstol begränsas till

den allvarligare skattebrottsligheten. Den målsättningen uppnåddes.

Regler om skattetillägg i många författningar

Lagregler om skattetillägg och förseningsavgifter finns i skatteförfattningar som reglerar beskattningsförfarandet. När det gäller inkomstskatt m.m. finns lagbestämmelserna i 5 kap taxeringslagen (1990:324). Andra författningar är lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, tullagen (1994:1550), lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen, fordonsskattelagen (1988:327) samt i skattebetalningslagen (1997:483). Reglerna i skattebetalningslagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonsskattelagen samt tullagen har i huvudsak motsvarande innehåll som reglerna om skattetillägg i taxeringslagen.

Tillämpningen av skattetilläggsreglerna har undersökts

Genom årens lopp har ett flertal förändringar av skattetilläggen genomförts, de flesta i mildrande riktning i syfte att säkerställa att det praktiska resultatet blir rättvist och legitimt. Det mer nyanserade skattetilläggsuttaget har emellertid lett till problem i den praktiska tillämpningen. Tillämpningen av skattetillägg har undersökts (RSV Rapport 2002:14). Man fann att skattemyndigheterna inte påför skattetillägg vid oriktig uppgift i den utsträckning man borde. Det brister också i kvaliteten på beslut t.ex. vad gäller motiveringar och dokumentation av beslut. Det är däremot sällan en skattebetalare felaktigt påförs skattetillägg.

Skattetillägg – förenliga med de mänskliga rättigheterna

En annan fråga som kommit upp under senare år är om skattetilläggsbestämmelserna omfattas av artikel 6 i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Frågan gäller närmast om skattetillägg i det sammanhanget är att jämföra med ett straff och i så fall om de svenska bestämmelserna uppfyller konventionens krav på en rättvis rättegång. En annan fråga är om skattetillägg kan åläggas eller kvarstå om åtal enligt skattebrottslagen väcks. Regeringsrätten fann⁴ att det förhållandet att någon dömts för skattebedrägeri (laga kraftvunnen dom) inte utgör hinder mot att låta det påförda skattetillägget bestå. I februari 2001 avlämnande 1999 års skattetilläggskommitté betänkandet Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25). Förslaget i betänkandet går ut på att det införs ett subjektivt rekvisit som förutsättning för att påföra skattetillägg. Av regeringens budgetproposition för år 2002 framgår att man avser att föreslå förändringar i skattetilläggsystemet men ett slutligt ställnings-

tagande kräver ytterligare beredning. En lagrådsremiss förväntas komma mot slutet av år 2002.

Den 23 juli 2002 avgjorde Europadomstolen för mänskliga rättigheter två mål rörande skattetillägg. Domstolen konstaterar att skattemål i allmänhet faller utanför domstolens domäner men skattetillägg får anses vara ett sådant brott som avses i artikel 6, varför tvisten om skattetillägg kan prövas av domstolen.

Vanligen gäller att en anklagad ska anses oskyldig intill dess motsatsen bevisats. Domstolen fann att de svenska skattetilläggen inte kränker oskuldspresumtionen – ett skattesystem skulle inte fungera utan sanktioner mot oriktiga uppgifter i deklARATIONER. Domstolen fann inte heller indrivningsåtgärder till följd av att skattekravet inte var slutgiltigt fastställt stred mot artikel 6. Däremot fälldes svenska staten i bägge målen för att de sökande inte fått sin sak prövad av domstol inom skäligen tid, beroende på lång handläggningstid både hos skattemyndighet och domstol.

Skatteärenden tar lång tid i domstolarna

Riksrevisionsverket (RRV) har i rapporten ”Tiden i tvistiga skatteärenden” studerat hur lång tid ärendena tar vid olika skattemyndigheter och domstolar. Det mått man använt är mediantiden dvs. den tid inom vilken hälften av ärendena är klara och hälften av ärendena ligger kvar. Ett ärende som följer mediantiden i de tre instanserna (skattemyndighet, länsrätt och kammarrätt) avgörs först efter ca 40 månader. Grovt uppskattat är alltså ungefär hälften av ärendena fortfarande inte avgjorda efter tre och ett halvt år. RRV konstaterar dock att skattemyndigheternas omprövning bara svarar för en liten del av tiden i tvistiga skatteärenden, mindre än 8 procent av total handläggningstid. Ärendena blir liggande i beslutsfasen i domstolen beroende på stora balanser och på att två tredjedelar av målen i länsrätt och kammarrätt prioriteras före skattemålen.

Lagens syfte och skattetilläggets storlek

I det administrativa sanktionssystemet tas inte hänsyn till personens uppsåt men administrativa avgifter kan efterges på vissa objektiva grunder t.ex. ålder och sjukdom och vissa undantag finns. För att skattetillägg ska påföras ska det vara fråga om oriktiga uppgifter som skulle ha lett till för låg skatt. Benämningen skattetillägg avser skatter.⁵ Skattetillägg syftar till att de skattskyldiga ska vara noggranna och lämna korrekta uppgifter i sina deklARATIONER. Beloppsmässigt små felaktigheter medför inte skattetillägg. Skattetillägg påförs i regel med 40 procent på undandragen skatt vid inkomsttaxeringen och med 20 procent när det gäller moms, punktskatter, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Lägre ”tilläggs-taxa” tillämpas i vissa fall t.ex. vid periodiseringsfel och om myndigheterna har visst kontrollmaterial.

⁴ Förfarandet strider inte mot artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Regeringsrättens målnummer 624 – 1999 den 13 september 2002.

⁵ Genom införandet av skattebetalningslagen avskaffades begreppet avgiftstillägg som avsåg arbetsgivaravgifter. Avgiftstillägg kan dock debiteras för år före ikraftträdandet av skattebetalningslagen. Här används begreppet skattetillägg även på avgiftstillägg.

10.10 Tabell

Antal skattetilläggsbeslut 1995-2001

Decisions on tax surcharge 1995-2001

År Year							Andel av totalt antal år 2001 Share of grand total
	1996	1997	1998	1999	2000	2001	
Inkomstskatt, årlig taxering (<i>Income tax, yearly assessment</i>)	51 096	45 091	45 311	46 837	43 350	47 634	
Omprövning påförda (<i>Reconsideration, debited</i>)	18 434	14 878	14 675	23 286	20 027	12 744	
Omprövning nedsatta (<i>Reconsideration, reduced</i>)	15 204	15 511	15 125	15 676	19 425	16 830	
Summa beslut (Sum of decisions)	84 734	75 480	75 111	85 799	82 802	77 208	29,8%
Avdragen skatt, påförda (<i>Tax deduction, debited</i>)			2 272	39 114	33 348	30 437	
Nedsatta *** (<i>Reduced</i>)			426	14 196	17 008	13 126	
Summa beslut * (Sum of decisions)	--	--	2 698	53 310	50 356	43 563	16,8%
Arbetsgivaravgifter, påförda (<i>Employer's contribution, debited</i>)	30 581	30 097	24 045	53 836	41 539	39 890	
Nedsatta *** (<i>Reduced</i>)	1 563	1 633	1 911	15 750	18 061	14 659	
Summa beslut (Sum of decisions)	32 144	31 730	25 956	69 586	59 600	54 549	21,1%
Mervärdesskatt, påförda (<i>VAT, debited</i>)			7 586	78 338	61 263	56 338	
Nedsatta *** (<i>Reduced</i>)			1 180	27 827	33 919	25 580	
Summa beslut ** (Sum of decisions)	--	--	8 766	106 165	95 182	81 918	31,6%
Punktskatter (Excise duties)	458	858	2 611	864	1 710	1 787	0,7%
Totalt antal (Grand total)	117 336	108 068	115 142	315 724	289 650	259 025	100,0%

*) Skattetillägg avseende avdragen skatt tillämpas fr.o.m. 1998 genom skattebetalningslagen.

