

”*Nulla poena sine lege, nulla poena sine crimine, nullum crimen sine poena legali*”
(Inget straff utan lag, inget straff utan brott,
inget brott utan kriminalisering i lag)

10 Brott och straff

10.1 Inledning

Skattefel och skattefusk medför att den offentliga sektorn undandras inkomster. Fusket har skadeverkningar genom en omfördelning av skattebördan mellan olika inkomsttagare och effekterna på den samhällsekonomiska resursanvändningen. Den icke avsedda omfördelningen mellan medborgarna kan också ha negativa effekter på skattemoralen och för tilltron till det politiska systemet. Förekomsten av skattefusk har således svårbedömda men mycket viktiga effekter på det politiska systemet och samhällets funktionssätt.

I alla samhällen med skattesystem finns därför sanktioner mot överträdelse av skattelagstiftningen och ges resurser till myndigheter för att upptäcka och beivra överträdelse.

10.2 Sanktionssystem

10.2.1 Skattebrottslagen

För att förhindra skattefusk finns ett *straffrättsligt sanktionssystem*, främst skattebrottslagen. 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 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 samlades¹ 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 rekvirit. Det räcker således att förfarandet medfört fara att skattedebiteringen blir för låg.

10.2.2 Skattetillägg och förseningsavgifter

Parallellt med det straffrättsliga sanktionssystemet finns ett *administrativt sanktionssystem* med skattetillägg och förseningsavgifter.

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. 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 lett till problem i den praktiska tillämpningen. En 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 är 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. En statlig utredning (dir. 1998:34) ska före utgången av år 1999 avlämna ett betänkande.

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). Skattebetalningslagen ersätter uppbördslagen (1953:272), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt uppbördsbestämmelser och reglerna om skattetillägg m.m. i mervärdesskattelagen (1994:200).

¹) Vid in- eller utförsel 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 mineraloljeprodoter. Den lagen innehåller också bestämmelser om transporttillägg om 20% och uttas på samma sätt som skatt enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Ifrågovarande bestämmelser behandlas inte här.

Skattemyndigheten beslutar själv

När det gäller administrativa sanktioner är det skattemyndigheten själv som beslutar. 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 vara fråga om oriktiga uppgifter som skulle lett till för låg skatt. Benämningen skattetillägg avser skatter². Skattetillägg syftar till att de skattskyldiga ska vara noggranna och lämna korrekta uppgifter i sina deklarationer. Skattemyndighetens beslut kan prövas i förvaltningsdomstolar – länsrätt, kammarrätt eller Regeringsrätten. 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 "tilläggsstaxa" tillämpas i vissa fall t.ex. vid periodiseringsfel och om myndigheterna har visst kontrollmaterial.

Skattetillägg skiljer sig från straffsanktioner därigenom att skattetillägg inte påförs om skattskyldig själv rättar en felaktig deklaration. Vidare ska skattetillägg som grundar sig på skönsmässig uppskattning i avsaknad av deklaration i regel undanröjas om den skattskyldige inkommer med sådan – skattetillägget fungerar i det fallet som påtryckningsmedel.

10.3 Statistiken och dess källor

10.3.1 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.

10.3.2 Skatteförvaltningens register

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, baserar sig statistiken på de beslut som fattas i skatteförvaltningens ADB-baserade beslutsystem. Uppgifterna i beslutssystemet överförs till en databas för verksamhetsstatistik, benämnd VSTAT, varifrån uppgifter hämtats. En ny statistikdatabas, GIN-skatt, byggs successivt ut och vissa uppgifter har hämtats därifrån. Uppgifter rörande punktskatter finns i ett helt separat datorsystem som handhas av det särskilda skattekontoret i Ludvika, som tillhör skatteregion Gävle, och uppgifter har erhållits därifrån. Mindre justeringar i statistiken sker löpande.

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

10.4 Tillämpningen av det straffrättsliga sanktions-systemet

10.4.1 Anmälningar av skattebrott

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. Riksåklagaren, rikspolischefen och chefen för Riksskatteverket kom överens om de riktvärden som skulle tillämpas för begreppet betydande belopp, främst vid anmälan av misstänkta brott. Gränsen blev 3/4 basbelopp för skattebedrägeri och ett basbelopp³ för vårdslös skatteuppgift. Högsta domstolen, HD, har prövat beloppsgränsen i två mål⁴. 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.

