

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.

10.2 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 tabellen nedan 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.

10.1. Tabell.

Skattekontroll: Beskattningsbeslut på skattemyndighetens initiativ, samt skönsbeskattningsbeslut, antal samt för år 1999 i procent av antalet deklarationer.

Tax control: Number of decision on tax liability, and in year 1999, in percent of tax returns/decisions.

	1995	1996	1997	1998	1999	Andel 1999 av deklarationerna Share of tax Returns
Inkomstskatt (Income tax)	547 262	511 138	494 503	497 137	470 150	6,4%
Mervärdesskatt (VAT)	156 205	168 857	161 167	124 046	158 654	4,3%
Arbetsgivaravgifter (Employer's contributions)*	87 418	89 217	104 975	186 908	166 942	6,5%
Summa beslut (Sum of decisions)	790 885	769 212	760 645	808 091	795 746	
- varav skönsbeskattning (of which arbitrary assessment)						
Inkomstskatt (Income tax)	55 674	60 350	59 488	62 245	67 720	0,9%
Mervärdesskatt (VAT)	74 004	80 349	73 171	37 245	80 227	2,2%
Arbetsgivaravgifter (Employer's contributions)*				2 366	36 526	1,4%
Summa skönsbeskattningar (Sum of discretionary assessments)	129 678	140 699	132 659	101 856	184 473	

* 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.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik.

År 1999 fattade skattemyndigheterna nästan 800 000 beskattningsbeslut till följd av kontrollen. Den övervägande delen (59 %) avsåg inkomstskatt. I förhållande till antalet deklamationer ändrades dock marginellt fler deklamationer avseende arbetsgivaravgifter (6,5 %).

Andelen skönsbeskattningsbeslut ligger för perioden på drygt 20 procent av antalet beskattningsbeslut och de flesta görs inom mervärdesskatten. Ungefär hälften av alla mervärdesskattebeslut är skönsbeskattningsbeslut och de utgör 2,2 procent av antalet deklamationer.

Vid den årliga inkomsttaxeringen ska skattemyndigheten inom fastställda tidsramar behandla alla deklamationer. Tabellen nedan upptar antalet ändrade deklamationer vid den årliga taxeringen fördelat på ändringsorsaken. Av tabellen framgår också vilka deklara-tionsformulär som föranlett flest ändringar.

Skrivbordsgranskningen svarar för flest ändringar, hela 83 procent av det totala antalet.

Antalet ändrade deklamationer inom skrivbordsgranskningen och även det totalt ändrade antalet deklamationer minskade trendmässigt under senare delen av 1990-talet trots att antalet deklamationer ökade. Andelen ändrade deklamationer på skattemyndighetens initiativ föll särskilt mycket under år 1999. Ändringsfrekvensen på skattemyndighetens initiativ föll från 5,9 procent

(1998) till 5,3 procent (1999) – en minskning med nio procent.

Deklarationsformuläret för fysiska personer med näringsverksamhet (SD1) har relativt sett flest ändringar. Hela 17 procent av dessa deklamationer ändrades vid 1999 års taxering – de flesta genom s.k. skrivbordsgranskning.

Som framgår av tabellen ovan 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.

10.2.2 Skattebrott upptäcks vid skatterevisioner

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

10.2 Tabell.

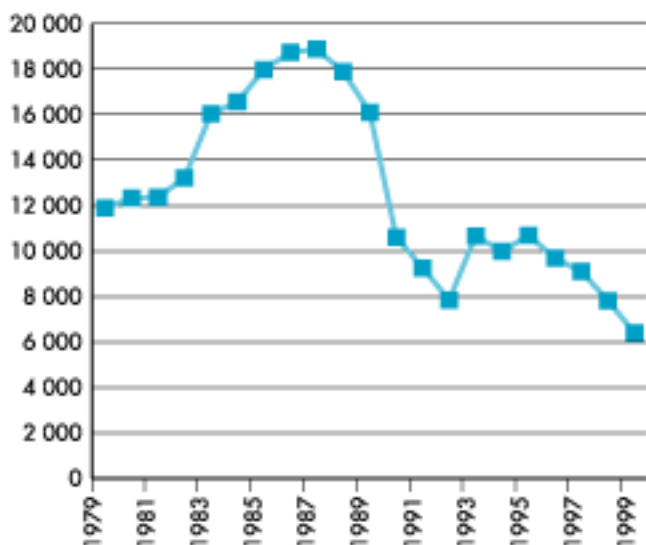
Antal ändrade deklamationer vid den årliga taxeringen, för år 1999 i procent av antalet olika deklara-tionsformulär.
Number of tax returns changed and the reason, for year 1999 changes in percent of number of the different tax return forms.