**) Uppgiften om antalet skattetillägg avseende mervärdesskattelagen saknas före 1998. Därefter avser uppgiften endast skattetillägg som påförts med tillämpning av skattebetalningslagen.

***) När det gäller mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt har brister i det tekniska systemet medfört att ett osedvanligt stort antal beslut avseende 1998 fattats först under 1999.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik

Skattetillägg i tre skilda situationer

Skattetillägg enligt taxeringslagen kan påföras i tre olika situationer, nämligen vid oriktig uppgift i självdeklarationen, vid skönsmässig avvikelser från de deklarerade uppgifterna och vid skönstaxering i avsaknad av deklaration.

Skattetillägget i den sistnämnda situationen kan i första hand ses som ett påtryckningsmedel för att förmå den skattskyldige att lämna deklaration. Kommer deklarationen in till skattemyndigheten inom viss tid undanröjs skattetillägget.

Med oriktig uppgift avses såväl att den skattskyldige lämnat en oriktig sakuppgift som att han underlåtit att lämna en uppgift som är av betydelse för taxeringen.

Många fel beläggs inte med skattetillägg

Skattetillägg påförs inte om skattskyldig själv på eget initiativ rättar en felaktig uppgift i sin deklaration. Skattetillägg ska inte tas ut vid rättelse av en uppenbar felräkning eller misskrivning. Skattetillägg ska inte heller tas ut vid rättelse av en oriktig uppgift i fråga om inkomst av tjänst eller kapital, om rättelse kunnat göras med ledning av vissa obligatoriska kontrolluppgifter. Skattetillägg utgår inte heller vid bedömning av ett öppet framställt yrkande.

Statistikens källor

När det gäller statistiken för skattetillägg och förseningsavgift redovisas här endast de som avser inkomstskatt,

avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och de punktskatter som administreras av RSV.

Beträffande skattetillägg och förseningsavgifter, utom punktskatter, hämtas statistiken numera från statistikdatabasen GIN-skatt. Uppgifter rörande punktskatter finns i ett helt separat datorsystem som handhas av det särskilda skattekontoret i Ludvika, som organisatoriskt tillhör RSV.

Uppgifter om skattetillägg saknas inom flera områden före år 1998. Anledningen till att uppgifter om skattetillägg inte finns före år 1998 för mervärdesskatt är att de tekniska systemen tidigare inte fångade denna uppgift.

Uppgifterna för åren 1998 och 1999 är särskilt osäkra. Sålunda kan beträffande uppgiften för år 1998 nämnas att det nya systemet för moms och arbetsgivarredovisning rent tekniskt inte kunnat hantera skönsbeskattning av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter detta år. Ifrågavarande beslut – som är förenade med skattetillägg – har därför fattats under år 1999. Detta inverkar menligt på jämförbarheten mellan åren 1998 och 1999 med varandra och med därefter följande år.

Skattetillägg leder till många beslut

Inom inkomstskatteområdet kan skattetillägg påföras dels vid debiteringen av slutlig skatt vid den årliga taxeringen dels vid omprövning som görs därefter. Det förekommer dock att skattetillägg påförs genom omprövning redan under taxeringsåret. För andra skat-

10.11 Tabell

Andel av antalet skattetillägg åren 2000-2001, hänförliga till skönsbeskattning

Share of arbitrary assessment of decisions on tax surcharge, years 2000-2001

År Year	2000	2001
Inkomstskatt (Income tax)	47%	54%
Avdragen skatt (Tax deduction)	59%	59%
Arbetsgivaravgifter (Employer's contribution) *	59%	59%
Mervärdesskatt (VAT)	70%	70%
Totalt av antal beslut (Share of total number of decisions)	59%	61%

Källa: RSV Rapport 2002:14

ter kan ett fattat skattetilläggsbeslut också omprövas. Antalet beslut är därför inte liktydigt med antalet skattetillägg.

I 10.10 Tabell finns en fullständig bruttoredovisning av antalet beslut om skattetillägg inklusive sådana som grundats på skönsmässig bedömning. I många fall sänks eller undanröjs ett skattetillägg genom ett nytt beslut. Detsamma gäller om den skattskyldige bedöms ha grund för befrielse eller om skattemyndigheten vid omprövningen av skattefrågan undanröjer tidigare höjningsbeslut.

Antalet *skattetilläggsbeslut*, som fattades av skattemyndigheterna år 2001, uppgick till cirka 260 tusen och om man jämför med antalet beslut på skattemyndigheternas eget initiativ motsvarar detta hela 35 procent, jfr antalet beslut i 10.1 Tabell. Det beror på att många skattetilläggsbeslut omprövas.

Antalet *skilda fysiska och juridiska personer* som berörs av skattetilläggsbeslut beräknas, för åren 2000 och 2001 sammantaget, till knappt 50 tusen när det gäller skattedeklaration (avdragen skatt, arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt) och cirka 100 tusen personer avseende inkomstskatt. Antalet berörda personer är alltså mindre än en tredjedel av antalet beslut. Det beror i första hand på att en och samma person som lämnat skattedeklaration ett och samma år blir föremål för i

genomsnitt sju beslut varav en betydande del omprövningsbeslut.

Endast för inkomstskatten är det möjligt att göra jämförelser över tiden. De stora variationerna mellan åren vad gäller skattetillägg avseende inkomstskatt torde i första hand kunna tillskrivas förändrade rutiner och olika kontrollinsatser t.ex. avseende realisationsvinst vid avyttring av värdepapper.

Man kan få skattetillägg om man trots påminnelse inte deklarerar och inkomsten måste uppskattas skönsmässigt. För det andra kan man få skattetillägg om skattemyndigheten i samband med deklarationsändringen finner att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. För *skattetillägg* gäller att en mycket stor del av dessa avser skönsbeskattning.

Av 10.11 Tabell framgår att mer än hälften av *antalet* påförda skattetillägg avser skönsbeskattning och att denna andel är högst för mervärdesskatten där andelen skattetillägg i samband med skönsbeskattningsbeslut svarar för mer än två tredjedelar av antalet påförda skattetillägg.

Och *beloppsmässigt* är andelen skönsbeskattning väsentligt större eftersom skönsbeskattningen avser hela förvärvskällan medan andra höjningar i regel avser enskilda inkomst- eller avdragsposter i deklARATIONEN.

2,1 miljarder i skattetillägg år 2001

Den beloppsmässiga omfattningen av påförda skattetillägg framgår av 10.12 Tabell. Skattetillägg sätts ofta ner eller undanröjs. Till exempel undanröjs i regel skattetillägg som påförts i avsaknad av deklARATION om deklARATION senare inkommer. Skattetilläggets nettovärde framgår av tabellen. År 2000 minskade värdet av skattetillägg med hela 30 procent och man får gå tillbaka till 1992 för att hitta ett lägre värde.

Man bör vara försiktig med att dra slutsatser från den beloppsmässiga statistiken. Några få stora skattetillägg kan nämligen inverka kraftigt på statistiken. Skattetilläggen avseende inkomstskatt ökade med 0,8 miljarder kronor till 1,7 miljarder kronor mellan åren 2000 och 2001. Det beror på några få stora skattetillägg. De största 17 skattetilläggen motsvarade 70 procent av hela

10.12 Tabell

Skattetillägg (nettolopp i mnkr)

Value (net) of descisions on tax surcharges (amount MSEK)

År Year	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	Andel av summa år 2001 Share of total
Inkomstskatt (Income tax)	1 129	1 485	1 129	1 038	1 353	871	1 678	80%
Avdragen skatt (Tax deduction)	--	--	--	4	76	52	68	3%
Arbetsgivaravgifter * (Employer's contributions)	98	106	106	82	90	88	115	5%
Mervärdesskatt (VAT)	436	432	318	217	341	272	216	10%
Punktskatter (Excise duties)	9	7	9	20	5	21	28	1%
Summa (Total)	1 672	2 030	1 562	1 362	1 865	1 303	2 106	100%

* Ett fel i den underliggande statistiken avseende skattetillägg arbetsgivaravgifter (skm 12) år 1998 har justerats med +258 Mkr

** När det gäller moms, arbgivaravgifter och avdragen skatt har brister i det tekniska systemet medfört att ett osedvanligt stort antal beslut avseende år 1998 fattats först under år 1999.