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. Tabellen nedan uppger skattemyndigheternas anmälningar⁵ och inte antalet anmälningar enligt kriminalstatistiken.

2) 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. 3) Ett basbelopp år 1998 motsvarar 36 400 kr. 4) NJA 1984 s 384 och NJA 1984 s 520. 5) RSV:s statistik speglar av skattemyndigheterna upptäckta "fall".

10.1 Tabell.

Skattemyndighetens anmälningar om skatte- och uppbördsbrott.

Reported offences from tax authorities according to the Tax Crime Law and the Tax Collection Law.

År Year	1983	1985	1987	1989	1991	1993	1995	1996	1997	1998
Skattebrottslagen (Tax Crime Law)	3 330	2 177	1 914	1 852	1 619	2 003	2 263	1 999	2 013	1 743
Uppbördslagen (Tax Collection Law)	1 812	1 548	1 582	1 412	1 862	1 071	974	891	282	33
Summa (Sum)	5 142	3 725	3 496	3 264	3 481	3 074	3 237	2 890	2 295	1 776

Källa: Riksskatteverket.

Den över tiden minskade anmälningsfrekvensen beror sannolikt främst på de allt större kraven på anmälningarna och ett motstånd från skattemyndigheternas sida att anmäla brott då balanserna av gamla ärenden är omfattande i rättssystemet. Minskningen av antalet anmälningar under de allra senaste året bedöms vara en effekt av minskade resurser för skattekontroll.

När det gäller minskningen av antalet anmälda brott enligt uppbördslagen avser de nästan uteslutande brott enligt bestämmelserna i 81§ uppbördslagen som kriminaliserade underlåtenheten att betala in preliminärskatt för anställda. Under 1990-talet har det förts en diskussion om att avkriminalisera detta betalbrott. Riksdagen beslutade 1997 att ifrågasvarande 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 avskrivs, nedläggas eller åtalsunderlåtas. Detta är sannolikt orsaken till nedgången redan år 1997.

Den totalt anmälda brottsligheten och förmögenhetsbrottsligheten räknat på medelfolkmängden är högst i Stockholmsregionen enligt den officiella kriminalstatistiken. Av 10.2 Tabell framgår att skatteregion Stockholm ligger över riksnivån också när det gäller skattebrottslagen.

Av tabellen framgår vidare att Gävle är den skatteregion som uppvisar den högsta anmälda skattebrottsligheten – index i förhållande till riket. Enligt den officiella kriminalstatistiken för 1997 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 skattebrottslighet speglar denna mer myndigheternas insatser än den bakomliggande brottsligheten.

10.2 Tabell.

Skattemyndigheternas anmälningar enligt skattebrottslagen 1993-1998 i relation till antalet fysiska personer skattskyldiga till statlig inkomstskatt 1998 fördelat på skatteregioner. Genomsnitt och index i förhållande till riket.

Reported offences from tax authorities according to the Tax Crime Law in years 1993-1998 related to the number of taxpayers physical persons in year 1998 for tax regions. Average and index related to the national figure.

Skatteregion Tax region	Antal per 100 000 Number per 100 000			Index i förhållande till riket Index related to the national figure		
	1993-95	1996-98	1993-98	1993-95	1996-98	1993-98
Stockholm	46	36	41	139	121	130
Linköping	22	26	24	67	87	77
Växjö	30	31	31	91	106	98
Malmö	27	30	28	81	101	91
Göteborg	26	29	27	77	98	87
Örebro	26	22	24	78	74	76
Västerås	30	21	26	91	72	82
Gävle	69	45	57	206	153	181
Östersund	21	28	25	64	95	78
Luleå	25	16	21	74	56	65
Riket (National figure)	33	30	31	100	100	100

Källa: Riksskatteverket, register.

10.4.2 Domar

Nedanstående tabell visar utvecklingen av antalet dömda enligt skattebrottslagen där brott mot skattebrottslagen varit huvudbrottet och vilken huvudpåföljd som domstolen då utmätt.

10.3 Tabell.

Skattebrottslagen

Personer som godkänt strafföreläggande eller som dömts, efter huvudbrott och huvudpåföljd.

The Taxation Offences Act

Persons who assented to summary fines imposed by a prosecutor or were sentenced by court, by principal offence and principal sanction.