ÄNDRINGSORSAK (Reason of change)	1995	1996	1997	1998	1999	1999				
						FD	SD1	SD2	SD3	SD4
Summa revision (Sum tax field audit)	2 387	1 111	675	542	1 293	0,0%	0,0%	0,1%	0,0%	0,0%
Skrivbordsgranskning (Desk audit)	330 158	317 883	307 336	309 363	272 296	2,5%	9,4%	3,1%	2,4%	0,4%
Beräknings- eller överföringsfel (Miscalculation)	69 622	60 883	68 450	60 557	51 279	0,4%	2,1%	0,2%	0,7%	0,0%
Sköns-taxering (Arbitrary assessment)	55 674	60 350	59 488	62 245	67 720	0,5%	2,3%	1,7%	1,2%	2,9%
Summa på skatte-myndighetens initiativ (Corrections initiated by tax authorities)	457 841	440 227	435 949	432 707	392 588	3,4%	13,9%	5,1%	4,4%	3,3%
Ny/ändrad kontrolluppgift (Employers' changed information)	3 909	2 459	3 219	2 789	3 701	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Ändring av PGI (Change in income giving pension)	0	0	4 731	5 281	7 175	0,0%	0,5%	0,0%	0,0%	0,0%
Skattskyldiges ändring (Changes initiated by the tax payer)	52 506	44 994	57 051	54 553	49 319	0,4%	1,5%	1,6%	0,3%	0,1%
Registreringsfel m.m. (Wrongly collected data)	26 024	25 079	25 825	23 865	22 018	0,1%	1,1%	0,5%	0,3%	0,1%
Summa övriga beslut (Sum other decisions)	82 439	72 532	90 826	86 488	82 213	0,6%	3,2%	2,1%	0,6%	0,2%
Totalt antal ändrade deklamationer (Total number of tax returns changed)	540 280	512 759	526 775	519 195	474 801	4,0%	17,0%	7,2%	5,0%	3,6%
ÄNDRINGSFREKVEN-S (Frequency of changes)	1995	1996	1997	1998	1999	FD	SD1	SD2	SD3	SD4
Ändrade på skatte-myndighetens initiativ (Corrections initiated by tax authorities)	6,4%	6,1%	6,0%	5,9%	5,3%	3,4%	13,9%	5,1%	4,4%	3,3%
Andra ändringar (Other decisions)	1,2%	1,0%	1,2%	1,2%	1,1%	0,6%	3,2%	2,1%	0,6%	0,2%
Total ändringsfrekvens (Total frequency of changes)	7,6%	7,1%	7,2%	7,1%	6,4%	4,0%	17,0%	7,2%	5,0%	3,6%

FD = Förenklad deklamation för fysisk person. SD1 = Särskild självdeklamation för fysisk person. SD2 = Särskild självdeklamation för aktieföretag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer. SD3 = Särskild uppgift för ideell förening, stiftelse m.fl. SD4 = Näringsuppgifter för handelsföretag
Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV: s verksamhetsstatistik.

10.3 Diagram.**Antal skatterevisjoner eksklusive punktskatter 1979-1999.**

Number of tax field audits during years 1979-1999.



Källa: Riksskatteverket.

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 produktivitetsutvecklingen i verksamheten varit svag, vilket har flera

orsaker, bl.a. mer komplicerade utredningar och höjda krav på kvalitet i de enskilda utredningarna.

Av nedanstående tabell framgår omfattningen av olika slag av skatterevisjoner under den senaste femårsperioden.

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 skatterevisjoner.

Under perioden 1995-1999 har antalet resurskrävande planmässiga revisioner och eko- och skattebrottsrevisioner hållits på ungefär samma nivå samtidigt som antalet revisioner totalt sett minskat. Andelen planmässiga revisioner och eko-brottsrevisioner har därigenom ökat från 16 procent till 26 procent av det totala antalet revisioner.

Minskningen mellan åren 1995 till 1998 beror huvudsakligen på lägre produktivitet i revisionsverksamheten. Minskningen med hela 17 procent mellan år 1998 och år 1999 förklaras med minskade kontrollresurser.