*** Uppgifter avseende år 1999 har justerats till överensstämmelse med GIN-skatt (nov 01)

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik

10.13 Tabell

Storleken (netto) på genomsnittliga skattetilläggsbeslut, 1995-2001, kr

Net value of average tax surcharge decisions, 1995-2001, SEK

År Year	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Inkomstskatt (Income tax)	15 622	17 524	15 360	13 824	15 767	10 522	21 732
Avdragen skatt* (Tax deduction)	..	..	..	1 617	1 433	1 028	1 566
Arbetsgivaravgifter* (Employer's contribution)	3 672	3 290	3 330	3 142	1 292	1 470	2 116
Mervärdesskatt* (VAT)	..	..	..	24 756	3 209	2 859	2 638
Punktskatter (Excise duties)	11 524	16 328	10 935	7 752	6 302	12 038	15 669
Genomsnitt samtliga (Total average)	16 769	17 298	14 725	11 825	5 908	4 500	8 129

Anm. När det gäller moms, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt har brister i det tekniska systemet medfört att ett osedvanligt stort antal beslut avseende 1998 fattats först under 1999. Det är därför svårt att dra några slutsatser vid jämförelser mot dessa år.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik

ökningen och hela ökningen motsvarar ökningen av skattetilläggen vid skattemyndigheten i Stockholm.

Syftet med skattetillägg är inte att ge inkomster till statskassan utan för att säkerställa att de skattskyldiga är noggranna i sitt uppgiftslämnande. Men det är statsfinansiellt inte obetydliga belopp som påförs i skattetillägg. Om man jämför med böter till följd av brott mot skattebrottslagen så påförs skattetillägg med ett belopp som är flera hundra gånger större.

Stora skillnader mellan skattelagen

Räknat per skatte- eller avgiftstillägg är det stora skillnader mellan skattelagen. Anledningen till att de genomsnittliga beloppen för skattetillägg vid inkomstskatt är väsentligt högre sammanhänger med att ändringar av taxeringen till följd av skatterevision i regel avser just inkomstskatt, jfr. 10.13 Tabell.

Det genomsnittliga skattetillägget är högst för inkomstskatt och punktskatter. Pga. brister och ofullkomligheter i statistiken är det inte möjligt att dra några slutsatser om utvecklingen av det genomsnittliga skattetillägget för tid före 2000. För år 2001 noteras en kraftig

ökning av det genomsnittliga skattetillägget inom alla beskattningsområden utom för mervärdesskatt. Man bör vara medveten om att genomsnittsvärdena ett visst år kan påverkas kraftigt av enstaka stora belopp av skönsbeskattning eller stora omprövningar till följd av mer omfattande skatteutredningar.

Skattetillägg vid årlig taxering berör främst fysiska personer

Av allmänt intresse är i vilken utsträckning felaktigheter som grundar skattetillägg upptäcks redan vid den årliga taxeringen.

Det är fysiska personer som antals- och beloppsmässigt svarar för den alldeles övervägande andelen skattetillägg vid den årliga taxeringen och dessa andelar förefaller inte minska, tvärtom. Det genomsnittliga skattetillägget för juridisk person är inte uppseendeväckande större än för fysisk person – man kunde annars förväntat sig att några enstaka mångmiljonhöjningar av några juridiska personer skulle driva upp medelvärdet för denna kategori mycket kraftigt.

10.14 Tabell

Skattetillägg vid årlig taxering 1995-2001

Tax surcharge at annual assessment 1995-2001

		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Antal (Number)	Fysiska personer (Individuals)	30 777	45 617	37 516	39 056	41 702	39 369	42 825
	Juridiska personer (Legal entities)	6 426	5 479	7 575	6 254	5 135	3 981	4 809
	Summa (Total)	37 203	51 096	45 091	45 310	46 837	43 350	47 634
	Andel fysiska personer (Fraction individuals)	83%	89%	83%	86%	89%	91%	90%
Belopp, mnkr (Value, MSEK)	Fysiska personer (Individuals)	458	595	625	755	797	916	1 288
	Juridiska personer (Legal entities)	141	207	164	175	256	189	280
	Summa (Total)	599	802	789	930	1 053	1 105	1 567
	Andel fysiska personer (Fraction individuals)	76%	74%	79%	81%	76%	83%	82%
Genomsnitt, kr (Average value, SEK)	Fysiska personer (Individuals)	14 881	13 043	16 660	19 331	19 112	23 277	30 069
	Juridiska personer (Legal entities)	21 942	37 781	21 650	27 982	49 854	47 414	58 121

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik

10.15 Tabell

Skattetilläggen (SKT), fördelning på olika deklarationsformulär, oriktig uppgift, taxeringen 2000

Tax surcharge (TSC) on different tax forms, incorrect information, assessment year 2000

Blankett Tax form	Antal SKT Number TSC	Andel av summa SKT Share of sum TSC	Andel av deklarationerna Share of tax returns	Belopp Value	Andel av belopp Share of value	Genomsnittligt SKT-belopp, kr Average value of TSC, SEK	Antal deklarationer Number of tax returns
FD	8 633	60%	0,15%	36 970 565	26%	4 282	5 650 101
SD1	4 567	32%	0,35%	46 184 658	32%	10 113	1 313 227
SD2	922	6%	0,32%	48 493 469	34%	52 596	291 985
SD3	25	0%	0,03%	9 060 405	6%	362 416	84 469
SD4	174	1%	0,13%	1 577 286	1%	9 065	131 479
Summa SKT oriktig uppgift (Sum TSC incorrect information)	14 321	100%	0,19%	142 286 383	100%	9 936	7 471 261
SKT totalt (TSC total)	45 325			1 112 375 149		24 542	
Andel SKT oriktig uppgift (Share TSC incorrect information)	32%			13%			

Skattetillägg för oriktig uppgift

Som ovan nämnts har RSV under år 2002 närmare undersökt tillämpningen av skattetillägg. Bland annat redovisas⁶ särskilda undersökningar avseende skattetillägg för oriktig uppgift vid taxeringen år 2000.

Oriktig uppgift svarade för drygt 30 procent av antalet skattetillägg och för ca 13 procent av skattetilläggsbeloppet. Antalsmässigt berörs FD av flest skattetillägg men beloppsmässigt fördelar sig skattetilläggen för oriktig uppgift tämligen jämnt mellan FD, SD1 och SD2. Det är ungefär dubbelt så vanligt (mätt som andel av deklARATIONERNA) med skattetillägg i näringsverksamhet (SD1 och SD2) jämfört med de som inte har näringsverksamhet (FD). Cirka fem procent av alla deklARATIONERNA ändrades år 2000 på skattemyndighetens initiativ men endast två promille av deklARATIONERNA fick skattetillägg för oriktig uppgift, vilket således motsvarar knappt fyra procent av de ändrade deklARATIONERNA.

Sammanfattningsvis är cirka 70 procent av alla skattetillägg vid den årliga taxeringen sådana som påförts för att den skattskyldige inte deklarerat (skönstaxering) och nästan 90 procent av summa skattetillägg avser skattetillägg vid skönstaxering. Nio av tio skattetillägg som påförs till följd av oriktig uppgift vid deklARATIONERNA är på mindre än 10 000 kr.

En närmare undersökning av hur underlagen för skattetillägg fördelar sig visade att inkomstslaget kapi-

tal beräknas svara för mer än hälften av antalet skattetillägg och cirka en fjärdedel av skattetilläggsbeloppet. Skattetilläggen för juridiska personers näringsverksamhet och dito underskott svarar för 13 procent av antalet skattetillägg och 49 procent av skattetilläggsbeloppet.