År Year	1983	1985	1987	1989	1991	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Huvudbrott *)											
Principal offence											
Skattebrott, 2§ (Tax crime)	401	263	199	89	72	50	63	98	101	147	132
Skatteförseelse, 3§ (Tax offence)	37	18	12	1	-	1	-	2	3	4	1
Grovt skattebrott, 4§ (Heinous tax crime)	136	146	145	81	70	95	97	108	121	103	97
Vårdslös skatteuppgift, 5§ (Negligent tax specification)	92	37	29	16	15	13	9	21	25	57	24
Skatteavdragsbrott, 6§, **) (Tax-deduction crime)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	16	0
Skatte-/uppbördsredovisningsbrott 7-9§ (Tax-/collection accounting crime)	248	223	223	168	157	122	121	39	17	53	61
Försvårande av skattekontroll, 10§ (Aggravation of tax control)	234	189	63	33	32	18	15	3	12	26	34
Summa (Sum)	1 148	876	671	388	346	299	305	271	279	406	349
Huvudpåföljd											
Principal sanction											
Fängelse (Prison)	317	254	203	106	70	100	101	128	145	140	135
Skyddstillsyn (Probation)	8	7	5	4	5	7	4	0	3	7	4
Villkorlig dom (Suspended sentence)	391	290	180	108	97	61	88	109	89	135	118
Böter (Fine)	416	313	267	165	168	121	106	29	33	100	64
Strafförelägganden (Order of summary punishment)	4	6	11	2	3	8	3	1	7	19	25
Annan påföljd (Other sanction)	12	6	5	3	3	2	3	4	2	5	3
Summa (Sum)	1 148	876	671	388	346	299	305	271	279	406	349
Åtalsunderlätelser (Charges withdrawn)	58	60	46	38	28	21	16	22	19	41	13

*) 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.

Källa: BRÅ, officiella kriminalstatistiken.

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 bötesbelopp 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.

10.3 Tabell 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 domstolarnas avgörande – i lagföringen.

10.4 Tabell.

Skattebrottslagen

Antalet personer som lagförts för brott, huvudbrott eller bibrott.

The Taxation Offences Act

Number of persons found guilty of criminal offences, both principal and secondary offence.

Straffbestämmelse	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	Summa lagföringar 1983-1990 (8 år)	Summa lagföringar 1991-1998 (8 år)	Förändring
Section of law									Sum of court decisions	Sum of court decisions	Change
Skattebrott, 2§ (Tax crime)	114	127	117	128	191	175	301	285	2 387	1 438	- 40%
Skatteförseelse, 3§ (Tax offence)	6	0	3	2	5	9	9	5	201	39	- 81%
Grovt skattebrott, 4§ (Heinous tax crime)	79	103	107	110	122	138	163	143	1 052	965	- 8%
Vårdslös skatteuppgift, 5§ (Negligent tax specification)	23	17	19	17	30	37	70	40	468	253	- 46%
Skatteavdragsbrott, 6§ 1) (Tax-deduction crime)	0	0	0	0	46	54	93	19	0	212	--
Skatteredovisningsbrott, 7 § (Tax accounting crime)	105	107	88	83	85	66	79	66	901	679	- 25%
Vårdslös skatteredovisning, 8 § (Negligent tax specification)	7	5	2	5	3	12	18	23	85	75	- 12%
Vårdslös uppbördsredovisning, 9 § (Negligent tax collection accounting)	238	233	168	152	163	176	131	53	2 347	1 314	- 44%
Försvarande av skattekontroll, 10 § (Aggravation of tax control)	60	31	35	24	14	23	45	75	1 924	307	- 84%
Antal lagföringar (Number of court decisions)	632	623	539	521	659	690	909	709	9 365	5 282	-44%

Källa: BRÅ, Officiella kriminalstatistiken.

Antalet lagföringar har minskat

I 10.4 Tabell har angetts de nuvarande beteckningarna på brotten. Tämligen stora förändringar och omdisponeringar skett särskilt vad gäller innehållet i 6-9 paragraferna. Under den tid tabellen omfattar har det straffbara området för skattebrottslagen inte minskat utan ökat. Antalet lagföringar under perioden 1991-1998 har minskat med 44 procent jämfört med den föregående åttaårsperioden.

Av 10.5 Tabell nedan framgår bl.a. hur ofta straffbestämmelserna i uppbördslagen tillämpats. 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.