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.

10.4 Tabell.**Antal avslutade skatterevisjoner.**

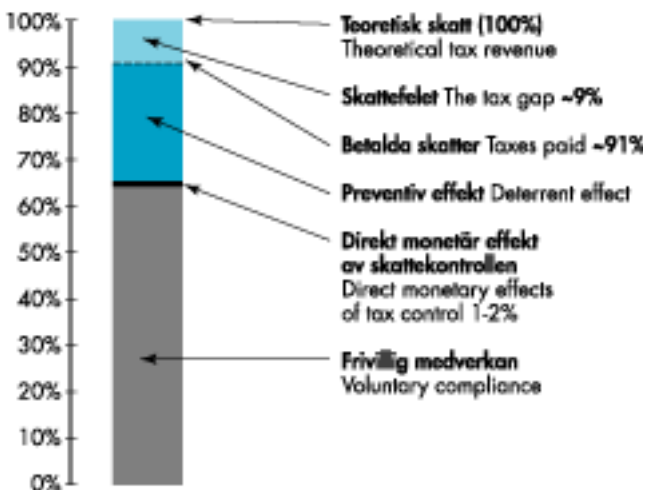
Number of tax field audits.

	1995	1996	1997	1998	1999	Andel av summa år 1999 Share of sum
Planmässiga revisioner (Planned audits)						
Samordnad planmässig revision av koncerner (Of large company groups)	241	284	286	296	207	3%
Övrig planmässig revision (Other planned audits)	650	580	666	726	655	10%
Urvalsrevisioner (Targeted audits)						
Eko- och skattebrott (Economic and tax crime)	869	912	986	1 031	905	13%
Årskontroll (Year control)	5 846	5 100	4 380	3 831	3 093	46%
Periodkontroll (Short period control)	3 092	2 804	2 773	1 934	1 534	23%
Punktskatterevision (Sales tax audits)	220	296	248	310	368	5%
Summa (Total)	10 918	9 976	9 339	8 128	6 762	100%

Källa: Riksskatteverket.

10.5 Diagram.**Skattekontrollens monetära och preventiva effekt.**

Monetary and preventive effect of tax control.



Källa: Resumé – Modell för resultatuppföljning i skatteförvaltningen.

RSV har genom enkäter till företagen försökt bilda sig en uppfattning om skattekontrollens preventiva effekt.

I den senaste företagsundersökningen år 1999 ställde RSV följande frågor till företagen:

- Det är troligt att skattemyndigheten skulle upptäcka skattefusk, i ett företag som vårt, mot bakgrund av bransch, storlek etc.
- Om skattemyndigheten skulle upptäcka skattefusk, i ett företag som vårt, blir konsekvenserna allvarliga mot bakgrund av bransch, storlek etc.

Den första frågan kan anses mäta upptäcktsrisken och den andra frågan konsekvenserna.

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 diagrammet ovan tyder resultaten på att skattekontrollen har en högre preventiv effekt hos de företag som skrivbordsgranskats eller blivit skatte-reviderade än hos övriga företag. Skattekontrollen har med andra ord också en preventiv effekt i det enskilda fallet – en individualpreventiv effekt. Den ovan skisserade metoden att mäta preventiv effekt visar också på skillnader mellan skatteregioner och mellan olika branscher. Denna metod kom också till användning i företagsundersökningen år 1997. Det är alltså möjligt att jämföra resultaten. Förändringen av preventiv effekt framgår av nedanstående diagram.

Som framgår av diagrammet låg den preventiva effekten högre år 1997 än år 1999. Som också framgår av diagrammet har den preventiva effekten minskat mest på "konsekvens-sidan". 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.