Skattetillägg efter olika procentsatser

Skattetillägg kan som ovan nämnts tas ut efter olika procentsatser. När det gäller *inkomstskatten* är skattetilläggen normalt 40 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. Skattetillägget är 20 % när skattemyndigheten har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten. Skattetillägget är 10 % när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämställd fråga. För underskott gäller särskilda regler.

När det gäller *andra skatter* än inkomstskatten är procentsatserna för skattetillägg i motsvarande situationer hälften av de som gäller för inkomstskatten.

Först genom införande av skattekonto finns möjlighet att visa hur reglerna om skilda procentsatser utfallit. Uppföljningsdatabasen GIN-Skatt ger nämligen möjligheter till statistik som tidigare saknades. Tabellen nedan avser de skatter som redovisas i *skattedeclaration*.

10.16 Tabell

Skattetillägg, tillämpning av olika procentsatser vid beskattningsbeslut 2001

Tax surcharge, applied percentage rate, decisions during 2001

Skattetillägg Tax surcharge	Arbetsgivaravgifter Employer's contribution			Avdragen skatt Tax deduction			Mervärdesskatt VAT		
Procentsats (Percent applied)	20	10	5	20	10	5	20	10	5
Antal i % (Number)	84,1%	15,8%	0,1%	83,7%	16,2%	0,1%	97,3%	0,5%	2,2%
Belopp i % (Value)	89,6%	12,0%	0,0%	86,0%	13,9%	0,0%	95,8%	0,6%	3,7%
Relativ förändring mot år 2000 (Change since year 2000)									
Antal i % (Number)	-1,9%	1,9%	0,0%	-2,3%	2,2%	0,0%	-0,7%	-0,2%	0,8%
Belopp i % (Value)	2,8%	-1,0%	-0,2%	3,8%	-3,7%	-0,1%	3,6%	0,0%	-3,6%

Källa: GIN-skatt E.2.1-3

⁶ RSV Rapport 2002:14, avsnitt 3.6

Den lägsta procentsatsen fem procent – som främst avser fall då den skattskyldige redovisat på fel beskattningsperiod – har obetydlig omfattning antals- och beloppsmässigt för arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Vad gäller mervärdesskatten svarar den lägsta procentsatsen för hela 3,7 procent av skattetilläggsbeloppet dvs. cirka 13 procent av det totala underlaget. Omvänt gäller att skattetilläggsatsen 10 procent praktiskt taget aldrig används inom mervärdesskatteområdet medan den procentsatsen används betydligt oftare när det gäller arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Under år 2001 har inträffat en förskjutning, antalsmässigt sett, från fullt skattetillägg (20 procent), till de lägre procentsatserna.

Säkra uppgifter saknas om i vilken utsträckning skattetillägg vid inkomstbeskattningen påförs efter de olika procentsatserna (40-20-10). Vid en överslagsmässig beräkning⁷ uppskattas skattetillägg vid taxeringen år 2000 ha utgått efter högsta procentsatsen⁸ i 71 procent av fallen, efter den mellersta procentsatsen i 28 procent av fallen och slutligen efter lägsta procentsatsen i 1 procent av fallen. Det är alltså betydligt vanligare att lägre procentsatser tillämpas inom inkomstskatten.

10.4.2 Förseningsavgifter

I syfte att de skattskyldiga ska deklarerat i rätt tid finns en sanktion i form av förseningsavgift. Förseningsavgift gäller således deklarationen som sådan. Vid försenad *betalning* av skatten finns andra sanktioner som inte behandlas här. Nämnas ska bara att genom skattebetalningslagen (1997:483) infördes fr.o.m. år 1998 det s.k. skattekontot – ett slags skatteavräkningskonto där skattebetalningarna inte är kopplade till respektive skatt eller avgift. Vid underskott på kontot debiteras

10.17 Tabell

Antal beslut förseningsavgifter 1999-2001

Number of decisions on late filing charge, 1999-2001

År Year	1999	2000	2001
Självdeklaration (Income Tax Return)	75 526	99 686	92 017
Fastighetsdeklaration ¹⁾ (Real estate Tax Return)	717	3 480	765
Skattedeklaration ²⁾ (Monthly VAT and PAYE return)	30 920	169 501	173 633
Punktskatter (Excise duties)	1 962	1 862	2 018
Totalt antal (Grand total)	109 125	274 529	268 433

Fr.o.m. 1998 har uppboordsdeklaration och mervärdesskattedeklaration ersatts av en gemensam skattedeklaration. Dessförinnan saknar statistiken uppgift om antalet förseningsavgifter.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt

⁷ RSV Rapport 2002.14, avsnitt 3.6.3

⁸ Vid årlig taxering förekommer också mervärdesskatt så procentsiffrorna är inte i alla fall 40/20/10 procent.

⁹ Fram till och med år 1992 fanns förseningsavgift, 100 kr, vid försenad mervärdesskatte- eller uppboordsdeklaration. Men därutöver fanns sanktioner mot försenad betalning av skatt och avgift och dessa uttogs som s.k. rest- och tilläggsavgifter. Från och med uppboordsåret 1993 slopades dåvarande sanktioner inklusive förseningsavgiften och infördes i stället dröjsmålsavgift som dock enbart träffade försenad betalning. Förseningsavgifter i vanlig bemärkelse har således inte funnits under tiden 1993-1997 vad gäller mervärdesskatte- eller uppboordsdeklaration (för arbetsgivaravgifter och källskatt).

ränta beräknad dag för dag. Detta system ersätter det tidigare systemet med kvarskatteavgift, ränta på överskjutande skatt, dröjsmålsränta och respitränta.⁹ På inkomstskatteområdet (5 kap 5§ taxeringslagen) är förseningsavgiften 500 kr för fysiska personer och 1 000 kr för juridiska personer. Avgiften fyrdubblas om deklarationen kommer in efter den 1 augusti.

På inkomstskatteområdet (5 kap 5§ taxeringslagen) är förseningsavgiften 500 kr för fysiska personer och 1 000 kr för juridiska personer. Avgiften fyrdubblas om deklarationen kommer in efter den 1 augusti.

Förseningsavgift även för skattedeklarationen

Samtidigt med skattekontot infördes en ny skattedeklaration med gemensam redovisning av mervärdesskatt, källskatt och arbetsgivaravgifter i en och samma redovisningshandling. Förseningsavgift infördes på 1 000 kr om skattedeklaration lämnas för sent.

Punktskatterna omfattas ännu inte av skattekontosystemet. Här gäller sedan år 1988 att förseningsavgiften i normalfallet uppgår till 300 kr.

År 2000 skedde en markant ökning i antalet förseningsavgifter. Dels börjande man fullt ut tillämpa systemet inom ramen för skattekontosystemet dels prioriterade skatteförvaltningen år 2000 förseningsavgifterna inom inkomstskatten. Syftet var att i ökad utsträckning få in deklarationerna i tid för att hinna med deklarationsgranskningen.

10.18 Tabell

Nettobelopp, förseningsavgifter, 1999-2001, tkr

Netvalue, late filing charges, 1999-2001, KSEK

År Year	1999	2000	2001
Självdeklaration (Income Tax Return)	119 903	132 853	129 960
Fastighetsdeklaration (Real estate Tax Return)	846	3 592	664
Skattedeklaration (Monthly VAT and PAYE return)	29 460	145 967	147 275
Punktskatter (Excise duties)	1 148	716	820
Totalt antal (Grand total)	151 357	283 128	278 719

Fr.o.m. 1998 har uppboordsdeklaration och mervärdesskattedeklaration ersatts av en gemensam skattedeklaration. Dessförinnan saknar statistiken uppgift om antalet förseningsavgifter.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt

Beloppsmässigt sett är förseningsavgifterna på skattedeklaration nu högre än förseningsavgifterna för övriga skatteområden tillsammans.