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 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 är 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.

10.5 Tabell.

Uppbördslagen

a) Antalet personer som lagförts efter straffbestämmelse.

The Tax Collection Law

Number of persons found guilty of offences, by section of law.

Straffbestämmelse Section of law	1985	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
79 §	0	0	0	0	3	2	0	1	1	6
80 §	40	7	6	3	2	3	5	-	14	3
81 §	774	613	695	743	528	506	1 069	1 077	634	5
Antal lagföringar (Number of court decisions)	814	620	701	746	533	511	1 074	1 078	649	14

b) Antalet personer som godkänt straffförelägganden eller som dömts, efter huvudpåföljd.

Number of persons who assented to summary fines imposed by a prosecutor or were sentenced by a court, by principal sanction.

Huvudpåföljd Principal sanction	1985	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Fängelse (Prison)	2	2	8	6	6	4	0	2	0	0
Villkorlig dom (Suspended sentence)	11	70	98	107	71	52	50	56	36	0
Böter (Fine)	403	253	267	318	221	225	294	310	122	3
BrB 34:1 (Criminal law 34:1)	1	2	2	4	2	3	2	1	0	0
Påföljd eftergiven (Sanction compliant)	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Straffföreläggande (Order of summary punishment)	0	0	0	0	0	9	2	32	33	2
Skyddstillsyn (Probation)	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0
Summa (Sum)	418	327	375	435	301	293	348	401	191	5
Åtalsunderlätelser (Charges withdrawn)	38	19	43	21	10	10	20	20	83	6

Anm: Straffbestämmelserna överfördes till skattebrottslagen den 1 juli 1997 men tillämpas på brott som begåtts dessförinnan.

Källa: BRÅ, Officiella kriminalstatistiken.

Antalet dömda enligt uppbördslagen under åren 1985-1996 har till skillnad mot skattebrottslagen inte minskat. Orsaken är att uppbördsbrotten var förhållandevis lättare för åklagaren att utreda och bevisa.

10.4.3 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.

Den genomsnittliga strafftiden i månader för de som dömts till fängelse enligt skattebrottslagen har uppgått till 10,3 (1991), 15,2 (1992), 12,3 (1993), 14,9 (1994), 12,1 (1995), 14,6 (1996), 10,3 (1997) och 11,3 (1998). Om man multiplicerar antalet dömda till fängelse ett visst år med genomsnittlig fängelsestid för samma år får man ett uttryck för det totala antalet fängelseår enligt skattebrottslagen enligt följande serie: 60 (1991), 117 (1992), 103 (1993), 125 (1994), 129 (1995), 176 (1996), 120 (1997) och 127 (1998). Variationerna mellan åren är stora men med en svag långsiktig trend att det totala antalet fängelseår ökar.

Andelen dömda för brott mot skattebrottslagen i förhållande till folkmängden är högre i Stockholms län än i andra storstadsområden och i riket i dess helhet.

De totala böterna som utdöms för brott mot skattebrottslagen ligger i storleksordningen tre miljoner kronor ett helt obetydligt belopp när man jämföra med

skattetiläggen som ligger i storleksordningen över en miljard kronor.

Domstol kan meddela en person näringsförbud (1986:436) 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. Omfattningen av näringsförbud framgår nedan.

10.6 Tabell.

Antal näringsförbud.

Number of bans on carrying on a business.

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

Källa: Riksskatteverket, Kronofogdemyndigheternas verksamhet.

Trenden är att såväl antalet nya näringsförbud som antalet näringsförbud i kraft vid årets slut ökar men den genomsnittliga längden på näringsförbuden minskar.

10.5 Tillämpningen av det administrativa sanktions-systemet

10.5.1 Skattetillägg

Antalet skattetilläggsbeslut framgår av 10.7 Tabell nedan.

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. I tabellen nedan sker en bruttoredovisning vad gäller inkomstskatt.

10.7 Tabell.

Antal skattetilläggsbeslut.

Number of decisions on tax surcharge.