10.6 Diagram.**Skattekontrollens preventiva effekt för vissa grupper av skattskyldiga.**

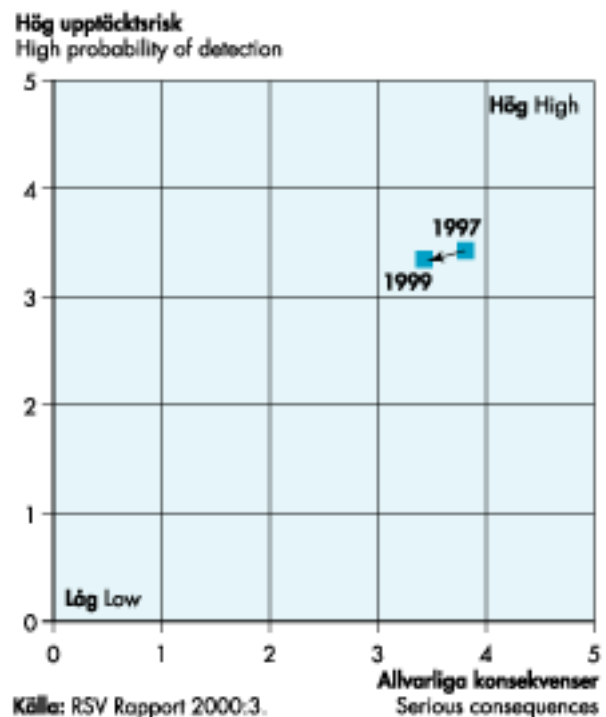
The deterrent effect of tax control among different kind of taxpayers.



Källa: RSV Rapport 2000:3.

10.7 Diagram.**Förändring mellan 1997 och 1999 i skattekontrollens preventiva effekt bland företagen.**

Change in the deterrent effect of tax control among companies between years 1997-1999.



Källa: RSV Rapport 2000:3.

10.3 Om hot och tvång i skatteutredningen

10.3.1 Förelägganden och viten

Beskattningen bygger på att kontrolluppgifter och deklARATIONER lämnas frivilligt. Om den skattskyldige inte gör det kan skattemyndigheten förelägga den skattskyldige att göra det. 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.

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

Skattemyndigheterna saknar statistikuppgifter om i vilken utsträckning förelägganden görs med vite.

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.

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 – "överraskningsrevision"
- 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

10.8 Tabell.

Antal ansökningar hos länsrätt med tillämpningen av betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen.

Number of cases in which special laws were applied for:
Secure tax payments and coercive measures in tax control.

	1995	1996	1997	1998	1999
Betalningssäkringslagen (The law: Secure tax payments)	101	149	105	129	136
Tvångsåtgärdslagen (The law: Use of coercive measures)	57	33	30	28	31

Källa: Domstolsverket.

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

2) Lagen gäller fordran på skatt, tull eller avgift.

Syftet med lagen är att kunna genomföra kontrollen och säkra bevisning för skatteprocessen utan att det direkt föreligger misstanke om skattebrott.

Bestämmelserna finns i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet¹. Beslut om åtgärder enligt ovan fattas av länsrätten eller i vissa fall av särskilt utbildad granskningsledare. Kronofogdemyndigheten hjälper i regel skattemyndigheten att genomföra beslutet.

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.²

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.

Av tabellen nedan 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 den erhållna statistiken från domstolsverket framgår att ansökningarna under de senaste fem åren 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 skattefuskar 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. När det gäller administrativa sanktioner är det skattemyndigheten själv 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 alkohol drycker 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). Reglerna i skattebetalningslagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonsskattelagen samt tullagen har i huvudsak motsvarande innehåll som reglerna om skattetillägg i taxeringslagen.

Reglerna om skattetillägg utreds och ändras ofta

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.

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 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 2000 avlämna ett betänkande.

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 skatter³. 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.

Skattetillägg i tre skilda situationer

Skattetillägg enligt taxeringslagen kan påföras i tre olika situationer, nämligen vid oriktig uppgift i självdeklarationen, vid skönmässig avvikelse 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. Tillägget undanröjs om en deklaration kommer in till skattemyndigheten inom viss tid. 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 skall 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 framställt yrkande eller om den oriktiga uppgiften rättats frivilligt.

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

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.

3) 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.

10.9 Tabell.**Antal skattetilläggsbeslut.**

Number of decisions on tax surcharge.