Förseningsavgifterna vid den årliga taxeringen

Omfattningen av antalet beslut om förseningsavgift framgår av 10.19 Tabell.

Det är fysiska personer som antals- och beloppsmässigt svarar för den alldeles övervägande andelen förseningsavgifter vid den årliga taxeringen och dessa andelar förefaller stabila. Den genomsnittliga förseningsavgiften, för främst juridisk person, minskar tredmässigt.

10.5 Skattebrott m.m.

10.5.1 Skattebrottslagen

För att förhindra skattefuskar finns ett straffrättsligt sanktionssystem, främst skattebrottslagen.¹⁰ Lagstiftningen tar företrädesvis sikte på förfaranden som avser större belopp och görs uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Skattebrottsutredningar har i regel föregåtts av en brottsanmälan från skattemyndigheten. Åklagaren prövar om förutsättning finns för att väcka åtal i domstol. Allmänna domstolar med tingsrätt som första instans prövar om den tilltalade gjort sig skyldig till brott.

I Sverige fanns inom skatteområdet – intill den 1 juli 1996 – kriminaliserade förfaranden reglerade främst i skattebrottslagen (1971:69) och i uppbördslagen (1953:272). Bestämmelserna i uppbördslagen tog sikte på åsidosättanden av bestämmelserna för arbetsgivare att göra skatteavdrag och till statsverket betala in innehållen preliminärskatt. Genom skattebrottslagens nya utformning fr.o.m. 1 juli 1996 samlades straffbestämmelser i skilda skatteförfattningar i den nya skattebrottslagen. Sålunda har straffbestämmelserna i uppbördslagen fr.o.m. 1 juli, 1996 inarbetats i skattebrottslagen. Vidare är lagen

generellt tillämplig på skatter och skattebrottet har utformats som ett farebrott med ett enhetligt subjektivt rekvisit. Det räcker således att förfarandet medfört fara att skattedebiteringen blir för låg.

10.5.2 BRÅ ansvarar för den officiella statistiken inom rättsväsendet

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) ansvarar sedan år 1994 för Sveriges officiella statistik inom rättsväsendet. Till grund för statistiken över anmälda och uppklarade brott ligger uppgifter från polis och åklagare. Anmälda brott avser anmälningar som inkommit under ett visst kalenderår. Principerna för registrering av brott i Sverige skiljer sig från många andra länders. Även om de juridiska brottsdefinitionerna är lika kan praxis för hur olika typer av händelser ska kategoriseras variera. Exempelvis gäller i Sverige att försök, förberedelse och stämpling till brott redovisas som fullbordade brott. Den svenska statistiken omfattar varje upptagen brottsanmälan även om det senare skulle visa sig att tillräcklig bevisning inte finns. Vidare omfattar den svenska statistiken flera brott av samma typ mot samma offer. Man kan således säga att för de flesta brottstyper maximerar den svenska statistiken antalet anmälda brott.

I lagföringsstatistiken utgår man från lagföringarna varmed avses domar i tingsrätt – alltså för närvarande endast första instans – samt beslut om strafförelägganden och åtalsunderlåtelse som fattas av åklagare. Uppgifterna hämtas från rättsväsendets informationssystem. Domarna klassificeras efter huvudbrott och huvudpåföljd. Med huvudbrott avses det brott som har det strängaste straffet i straffskalan och med huvudpåföljd avses den mest ingripande om domen innehåller flera påföljder.

10.19 Tabell

Förseningsavgifter vid årlig taxering 1992-2001

Late filing charges at annual assessment 1992-2001

		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Antal (Number)	Fysiska personer (Individuals)	50 930	66 357	59 822	58 637	58 299	82 490	72 552
	Juridiska personer (Legal entities)	15 528	13 722	15 406	14 213	13 271	17 196	17 465
	Summa (Total)	66 458	80 079	75 228	72 850	71 570	99 686	90 017
	Andel fysiska personer (Fraction individuals)	77%	83%	80%	80%	81%	83%	81%
Belopp, mnkr (Value, MSEK)	Fysiska personer (Individuals)	76	91	85	86	89	101	96
	Juridiska personer (Legal entities)	42	33	35	35	32	32	34
	Summa (Total)	117	124	120	121	120	133	130
	Andel fysiska personer (Fraction individuals)	65%	73%	71%	71%	74%	76%	74%
Genomsnitt, kr (Average value, SEK)	Fysiska personer (Individuals)	1 492	1 371	1 421	1 467	1 528	1 224	1 324
	Juridiska personer (Legal entities)	2 705	2 405	2 272	2 463	2 374	1 861	1 939

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt

¹⁰ Vid in- eller utförelse ska i vissa fall tull, annan skatt eller avgift betalas. Den som bryter mot sådana bestämmelser straffas inte efter skattebrottslagen utan med stöd av lagen (1960:418) om varusmuggling. Vidare finns straffbestämmelser i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Den lagen innehåller också bestämmelser om transporttillägg om 20 % och uttas på samma sätt som skatt enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Ifrågasvarande bestämmelser behandlas inte här.

10.5.3 Anmälningar av skattebrott

Riksskatteverket har uppgifter om antalet anmälningar om brottsmisstanke som skattemyndigheterna gjort (årlig manuell insamling och sammanställning).

Någon absolut gräns för när ett skatteundandragande kan vara straffbart enligt skattebrottslagen finns inte. När bestämmelserna om skattetillägg tillkom, vilket var samtidigt med skattebrottslagens införande, klargjordes i förarbetena att skattetillägg skulle vara den enda sanktionen såvida inte det undanhållna beloppet uppgick till betydande belopp. Högsta domstolen, HD, har prövat beloppsgränsen i två mål.¹¹ HD uttalade att det inte kunde komma i fråga att fastställa någon exakt gräns till ledning för domstolarnas rättstillämpning av vad som skall anses utgöra betydande belopp. HD fastslog emellertid att gränsen i allmänhet kunde sättas vid ungefär ett basbelopp.

Enligt RSV:s riktlinjer för åtalsanmälan ska brottsanmälan avseende skattebrott numera göras när den undandragna skatten överstiger ett prisbasbelopp¹².

Vem som helst kan anmäla misstanke om brott. Det är dock endast undantagsvis som andra än skattemyndigheterna kan underbygga sin anmälan med uppgifter om innehållet i deklarationer etc. 10.20 Tabell uppger skattemyndigheternas anmälningar och inte antalet anmälningar enligt kriminalstatistiken.¹³

När det gäller minskningen av antalet anmälda brott enligt uppbördslagen avser de nästan uteslutande brott enligt bestämmelserna i 81 § uppbördslagen som kriminaliserade att man inte betalade in preliminärskatt för anställda. Under 1990-talet har det förts en diskussion om att avkriminalisera detta betalbrott. Riksdagen beslutade 1997 att ifrågakvarande kriminalisering skulle upphöra fr.o.m. 1 november 1997 (SFS 1997:486). Riksåklagaren har i skrivelse dessförinnan (dnr 1997/0857) menat att resurser inte bör läggas ner på utredningar och målen bör kunna avskrivas, nedläggas eller åtalsunderlåtas. Detta är sannolikt orsaken till nedgången redan år 1997. Inga anmälningar avseende uppbördsbrott har gjorts efter år 1998.

Under perioden 1983-1999 minskade även anmälningarna avseende skattebrott sannolikt främst på de allt större kraven på anmälningarna och ett motstånd från skattemyndigheternas sida att anmäla brott då balanserna av gamla ärenden var omfattande i rätts-

systemet. Minskningen av antalet anmälningar under den tiden bedöms emellertid också ha varit en effekt av minskade resurser för skattekontroll och färre genomförda skatterevisorer. Den stora minskningen just år 1999 bedöms bero på att kvalificerade skatterevisorer överfördes till de nybildade skattebrottsenheterna det året. Skattebrottsenheterna har bildats för att i första hand hjälpa åklagarna att utreda brottsanmälningar från skattemyndigheterna. Den ökning av antalet anmälningar som skett 2000-2001 bedöms bero på en ökad vilja att anmäla brott, se även 10.21 Tabell.