År Year	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Inkomstskatt, årlig taxering (<i>Income tax, yearly assessment</i>)	36 738	40 039	43 536	37 203	51 096	43 091	45 310
Inkomstskatt, omprövning, tillkommande skattetillägg (<i>Income tax, reconsideration, additional tax surcharge</i>)	10 920	10 666	12 160	17 797	18 434	14 878	14 675
Inkomstskatt, omprövning, nedsatt skattetillägg (<i>Income tax, reconsideration, reduced tax surcharge</i>)	21 288	17 612	16 893	17 243	15 204	15 511	15 125
Inkomstskatt, antal beslut (<i>Income tax, number of decisions</i>)	68 946	68 317	72 589	72 243	84 734	73 480	75 110
Mervärdesskatt *) (<i>VAT</i>)	-	-	-	-	-	-	8 766
Arbetsgivaravgifter (<i>Employer's contribution</i>)	6 380	10 294	15 575	26 702	32 136	31 729	25 955
Avdragen skatt **) (<i>Preliminary tax</i>)	-	-	-	-	-	-	2 698
Punktskatter (<i>Excise duties</i>)	1 315	1 153	1 394	748	458	858	2 611
Summa beslut (<i>Sum of decisions</i>)	76 641	79 764	89 558	99 693	117 328	106 067	115 140

*) Uppgiften om antalet skattetillägg avseende mervärdesskattelagen saknas. Uppgiften för år 1998 avser endast skattetillägg som påförts med tillämpning av skattebetalningslagen.

**) Skattetillägg avseende avdragen skatt infördes fr.o.m. år 1998 genom införandet av skattebetalningslagen

Källa: RSV:s verksamhetsstatistik.

10.7 Tabell upptar 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. Det faktiska antalet skattetilläggsbeslut är inte oväsentligt lägre men den uppgiften finns inte tillgänglig.

Anledningen till att uppgifter inte finns om skattetillägg när det gäller moms enligt mervärdesskattelagen är att de tekniska systemen inte fångar denna uppgift. Ökningen av antalet "skattetilläggsbeslut" avseende arbetsgivaravgifter mellan år 1994 och år 1995 torde kunna hänföras till skärpt regeltillämpning. De stora variationerna mellan åren vad gäller skattetilläggsbeslut avseende inkomstskatt torde i första hand kunna tillskrivas förändrade rutiner och olika kontrollinsatser t.ex. vad avser realisationsvinst vid avyttring av värdepapper.

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 skattetilläggsbeslut – har därför fattats under år 1999. Detta inverkar menligt på jämförbarheten mellan åren 1998 och 1999 med varandra och med därefter följande år.

1,4 miljarder i skattetillägg 1998

Den beloppsmässiga omfattningen av påförda skattetillägg framgår av 10.8 Tabell. Skattetillägg sätts ofta ner eller undanröjs – t.ex. undanröjs i regel skattetillägg som påförts i avsaknad av deklaration om deklaration senare inkommer. Skattetilläggens nettovärde framgår av tabellen.

10.8 Tabell. Skattetillägg, mkr.

Value of descisions on tax surcharges, MSEK.

År Year	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Inkomstskatt, årlig taxering (<i>Income tax, yearly assessment</i>)	640,0	660,0	626,0	599,0	802,4	789,5	930,3
Inkomstskatt, omprövning, tillkommande skattetillägg (<i>Income tax, reconsideration, additional tax surcharge</i>)	394,2	656,3	994,8	902,1	1 019,7	787,7	738,9
Inkomstskatt, omprövning, nedsatt skattetillägg (<i>Income tax, reconsideration, reduced tax surcharge</i>)	- 674,5	- 475,5	- 400,9	- 372,5	- 337,2	- 448,5	- 630,8
Inkomstskatt, totalt netto (<i>Income tax, total, net</i>)	359,8	840,8	1 219,8	1 128,6	1 484,9	1 128,6	1 038,4
Mervärdesskatt *) (<i>VAT</i>)	542,4	529,8	417,7	436,5	431,5	318,2	217,0
Arbetsgivaravgifter (<i>Employer's contribution</i>)	51,2	64,9	61,8	98,1	105,8	105,6	81,5
Avdragen skatt **) (<i>Preliminary tax</i>)	-	-	-	-	-	-	4,4
Punktskatter (<i>Excise duties</i>)	17,9	13,6	17,2	8,6	7,5	9,4	20,2
Summa	971,3	1 449,2	1 716,6	1 671,7	2 029,6	1 561,8	1 361,5

Anm: *) Ett fel i den underliggande statistiken avseende skattetillägg moms mellan åren 1994 och 1995 har justerats med 300 mkr.