År Year	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	Andel av totalt antal 1999 Share of grand total in 1999
Inkomstskatt, årlig taxering (Income tax, yearly assessment)	36 738	40 039	43 536	37 203	51 096	43 091	45 311	46 837	
Omprövning påförda (Reconsideration, debited)	10 920	10 666	12 160	17 797	18 434	14 878	14 675	21 746	
Omprövning nedsatta (Reconsideration, reduced)	21 288	17 612	16 893	17 243	15 204	15 511	15 125	16 717	
Summa beslut (Sum of decisions)	68 946	68 317	72 589	72 243	84 734	73 480	75 111	85 300	27,1%
Avdragen skatt, påförda (Tax deduction, debited)							2 272	39 114	
Nedsatta *** (Reduced)							426	14 186	
Summa beslut * (Sum of decisions)	-	-	-	-	-	-	2 698	53 310	16,9%
Arbetsgivaravgifter, påförda (Employer's contribution, debited)	6 351	10 074	14 373	25 828	30 581	30 097	24 045	53 836	
Nedsatta *** (Reduced)	29	220	1 202	874	1 563	1 633	1 911	15 750	
Summa beslut (Sum of decisions)	6 380	10 294	15 575	26 702	32 144	31 730	25 956	69 586	22,1%
Mervärdesskatt, påförda (VAT, debited)							7 586	78 338	
Nedsatta *** (Reduced)							1 180	27 827	
Summa beslut ** (Sum of decisions)	-	-	-	-	-	-	8 766	106 165	33,7%
Punktskatter (Excise duties)	1 315	1 153	1 394	748	458	858	2 611	864	0,3%
Totalt antal (Grand total)	76 641	79 764	89 558	99 693	117 336	106 068	115 142	315 225	100,0%

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

**) Uppgiften om antalet skattetillägg avseende mervärdesskattelagen saknas för tid före år 1998. För tid 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 år 1998 fattats först under år 1999.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik.

Beträffande skattetillägg och förseningsavgifter, utom punktskatter, baserar sig statistiken på de beslut som fattas i skatteförvaltningens ADB-baserade beslutssystem. 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.

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 finns en fullständig bruttoredovisning.

Tabellen ovan upptar antalet beslut om skattetillägg inklusive sådana som grundats på skönsässig 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.

Anledningen till att uppgifter om skattetillägg inte finns för alla år för mervärdesskatt är att de tekniska systemen tidigare inte fångade denna uppgift. Ökningen av antalet ”skattetillägg” avseende arbetsgivaravgifter mellan år 1994 och år 1995 torde kunna hänföras till skärpt regeltillämpning. De stora variationerna mellan åren vad gäller skattetillägg 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 skattetillägg – har därför fattats under år 1999. Detta inverkar menligt på jämförbarheten mellan åren 1998 och 1999 med varandra och med därefter följande år.

10.10 Tabell.**Skattetillägg, nettovärde, mkr.**

Net value of decisions on tax surcharges, MSEK.

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	Andel av summa år 1999 Share of sum in 1999
Inkomstskatt (Income tax)	360	841	1 220	1 129	1 485	1 129	1 038	1 230	66%
Avdragen skatt (Tax deduction)	-	-	-	-	-	-	4	76	4%
Arbetsgivaravgifter** (Employer's contributions)	51	65	62	98	106	106	82	160	9%
Mervärdesskatt* (VAT)	542	530	418	436	432	318	217	402	21%
Punktskatter (Excise duties)	18	14	17	9	7	9	20	5	0%
Summa (Total)	971	1 449	1 717	1 672	2 030	1 562	1 362	1 873	100%

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

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

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

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik.

1,9 miljarder i skattetillägg 1999

Den beloppsmässiga omfattningen av påförda skattetillägg framgår av 10.10 Tabell. Skattetillägg sätts ofta ner eller undanröjs. Till exempel undanröjs i regel skattetillägg som påförts i avsaknad av deklaration om deklaration senare inkommer. Skattetilläggs nettovärde framgår av tabellen.

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 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.

Storleken på det genomsnittliga skattetillägget halverades mellan år 1998 och 1999. Minskningen sammanhänger primärt med mervärdesskatten för vilken medelvärdet sjönk kraftigt (se dock noten till tabellen).

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.

10.11 Tabell.**Storleken på genomsnittliga skattetilläggsbeslut, kr.**

Value on the average tax surcharge decisions, SEK.

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Inkomstskatt (Income tax)	5 218	12 308	16 805	15 622	17 524	15 360	13 824	14 416
Avdragen skatt* (Tax deduction)	..	..	..	..	..	..	1 617	1 433
Arbetsgivaravgifter* (Employer's contributions)	8 029	6 308	3 970	3 672	3 290	3 330	3 142	2 293
Mervärdesskatt* (VAT)	..	..	..	..	..	..	24 756	3 784
Punktskatter (Excise duties)	13 620	11 809	12 369	11 524	16 328	10 935	7 752	6 302
Summa (Total)	12 674	18 169	19 168	16 769	17 298	14 725	11 825	5 941

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

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik.