Skattemyndigheterna har utöver skattebrott anmälningskyldighet för bokföringsbrott, överträdelse av låneförbudet, och vissa andra brott. Skattemyndigheterna kan anmäla även andra brott som förfalskning, bedrägeri och överträdelse av näringsförbud. Den totala mängden brottsanmälningar framgår av tabellen nedan. Av tabellen framgår att skatteregion Stockholm ligger över riksnivån när det gäller skattemyndigheternas anmälningar över misstänkta brott.

Den totalt anmälda brottsligheten och förmögenhetsbrottsligheten räknat på medelfolkmängden är enligt

10.21 Tabell

Skattemyndigheternas samtliga brottsanmälningar antal och index för skatteregionerna för summa anmälningar 1999-2001, i förhållande till riket beräknat efter antalet deklarationskyldiga fysiska personer år 2001

Number of reports to prosecutors from tax authorities and index for tax regions related to the numbers of individuals liable file an income tax return in 2001

Skattemyndighet / År	1999	2000	2001	1999-2001	Index
1 Stockholm*	529	395	501	1 425	121%
5 Linköping	130	153	189	472	105%
7 Växjö	142	192	186	520	101%
12 Malmö	175	238	248	661	97%
14 Göteborg	217	315	323	855	94%
18 Örebro	61	70	119	250	74%
19 Västerås	104	139	124	367	75%
21 Gävle	128	147	159	434	124%
23 Östersund	47	86	64	197	83%
25 Luleå	78	104	104	286	90%
Riket	1 611	1 839	2 017	5 467	100%

Källa: Riksskatteverkets åtalsstatistik

10.20 Tabell

Skattemyndighetens anmälningar om skatte- och uppbördsbrott 1983-2001

Offences reported by tax authorities under Tax Fraud Act and the Tax Collection Act 1983-2001

År Year	1983	1985	1987	1989	1991	1993	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Skattebrottslagen (Tax Crime Law)	3 330	2 177	1 914	1 852	1 619	2 003	2 263	1 999	2 013	1 613	1 483	1 762	1 850
Uppbördslagen (Tax Collection Law)	1 812	1 548	1 582	1 412	1 862	1 071	974	891	282	33	0	0	0
Summa (Sum)	5 142	3 725	3 496	3 264	3 481	3 074	3 237	2 890	2 295	1 646	1 483	1 762	1 850

Källa: RSV

Ann. I statistiken ingår åren 1999-2001 det totala antalet brottsanmälningar från skattemyndigheten i Stockholm utan uppdelning på vad brottet avser bl.a. ingår således bokföringsbrott.

¹¹ NJA 1984 s 384 och NJA 1984 s 520.

¹² Ett prisbasbelopp år 2001 motsvarar 37 700 kr

¹³ RSV:s statistik motsvarar under senare år antalet misstänkta personer.

den officiella kriminalstatistiken högst i Stockholmsregionen. Av tabellen framgår emellertid också att Gävle är den skatteregion som uppvisar den högsta anmälda brottsligheten – index i förhållande till riket. Enligt den officiella kriminalstatistiken har de i skatteregion Gävle ingående länen, Gävleborg och Dalarna, lägre anmäld förmögenhetsbrottslighet och lägre anmäld brottslighet totalt räknat på medelfolkmängden. Som så ofta när det gäller statistik rörande brottslighet speglar statistiken mer myndigheternas insatser än den bakomliggande brottsligheten.

10.5.4 Skattemyndigheterna biträder i brottsutredningar

Sedan den 1 januari 1998 kan skattemyndigheterna på eget ansvar handlägga brottsutredningar om ekonomisk brottslighet. Lagen (1997:1024) om skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar gör det möjligt för en åklagare vid Ekobrottsmyndigheten (EBM) eller inom det allmänna åklagarväsendet, att begära biträde av en skattebrottsenhet (SBE) för att genomföra en förundersökning av vissa brott främst inom skatteområdet. Om åklagaren finner att det finns särskilda skäl, får skattemyndighet också medverka i utredningar av annan brottslighet.

Skattebrottsenheternas verksamhet har hittills varit inriktad på förundersökningar. För att bredda verksamheten enligt de möjligheter som lagen medger, utreds för närvarande förutsättningar och rutiner för att även bedriva förenklad brottsutredning, spaning, underrättelseverksamhet och förebyggande verksamhet i fråga om brott inom skatteområdet. Även möjligheterna att bygga upp ett ADB-stöd för den brottsutredande verksamheten utreds.

Straffprocessuella åtgärder ska däremot verkställas av polisen. SBE är organisatoriskt avskilda enheter som är självständiga från skattemyndigheternas verksamhet i övrigt, för att undvika att den brottsutredande funktionen sammanblandas med skattemyndigheternas andra funktioner.

Verksamheten vid SBE har byggts upp successivt. Den första etappen startade 1998 med att enheter bildades vid SKM i Stockholm, Göteborg och Malmö. I den andra etappen har enheter bildats vid de övriga sju skattemyndigheterna. Under år 1998 bestod verksamheten vid SBE huvudsakligen i rekrytering och utbildning av personal och i att utveckla rutiner och etablera kontakter. Vid utgången av år 2000 fanns ca 100 personer anställda på skattebrottsenheterna och vid utgången av år 2001 fanns 131 personer anställda.

Under år 2001 har RSV på regeringens uppdrag utvärderat skattebrottsenheterna.¹⁴ Samtidigt har riksdagens revisorer utvärderat myndighetssamverkan mot ekonomisk brottslighet.¹⁵ Den bild som tecknas i de två utredningarna överensstämmer. Revisorerna konstaterar (s.64) att ”vad gäller skattebrottsenheterna var motivet

att skattebrottsutredarna med sin kompetens och närhet till skattemyndigheterna skulle vara bäst lämpade att utreda skattebrott. I granskningen har inte framkommit annat än att detta också är fallet.”

10.22 Tabell

Antal avslutade ärenden vid skattebrottsenheterna 1999-2001

Number of closed cases at Tax Fraud Units in year 1999-2001

År Year	Antal ärenden Number of criminal cases	Antal utredda brott Number of investigated crimes	Antal för brott misstänkta personer Number of persons suspected of crime
1999	258	913	306
2000	463	2 188	553
2001	659	2 697	811
Förändring (Change) 2000-2001	42%	23%	47%

Källa: RSV

Verksamheten vid skattebrottsenheterna är under fortsatt uppbyggnad med målet att enheterna år 2004 ska omfatta 200 personer. Den operativa verksamheten vid skattebrottsenheterna ökar i takt med uppbyggnaden av enheterna vilket framgår av 10.22 Tabell.

10.5.5 Domar

I 10.23 Tabell visas utvecklingen av antalet dömda enligt skattebrottslagen där brott mot skattebrottslagen varit huvudbrottet och vilken huvudpåföljd som domstolen då utmätt.

Domarna koncentrerade på allvarigare skattebrott

Det förefaller av relationerna mellan huvudpåföljderna att döma som om domstolarna under 1990-talet behandlar allt allvarigare skattebrott eftersom det – med undantag för år 1997 – främst är antalet rena bötesstraff som minskar. Det finns inte någon statistik om storleken på de undanhållna inkomster etc. som legat till grund för domarna i fråga.

Rättegångsbalkens regler om strafföreläggande innebär att frågan om ansvar för brott som hör under allmänt åtal inte prövas av domstol utan av åklagare. Strafföreläggande innebär att den misstänkte för godkännande föreläggs ett straff. Fr.o.m. år 1997 kan man även få villkorlig dom genom strafföreläggande, vilket bedöms vara orsaken till en ökad användning av strafföreläggandeinstitutet.