Anm: **) Ett fel i den underliggande statistiken avseende skattetillägg arbetsgivaravgifter (skm 12) har justerats med +258 mkr

Källa: RSV:s verksamhetsstatistik.

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 skatteslagen

Räknat per skatte- eller avgiftstillägg är det stora skillnader mellan skatteslagen. Anledningen till att de genomsnittliga beloppen för skattetillägg vid omprövning av inkomstskatt är väsentligt högre sammanhänger med att ändringar av taxeringen till följd av skatterevision i regel sker genom omprövning.

Minskningen av skattetillägg för samtliga skatteområden under 1997-1998 bedöms vara en effekt av personalneddragningar inom skattemyndigheterna som också påverkat skattekontrollen. Jfr kommentaren till 10.1 Tabell.

10.9 Tabell.

Storleken på det genomsnittliga skattetilläggsbeslutet, kr.

Value on the average tax surcharge descision, SEK.

Skatteslag etc. Nature of tax	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Inkomstskatt, årlig taxering (<i>Income tax, yearly assessment</i>)	17 421	16 484	14 379	16 101	15 704	18 321	20 532
Inkomstskatt, omprövning, tillkommande skattetillägg (<i>Income tax, reconsideration, additional tax surcharge</i>)	36 103	61 532	81 807	50 687	55 317	52 943	50 348
Inkomstskatt, omprövning, nedsatt skattetillägg (<i>Income tax, reconsideration, reduced tax surcharge</i>)	- 31 683	- 26 997	- 23 735	- 21 601	- 22 181	- 28 916	- 41 705
Inkomstskatt (<i>Income tax</i>)	5 218	12 308	16 805	15 622	17 524	15 360	13 825
Mervärdesskatt (<i>VAT</i>)	..	..	..	..	..	..	24 756
Arbetsgivaravgifter (<i>Employer's contribution</i>)	8 029	6 308	3 970	3 672	3 291	3 330	3 142
Avdragen skatt (<i>Tax deduction</i>)	..	..	..	..	..	..	1 617
Punktskatter (<i>Excise duties</i>)	13 620	11 809	12 369	11 524	16 328	10 935	7 752

Källa: RSV:s verksamhetsstatistik.

När man jämför de genomsnittliga beloppen avseende inkomstskatt bör uppmärksammas att alla nedsättningar och undanröjande av skattetillägg som påförts inom ramen för årlig taxering sker genom omprövning. De genomsnittliga beloppen för omprövningar är därför lägre än de annars skulle vara.

Skattetillägg vid årlig taxering berör främst fysiska personer

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

10.10 Tabell. Skattetillägg vid den årliga taxeringen.

Tax surcharges income tax.

		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Antal (Number)	Fysiska personer (<i>Individuals</i>)	29 657	32 112	36 036	30 777	45 617	37 516	39 056
	Juridiska personer (<i>Legal entities</i>)	7 081	7 927	7 500	6 426	5 479	7 575	6 254
	Summa (<i>Sum</i>)	36 738	40 039	43 536	37 203	51 096	45 091	45 310
	Andel fysiska personer (<i>Fraction individuals</i>)	81%	80%	83%	83%	89%	83%	86%
Belopp, Mkr (Value, MSEK)	Fysiska personer (<i>Individuals</i>)	501	496	509	458	595	625	755
	Juridiska personer (<i>Legal entities</i>)	139	164	117	141	207	164	175
	Summa (<i>Sum</i>)	640	660	626	599	802	789	930
	Andel fysiska personer (<i>Fraction individuals</i>)	78%	75%	81%	76%	74%	79%	81%
Genomsnitt, kr (Average value, SEK)	Fysiska personer (<i>Individuals</i>)	16 893	15 446	14 125	14 881	13 043	16 660	19 331
	Juridiska personer (<i>Legal entities</i>)	19 630	20 689	15 600	21 942	37 781	21 650	27 982

Källa: RSV:s verksamhetsstatistik.

Det är fysiska personer som antals- och beloppsmässigt svarar för den alldeles övervägande andelen skattetillägg vid den årliga taxeringen och dessa andelar förefaller inte att minska. 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 drivit upp medelvärdet för denna kategori mycket kraftigt.