10.12 Tabell.**Skattetillägg vid den årliga taxeringen.**

Tax surcharges income tax yearly assessment.

		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Antal (Number)	Fysiska personer (Individuals)	29 657	32 112	36 036	30 777	45 617	37 516	39 056	41 702
	Juridiska personer (Legal entities)	7 081	7 927	7 500	6 426	5 479	7 575	6 254	5 135
	Summa (Total)	36 738	40 039	43 536	37 203	51 096	45 091	45 310	46 837
	Andel fysiska personer (Fraction individuals)	81%	80%	83%	83%	89%	83%	86%	89%
		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Belopp, Mkr (Value, MSEK)	Fysiska personer (Individuals)	501	496	509	458	595	625	755	797
	Juridiska personer (Legal entities)	139	164	117	141	207	164	175	256
	Summa (Total)	640	660	626	599	802	789	930	1 053
	Andel fysiska personer (Fraction individuals)	78%	75%	81%	76%	74%	79%	81%	76%
		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Genomsnitt, kr (Average value, SEK)	Fysiska personer (Individuals)	16 893	15 446	14 125	14 881	13 043	16 660	19 331	19 112
	Juridiska personer (Legal entities)	19 630	20 689	15 600	21 942	37 781	21 650	27 982	49 854

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och 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 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 driva upp medelvärdet för denna kategori mycket kraftigt.

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 jämförbar 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 upptar andra skatter än inkomstskatten. Så småningom kommer uppgifter även att kunna lämnas för inkomstskattens del.

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 2,4 procent av skattetilläggsbeloppet d.v.s. ca. 10 procent av underlaget. Omvänt gäller att skattetilläggsatsen 10 procent praktiskt taget aldrig används inom mervärdesskatteområdet medan den procentsatsen svarar för drygt tio procent antals- och beloppsmässigt när det gäller arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

10.13 Tabell.**Skattetillägg, tillämpning av olika procentsatser vid beskattningsbeslut år 1999.**

Tax surcharges, applied percentage rate, decisions during year 1999.

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)	86,6%	13,2%	0,2%	87,8%	12,0%	0,1%	99,0%	0,0%	0,9%
Belopp i % (Value)	89,7%	10,3%	0,1%	89,7%	10,2%	0,1%	97,6%	0,0%	2,4%

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik.

10.4.2 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.⁴

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.

Fysiska personer står för största delen av förseningsavgifterna

Omfattningen av antalet beslut om förseningsavgift framgår av nedanstående tabell.

Efter år 1996 har antalet beslut om förseningsavgift minskat. Då bortses givetvis från de nya reglerna om förseningsavgift för uppbördsdeklaration. Orsaken till nedgången kan inte närmare bedömas.

En mycket stor del av förseningsavgifterna fattas vid den årliga taxeringen. Efter en topp år 1996 faller antalet förseningsavgifter, se utförligare tabell nedan.

10.14 Tabell.

Antal beslut förseningsavgifter.

Number of decisions on tax delay charge.

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Inkomstskatt, årlig taxering (Income tax, yearly assessment)	57 159	60 506	62 338	66 458	80 079	75 228	72 850	71 570
Omprövning påförda (Reconsideration, debited)	8 790	5 786	4 407	3 634	2 778	1 953	2 546	1 605
Omprövning nedsatta (Reconsideration, reduced)	4 754	4 094	3 756	4 079	3 861	4 138	4 521	4 461
Summa beslut ¹⁾ (Sum of decisions)	70 703	70 386	70 501	74 171	86 718	81 319	79 917	77 636
Skattedeklaration ²⁾ (Monthly VAT and PAYE return)	..	..	..	..	..	..	0	30 393
Punktskatter (Excise duties)	3 589	3 557	3 958	1 696	2 828	2 081	2 581	1 962
Totalt antal (Grand total)	74 292	73 943	74 459	75 867	89 546	83 400	82 498	109 991

1) Exklusive förseningsavgifter enligt fastighetstaxeringslagen

2) Förseningsavgifter enligt skattebetalningslagen. Fr.o.m. 1998 har uppbördsdeklaration och mervärdesskattedeklaration ersatts av en gemensam skattedeklaration. Dessförinnan saknar statistiken uppgift om antalet förseningsavgifter.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik.

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

10.15 Tabell.**Förseningsavgifter vid den årliga taxeringen.**

Delay charge, income-tax return in assessment years.