Villkorlig dom förenas vanligen med böter. Domstolen kan dock numera även döma även till påföljden samhällstjänst. År 2001 fick 64 personer villkorlig dom förenad med samhällstjänst och de avsåg i 56 fall skattebrott, i sju fall grovt skattebrott och i ett fall försvårande av skattekontroll.

¹⁴ En ny kraft i ekobrottsbekämpningen. En utvärdering av skattebrottsenheterna. Riksskatteverket. RSV Rapport 2001:7

¹⁵ Myndighetssamverkan mot ekonomisk brottslighet. Riksdagens revisorer. Rapport 2001/02:3

10.23 Tabell

Skattebrottslagen, antal personer som lagförts efter huvudbrott och huvudpåföljd 1983-2001

The Tax Fraud Act, number of persons who assented to summary fines imposed by a prosecutor or were sentenced by court, by principal offence and principal sanction 1983-2001

År Year	1983	1985	1987	1989	1991	1993	1995	1997	1999	2000	2001
Huvudbrott *) (Main crime)											
Skattebrott, 2§ (Tax crime)	401	263	199	89	72	50	98	147	106	117	140
Skatteförseelse, 3§ (Tax offence)	37	18	12	1	-	1	2	4	-	41	3
Grovt skattebrott, 4§ (Heinous tax crime)	136	146	145	81	70	95	108	103	102	108	122
Värdslös skatteuppgift, 5§ (Negligent tax specification)	92	37	29	16	15	13	21	57	12	23	31
Skatteavdragsbrott, 6§, **) (Tax-deduction crime)	-	-	-	-	-	-	-	16	-	-	0
Skatte-/uppbördsredovisningsbrott 7-9§ (Tax-/collection accounting crime)	248	223	223	168	157	122	39	53	25	24	24
Försvärande av skattekontroll, 10§ (Aggravation of tax control)	234	189	63	33	32	18	3	26	20	59	40
Summa (Total)	1 148	876	671	388	346	299	271	406	265	372	360
Huvudpåföljd: (Main sanction)											
Fängelse (Prison)	317	254	203	106	70	100	128	140	119	102	120
Skyddsstillsyn (Probation)	8	7	5	4	5	7	0	7	3	5	4
Villkorlig dom (Suspended sentence)	391	290	180	108	97	61	109	135	83	99	144
Böter (Fine)	416	313	267	165	168	121	29	100	28	26	27
Strafförelägganden (Order of summary punishment)	4	6	11	2	3	8	1	19	29	139	65
Annan påföljd (Other sanction)	12	6	5	3	3	2	4	5	3	1	0
Summa (Total)	1 148	876	671	388	346	299	271	406	265	372	360
Åtalsunderlåtelse (Charges withdrawn)	58	60	46	38	28	21	22	41	7	39	16

*) Flertalet brott i skattebrottslagen hade före år 1997 andra benämningar.

**) Före år 1997 fanns inga huvudbrott enligt denna paragraf eftersom den innebar att bestämmelse i brottsbalken i stället skulle tillämpas.

***) Åtalsunderlåtelse är knutna till ett visst huvudbrott - de har dock inte medräknats - utan redovisa för sig.

Källa: BRÅ, officiella kriminalstatistiken

Tabellen ovan upptar bara de fall skattebrottet var det allvarligaste brottet. Av lagföringsstatistiken kan man emellertid också få fram i vilken utsträckning en lagbestämmelse överhuvud taget varit med i domstolarernas eller åklagarnas avgörande dvs. i lagföringen.

Antalet lagföringar ökar åter

I 10.24 Tabell har angetts de nuvarande beteckningarna på brotten. Tämmligen stora förändringar och omdisponeringar har skett i lagen särskilt vad gäller innehållet i paragraferna 6-9. Beträffande tillämpningen av 6 § skattebrottslagen var innehållet i den bestämmelsen följande intill 1 juli 1997: "För försök till skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri dömes till ansvar enligt 23 kap. 1 § brottsbalken". Att 6 § skattebrottslagen ändå kom att tillämpas redan år 1995 hänger samman med att man i samband med införandet av ett förbud mot analogisk tillämpning av straffbud i brottsbalken (prop. 1993/94: 130) också ändrade i 2 § skattebrottslagen. Efter ändring blev 2§ skattebrottslagen också uttryckligen tillämplig även i fall då något skattebeslut inte har fattats t.ex. till följd av den skattskyldige helt underlåtit att avge självdeklaration.

Tabellen omfattar en tioårsperiod. Antalet lagföringar under den senaste femårsperioden har ökat med 45 pro-

cent. Skattebrottsenheterna inrättades i juli 1998 och kom i operativ verksamhet år 1999. Åren 1999-2001 ökar lagföringen av skattebrott, vilket bedöms vara en effekt av skattebrottsenheternas tillkomst.

Straffbestämmelserna i uppbördslagen tillämpas inte längre

Hela uppbördslagen upphävdes när skattebetalningslagen infördes men själva straffbestämmelserna överfördes som nämnts till skattebrottslagen den 1 juli 1997. Straffbestämmelserna i uppbördslagen tillämpas dock på brott som begåtts dessförinnan. Lagföring har dock inte skett vare sig år 2000 eller år 2001. För uppgifter om tillämpningen av straffbestämmelserna i uppbördslagen hänvisas därför till Skattestatistisk årsbok år 2001.

10.5.6 Straffmätning

Den genomsnittliga strafftiden för brott enligt skattebrottslagen kan variera mycket mellan olika år främst beroende på att antalet som döms till mycket långa frihetsstraff kan skilja sig mycket mellan åren. Fängelsestraff utdömdes år 2001 endast för skattebrott och grovt skattebrott. För skattebrott var – när fängelse utdömdes

10.24 Tabell

Skattebrottslagen, antal personer som lagförts för brott (huvudbrott och bibrott) 1991-2001

Tax Fraud Act, number of persons found guilty of criminal offence (principal and secondary offence) 1991-2001

Straffbestämmelse Section of law	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	Summa lagföringar 1992-1996 (5 år) Sum of court decisions	Summa lagföringar 1997-2001 (5 år) Sum of court decisions	Förändring Change
Skattebrott, 2§ (Tax crime)	114	127	117	128	191	175	301	285	367	424	380	738	1 757	138%
Skatteförseelse, 3§ (Tax offence)	6	0	3	2	5	9	9	5	4	49	8	19	75	295%
Grovt skattebrott, 4§ (Heinous tax crime)	79	103	107	110	122	138	163	143	278	222	265	580	1 071	85%
Vårdslös skatteuppgift, 5§ (Negligent tax specification)	23	17	19	17	30	37	70	40	27	54	51	120	242	102%
Skatteavdragsbrott, 6§, ** (Tax-deduction crime)	0	0	0	0	46	54	93	19	17	7	6	100	142	-
Skatteredovisningsbrott 7§ (Tax accounting crime)	105	107	88	83	85	66	79	66	38	37	40	429	260	-39%
Vårdslös skatteredovisning, 8 § (Negligent tax specification)	7	5	2	5	3	12	18	23	16	18	16	27	91	237%
Vårdslös uppbördsredovisning, 9 § (Negligent tax collection accounting)	238	233	168	152	163	176	131	53	19	11	0	892	214	-76%
Försvärande av skattekontroll, 10 § (Aggravation of tax control)	60	31	35	24	14	23	45	75	63	135	239	127	557	339%
Antal lagföringar (Number of court decisions)	632	623	539	521	659	690	909	709	829	957	1 005	3 032	4 409	45%

Källa: BRÅ, Officiella kriminalstatistiken

– den genomsnittliga fängelsestiden 3,9 månader och för grovt skattebrott 18,1 mån.

Variationerna mellan åren är stora men med en svag långsiktig trend att det totala antalet fängelseår ökar. Av de 120 fängelsstraffen var 50 hänförliga till Stockholms län, 22 till Västra Götaland och 18 till Skåne län.