10.5.2 Förseningsavgifter

I syfte att de skattskyldiga ska deklarerat i tid finns en sanktion i form av förseningsavgift. Förseningsavgift gäller således *deklaration*. 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 s.k. skattekonto – ett slags skatteavräkningskonto där skattebetalningarna inte är kopplade till respektive skatt eller avgift. Vid underskott på kontot debiteras ränta beräknad dag för dag. Detta system ersätter det tidigare systemet med kvarskatteavgift, ränta på överskjutande skatt, dröjsmålsränta och respitränta.

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.

Fram till och med år 1992 fanns förseningsavgift, 100 kr, vid försenad mervärdesskatte- eller uppbörsdeklaration. Men därutöver fanns sanktioner mot försenad betalning av skatt och avgift och dessa uttogs som s.k. rest- och tilläggsavgifter. Från och med uppbörsåret 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 uppbörsdeklaration (för arbetsgivaravgifter och källskatt).

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 uppgående är 300 kr.

Fysiska personer står för största delen av förseningsavgifterna

Omfattningen av antalet beslut om förseningsavgift framgår av nedanstående tabell.

10.11 Tabell.**Antal beslut förseningsavgifter.**

Number of decisions on tax delay charge.

År Year	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Inkomstskatt, årlig taxering (<i>Income tax, yearly assessment</i>)	57 159	60 506	62 338	66 458	80 079	75 228	72 850
Inkomstskatt, omprövning, tillkommande förseningsavgift (<i>Income tax, reconsideration, additional tax delay charge</i>)	8 790	5 786	4 407	3 634	2 778	1 953	2 546
Inkomstskatt, omprövning, nedsatt förseningsavgift (<i>Income tax, reconsideration, reduced tax delay charge</i>)	4 754	4 094	3 756	4 079	3 861	4 138	4 521
Inkomstskatt, antal beslut ¹⁾ (<i>Income tax, number of decisions</i>)	70 703	70 386	70 501	74 171	86 718	81 319	79 917
Skattedeclaration ²⁾ (<i>Special monthly return</i>)	–	–	–	–	–	–	0
Punktskatter (<i>Excise duties</i>)	3 589	3 557	3 958	1 696	2 828	2 081	2 581
Summa beslut (<i>Sum of decisions</i>)	74 292	73 943	74 459	75 867	89 546	83 400	82 498

1) Exklusive förseningsavgifter enligt fastighetstaxeringslagen.

2) Fr.o.m. 1998 har uppbördsdeklaration och mervärdesskattedeclaration ersatts av en gemensam skattedeclaration. Verksamhetsstatistiken saknar uppgift om förseningsavgifter. Uppgiften för år 1998 avser endast förseningsavgifter enligt skattebetalningslagen.

Källa: RSV:s verksamhetsstatistik.

Efter år 1996 har antalet beslut om förseningsavgift minskat. Orsaken härtill kan inte bedömas.

I 10.12 Tabell lämnas en mer utförlig redovisning av antalet förseningsavgifter och skattetillägg vid den årliga taxeringen för det senast tillgängliga året.

10.12 Tabell.**Förseningsavgifter vid den årliga taxeringen 1992-1997.**

Delay charge, income-tax return assessment years 1992-1997.

		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Antal (Number)	Fysiska personer (<i>Individuals</i>)	45 224	46 262	46 942	50 930	66 357	59 822	58 637
	Juridiska personer (<i>Legal entities</i>)	11 935	14 244	15 396	15 528	13 722	15 406	14 213
	Summa (<i>Sum</i>)	57 159	60 506	62 338	66 458	80 079	75 228	72 850
	Andel fysiska personer (<i>Fraction individuals</i>)	79%	76%	75%	77%	83%	80%	80%
Belopp, Mkr (Value, MSEK)	Fysiska personer (<i>Individuals</i>)	78	80	79	76	91	85	86
	Juridiska personer (<i>Legal entities</i>)	43	48	48	42	33	35	35
	Summa (<i>Sum</i>)	121	128	127	117	124	120	121
	Andel fysiska personer (<i>Fraction individuals</i>)	64%	63%	62%	65%	73%	71%	71%
Genomsnitt, kr (Average value, SEK)	Fysiska personer (<i>Individuals</i>)	1 725	1 729	1 683	1 492	1 371	1 421	1 467
	Juridiska personer (<i>Legal entities</i>)	3 603	3 370	3 118	2 705	2 405	2 272	2 463

Källa: RSV:s verksamhetsstatistik.