		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Antal (Number)	Fysiska personer (Individuals)	45 224	46 262	46 942	50 930	66 357	59 822	58 637	58 299
	Juridiska personer (Legal entities)	11 935	14 244	15 396	15 528	13 722	15 406	14 213	13 271
	Summa (Total)	57 159	60 506	62 338	66 458	80 079	75 228	72 850	71 570
	Andel fysiska personer (Fraction individuals)	79%	76%	75%	77%	83%	80%	80%	81%
		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Belopp, Mkr (Value, MSEK)	Fysiska personer (Individuals)	78	80	79	76	91	85	86	89
	Juridiska personer (Legal entities)	43	48	48	42	33	35	35	32
	Summa (Total)	121	128	127	117	124	120	121	120
	Andel fysiska personer (Fraction individuals)	64%	63%	62%	65%	73%	71%	71%	74%
		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Genomsnitt, kr (Average value, SEK)	Fysiska personer (Individuals)	1 725	1 729	1 683	1 492	1 371	1 421	1 467	1 528
	Juridiska personer (Legal entities)	3 603	3 370	3 118	2 705	2 405	2 272	2 463	2 374

Källa: Statistikdatabasen GiN-Skatt och 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.

Vanligare med skattetillägg och förseningsavgifter för juridiska personer

Om man i stället ställer antalet skattetillägg och förseningsavgifter i förhållande till hur många fysiska och juridiska personer det finns är det betydligt vanligare att juridiska personer får skattetillägg och förseningsavgifter. Vad gäller fysiska personer är andelen skattetillägg och förseningsavgift betydligt högre för de som använt deklaraionsformulär SD (särskild självdeklaration) jämfört med de som använt FD (förenklad självdeklaration).

10.5 Skattebrott m.m.

10.5.1 Skattebrottslagen

För att förhindra skattefuskar finns ett straffrättsligt sanktionssystem, främst skattebrottslagen.⁵ 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.

10.5.3 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. 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 basbelopp⁶ för vårdslös skatteuppgift. Högsta domstolen, HD, har prövat beloppsgränsen i två mål⁷. 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 upptar skattemyndigheternas anmälningar⁸ och inte antalet anmälningar enligt kriminalstatistiken.

10.16 Tabell.

Skattemyndighetens anmälningar om skatte- och uppbördsbrott.

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

	1983	1985	1987	1989	1991	1993	1995	1996	1997	1998	1999
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
Uppbördslagen (Tax Collection Law)	1 812	1 548	1 582	1 412	1 862	1 071	974	891	282	33	0
Summa (Total)	5 142	3 725	3 496	3 264	3 481	3 074	3 237	2 890	2 295	1 646	1 483

Källa: Riksskatteverkets åtalsstatistik.

5) 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 mineraloljeprodukter. Den lagen innehåller också bestämmelser om transporttillägg om 20 % och uttas på samma sätt som skatt enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Ifrågavarande bestämmelser behandlas inte här.

6) Ett basbelopp år 1999 motsvarar 36 400 kr.

7) NJA 1984 s 384 och NJA 1984 s 520.

8) RSV:s statistik speglar av skattemyndigheterna upptäckta "fall".

Den över tiden minskade anmälningsfrekvensen – trots att det straffbara området utökats – 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. Antalet anmälningar har nästan halverats mellan åren 1996 och 1999. Minskningen av antalet anmälningar bedöms vara en effekt av minskade resurser för skattekontroll och färre genomförda skatterevisioner.

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 ifrågasvara 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 måålen bör kunna avskrivs, nedläggas eller åtalsunderlåtas. Detta är sannolikt orsaken till nedgången redan år 1997. Inga anmälningar avseende uppbördsbrott har gjorts under år 1999.

Den totalt anmälda brottsligheten och förmögenhetsbrottsligheten räknat på medelfolkmängden är högst i Stockholmsregionen enligt den officiella kriminalstatistiken. Av tabellen framgår att skatteregion Stockholm ligger över riksnivån också när det gäller skattebrottslagen. Av tabellen framgår emellertid också att Gävle är den skatteregion som uppvisar den näst högsta anmälda skattebrottsligheten – 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 skattebrottslighet speglar denna 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 åklagarmyndighet, att begära biträde av en skattebrottsenhet (SBE) för att genomföra en förundersökning av ett brott 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 skall 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 vid av personal och i att utveckla rutiner och etablera kontakter

10.17 Tabell

Skattemyndigheternas anmälningar enligt skattebrottslagen 1997-1999 per 100 000 av antalet fysiska personer skattskyldiga till kommunal inkomstskatt 1999 för skatteregioner och riket, genomsnitt och index i förhållande till riket.