År 2001 bötfölls genom strafföreläggande och dom 164 personer att betala böter för brott mot skattebrottslagen. Av dessa avsåg 63 fall skattebrott, 39 försvärande av skattekontroll och 30 vårdslös skatteuppgift. Det totala bötesbeloppet för brott mot skattebrottslagen uppskattas¹⁶ till drygt 4 miljoner kronor. De totala böterna som utdöms för brott mot skattebrottslagen ligger således i storleksordningen en promille av de belopp netto som påfördes i skattetillägg samma år.

Domstol kan meddela en person näringsförbud, enligt lagen (1986:436) om näringsförbud, för tre till tio år om han grovt åsidosatt vad som ålegat honom i näringsverksamhet. Bl.a. kan näringsförbud meddelas den som i avsevärd omfattning underlåtit att betala skatt, tull eller avgift.

10.25 Tabell

Antal personer dömda till fängelsestraff, genomsnittlig strafftid och totalt antal fängelseår

Number of persons sentenced by a court to prison, average punishment (months) and total number of years in prison

År Year	Antal fängelsestraff Number of punishments	Genomsnittlig strafftid, mån Average punishment, months	Summa fängelseår Total years in prison
1991	70	10,3	60
1992	92	15,2	117
1993	100	12,3	103
1994	101	14,0	118
1995	128	12,1	129
1996	145	14,6	176
1997	140	10,3	120
1998	135	11,3	127
1999	120	14,8	148
2000	103	15,9	136
2001	120	16,7	167

¹⁶ Dagsbotens storlek beror på inkomst och försörjningsbörda. Beräkningen är baserad på antagandet av en dagsbot på 170 kr – vilket är dagsboten för en person med 200 tusen i årsinkomst och som inte har några barn.

10.26 Tabell

Antal näringsförbud 1990-2001

Number of prohibitions of business activity 1990-2001

År Year	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Nya näringsförbud (New bans)	38	36	50	49	50	60	48	83	95	70	140	92
Totalt vid årets slut (Total at the end of the year)	141	154	156	163	162	173	177	215	262	318	399	422

Källa: RSV och PRV

Omfattningen av näringsförbud framgår av 10.26 Tabell.

Trenden är att såväl antalet nya näringsförbud som längden på näringsförbuden ökar vilket gör att antalet näringsförbud i kraft vid årets slut ökar.

10.6 Skattebrottslingen

Brottsförebyggande rådet har i år 2002 undersökt skattebrottslingens sociala bakgrund för att bl.a. se om den skiljer sig från normalbefolkningen eller den sociala bakgrund som tjuvar har.

I undersökningen¹⁷ har man sökt svar på följande frågor:

- Vad kännetecknar den sociala bakgrunden hos personer som blir lagförda för skattebrott respektive stöld?
- Hur ser personernas tidigare och efterföljande brottsbelastning ut?
- Vilka misstänkta skattebrottslingar hamnar inte inför skranket?
- Vilken typ av handlingar har de dömda för skattebrott begått?

Vilka personer som misstänks eller döms för skattebrott beror i stor utsträckning på inriktningen och genomförande av kontrollverksamheten dvs. vilka som kontrolleras och hur kontrollen genomförs. Men den beror också på hur skattemyndigheternas personal fullgör sin skyldighet att anmäla misstänkta fall av skattebrott till åklagare och hur åklagaren bedömer skattemyndighetens anmälan och vilka utredningsresurser som finns för brottsutredningen. Utredningen utgår naturligtvis från de personer som faktiskt misstänkts eller dömts för brott.

I undersökningen har studerats personer

- som lagförts för brott mot skattebrottslagen under åren 1996-1999
- som misstänkts år 1996, men inte lagförts för brott mot skattebrottslagen åren 1996-1999

- som lagförts för stöld eller grov stöld år 1996
- som tillhör normalbefolkningen dvs. en jämförelsegrupp.

Skattebrottsenheterna inrättades den 1 juli 1998 och har byggts upp successivt. De kom igång med egen brottsutredande verksamhet först under andra halvåret 1999. Skattebrottsenheternas eventuella inverkan på studiens resultat är alltså mycket marginell.

De som döms för skattebrott har till klart övervägande del begått dem inom ramen för en näringsverksamhet. De värden som undandragits i skatt är stora och kontrasterar starkt mot de värden som de flesta för stöld döms för. Skattebrottslingen får oftare strängare straff än stöldbrottslingen.

Stöldbrottslingar har genomsnittligt sett en väsentligt mindre gynnsam social bakgrund än skattebrottslingar. Skattebrottslingen har i stort sett samma sociala bakgrund som "medelsvensson". Hans föräldrar har ungefär samma utbildning som medelsvensson men en större andel har föräldrar med höga inkomster samtidigt som en större andel har föräldrar med lägre inkomster jämfört med normalbefolkningen. Bland föräldrarna finns en viss överrepresentation av egna företagare. Det finns även en svag antydning till att gruppen lagförda för skattebrott genomsnittligt sett skiljer sig en aning från normalpopulationen när det gäller vissa bakgrundsfaktorer rörande föräldrars ålder, civilstånd och invandrarbakgrund. Tendenser som dock är klart mer påtagliga hos lagförda för stöld.

Ser man till de lagfördas egen sociala situation är även den i mångt och mycket densamma som normalbefolkningens. Skattebrottslingen är dock oftare verksam i småföretag och har något lägre utbildningsnivå.

När det gäller jämförelser mellan lagförda skattebrottslingar å ena sidan och enbart misstänkta å den andra sidan finns en svag men konsekvent tendens till att de som enbart misstänkts för skattebrott har en social bakgrund och en egen social status som är något mer gynnsam än de lagfördas. Dessa skillnader är dock påtagligt små. Huvudintrycket är att grupperna liknar varandra i stor utsträckning.

¹⁷ Jonas Ring, Skattebrottslingar och tjuvar. En jämförande studie av sociala förhållanden och brottsbelastning. Rapport BRÅ 2002.

¹⁸ lagförd nio eller fler gånger

Drygt hälften av skattebrottslingarna är lagförda sedan tidigare men bara 3-4 procent är så kallade kroniska brottslingar¹⁸. Återfallen är inom en fyraårsperiod något vanligare bland de fängelsedömda jämfört med dem som inte dömts till fängelse.

De brott som mest förekommer i skattebrottslingarnas tidigare belastning är trafikbrott och brott mot andra specialstraffrättsliga författningar. Knappt 20 procent var tidigare lagförda för olika ekobrott, främst

bokföringsbrott, samtidigt som 20 procent hade dömts för traditionella brott (tillgreppsbrott, våld, hot eller skadegörelse).

Den sociala situationen tenderar försämrats för dem som dömts för skattebrott. Andelen förvärvsarbete minskar, inkomsterna blir påtagligt lägre, fler skiljer sig och dödligheten är högre. Dessa förändringar är också mer påtagliga för dem som dömts till fängelse än de som fått annan påföljd.

Källor och lästips:

Källor:

Brottsförebyggande rådets kriminalstatistik
Riksskatteverkets verksamhetsstatistik

Lästips:

Skatte- och avgiftskriminalitet NSFS nr 36. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet. Nordstedt. 1998.

Om gratislotter och preventiv effekt. En utvärdering baserad på de skattskyldigas avdrag under inkomst av tjänst för övriga kostnader och skattemyndigheternas kontroll av detta avdrag. RSV Rapport 2001:1

En ny kraft i ekobrottsbekämpningen. En utvärdering av skattebrottsenheterna. Riksskatteverket. RSV Rapport 2001:7

Om tillämpningen av skattetillägg och skattekontrollens preventiva effekt. RSV Rapport 2002:14

Myndighetssamverkan mot ekonomisk brottslighet. Riksdagens revisorer. Rapport 2001/02:3

Jonas Ring, *Skattebrottslingar och tjuvar.* En jämförande studie av sociala förhållanden och brottsbelastning. Rapport BRÅ 2002.