Det är fysiska personer som antals- och beloppsmässigt svarar för den alldeles övervägande andelen förseningsavgifter vid den årliga taxeringen och dessa andelar förefaller inte att minska. Det genomsnittliga förseningsavgiften för juridisk person är som väntat ungefär dubbelt så stor som för fysisk person beroende på lagtextens utformning.

10.5.3 Andelen skattetillägg och förseningsavgifter vid den årliga taxeringen

Tabellerna 10.10 och 10.12 ovan för skattetillägg och förseningsavgift innehåller totalsummor och genomsnitt för fysiska och juridiska personer. Det ger emellertid inte hela bilden.

I nedanstående tabell relateras antalet skattetillägg och förseningsavgifter till antalet till statlig inkomstskatt skattskyldiga fysiska personer med skilda deklara-tionsformulär och vad gäller juridiska personer till juridiska personer av skilda slag.

Andelen skattetillägg och förseningsavgifter skiljer sig också mellan olika skatteregioner. I nedanstående tabell har medtagits skatteregionerna Stockholm och Malmö som har högst respektive lägst relativ frekvens för skattetillägg.

Vanligare med skattetillägg och förseningsavgifter för juridiska personer

Andelen skattetillägg och förseningsavgifter är betydligt högre för juridiska än för fysiska personer. Vad gäller fysiska personer är andelen skattetillägg och förseningsavgift betydligt högre för de som använt deklara-tionsformulär SD (särskild självdeklaration) jämfört med de som använt FD (förenklad självdeklaration).

I region Stockholm är andelen skattetillägg och förseningsavgift högre för alla i 10.13 tabell ovan redovisade kategorier med ett undantag – skattetillägg FD. Det är vanligast med skattetillägg och förseningsavgift i gruppen ideella föreningar. Vad gäller skattetillägg för ideella föreningar m.fl är skillnaden mellan skatte-regionerna särskilt stor.

10.13 Tabell.

Andelen skattetillägg och förseningsavgifter av antalet skattskyldiga till statlig inkomstskatt. Riket samt skatteregion Stockholm och Malmö. För fysiska personer även fördelat på olika deklara-tionsformulär. 1998 års taxering. Procent.

The fraction of tax surcharges and delay charges of the number of taxpayers (income-tax to the state). National level and tax regions Stockholm and Malmö. For physical persons different tax forms. Assessment year 1998. Percent.

Andelen skattetillägg

The fraction of tax surcharges

Region	FD Simplified tax return	SD Separate tax return	Fysiska personer Individuals	Aktieb. Limited companies	Ek. för. Incorporated ass.	Idella för. Non-profit ass.	Juridiska personer Legal entities	Samtliga All
Stockholm	0,07%	4,42%	0,83%	6,17%	2,64%	8,07%	6,19%	1,04%
Malmö	0,12%	1,79%	0,40%	1,93%	1,25%	1,12%	1,85%	0,43%
Riket (Total)	0,12%	2,88%	0,62%	3,61%	2,20%	3,98%	3,58%	0,70%

Andelen förseningsavgifter

The fraction of delay charges

Region	FD Simplified tax return	SD Separate tax return	Fysiska personer Individuals	Aktieb. Limited companies	Ek. för. Incorporated ass.	Idella Non-profit ass.	Juridiska personer Legal entities	Samtliga All
Stockholm	0,13%	5,84%	1,13%	8,77%	5,49%	39,55%	11,17%	1,52%
Malmö	0,09%	4,18%	0,76%	4,29%	5,01%	27,45%	6,06%	0,90%
Riket (Total)	0,19%	4,30%	0,93%	5,78%	5,56%	33,71%	8,15%	1,12%

FD = förenklad deklaration; SD = särskild deklaration. Aktieb. = Aktiebolag, sparbanker och utländska juridiska personer.

Ek.för. = Ekonomiska föreningar och hypoteksföreningar. Idella = Ideella föreningar m.fl.

Källa: RSV slutlig debiteringsstatistik.

Källor och lästips:

Källor:

Brottsförebyggande rådets kriminalstatistik
Riksskatteverkets verksamhetsstatistik

Lästips:

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

Eklund, H. och Johansson, A. *Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg.*

Skattenytt 1999, s. 174 ff.