Number of reports to prosecutors from tax authorities on crimes according to the Tax Crime Law in years 1997-1999 related to the number of taxpayers physical persons in year 1999 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		
	1997	1998	1999	1997	1998	1999
Stockholm	34	32	40	108	125	171
Linköping	28	18	13	88	71	58
Växjö	36	31	22	115	124	95
Malmö	32	23	21	100	93	90
Göteborg	33	30	20	104	118	84
Örebro	21	17	17	66	68	74
Västerås	22	18	17	69	71	72
Gävle	48	31	26	151	123	114
Östersund	42	19	11	134	75	45
Luleå	17	13	18	54	51	79
Riket (National figure)	31	25	23	100	100	100

Källa: Riksskatteverkets åtalsstatistik.

10.18 Tabell.**Antal avslutade ärenden vid skattebrottsenheterna år 1999.**

Number of finished cases at Tax Fraud Units in year 1999.

Ärendetyp Type of case	Antal ärenden Number of criminal cases	Antal utredda brott misstänkta personer Number of investigated crimes	Antal för brott Number of persons suspected of crime
Förundersökningen avslutad med förundersökningsprotokoll (Finished cases reported to prosecutor with protocol of preliminary investigation)	155	583	165
Förundersökning nedlagd eller överförd till annan myndighet (Cases closed and no further action taken and cases transferred to other agency)	103	330	123
Summa (Total)	258	913	288

Källa: RSV: s årsredovisning.

Under år 1999 har egna förundersökningar genomförts huvudsakligen avseende skattebrott p.g.a. brottsanmälningar från skattemyndigheterna och bokföringsbrott men även andra typer av brott har utretts såsom oredlighets- och förfalskningsbrott. Totalt har SBE från åklagare mottagit 724 uppdrag att genomföra förundersökningar.

Härutöver har SBE deltagit i 17 förundersökningar där polis haft huvudansvar för utredningen.

10.5.5 Domar

I 10.19 Tabell visas utvecklingen av antalet dömda enligt skattebrottslagen där brott mot skattebrottslagen varit huvudbrottet och vilken huvudpåföljd som domstolen då utmätt. Uppgifter för 1999 i tabellerna 10.19 t.o.m. 10.22, baserade på kriminalstatistik, saknas på grund av dataproblem hos Brottsförebyggande rådet (BRÅ).

10.19 Tabell.**Skattebrottslagen. Personer som godkänt straffreläggande 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.

	1983	1985	1987	1989	1991	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Huvudbrott *) (Main crime)											
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	1 148	876	671	388	346	299	305	271	279	406	349
Huvudpåföljd: (Main 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
Straffrelägganden (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 (Total)	1 148	876	671	388	346	299	305	271	279	406	349
Åtalsunderlåtelse (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 innebär att bestämmelse i brottsbalken i stället skulle tillämpas.

Källa: BRÅ, officiella kriminalstatistiken.

10.20 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 Section of law	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	Summa lagföringar 1983-1990 (8 år)	Summa lagföringar 1991-1998 (8 år)	Förändring 83-90/91-98
									Sum of court decisions	Sum court decisions	Change 83-90/91-98
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§, ** (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 uppbärdsredovisning, 9 § (Negligent tax collection accounting)	238	233	168	152	163	176	131	53	2 347	1 314	-44%
Försvårande 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.

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.

Tabellen ovan uppger 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.

Antalet lagföringar har minskat

I 10.20 Tabell har angetts de nuvarande beteckningarna på brotten. Tämmligen stora förändringar och omdisponeringar har skett i lagen särskilt vad gäller innehållet i 6-9 paragraferna. Under den tid tabellen omfattar har det straffbara området för skattebrottslagen ökat. Antalet lagföringar under perioden 1991-1998 har minskat med 44 procent jämfört med den föregående åttårsperioden.

Av 10.21 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 inföörandet 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.

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. Straffbestämmelserna i uppbördslagen överfördes till skattebrottslagen den 1 juli 1997 men tillämpas på brott som begåtts dessförinnan. Lagen kommer således snart att inte längre tillämpas.

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.

10.22 Tabell.

Antal personer dömda till fängelsestraff, genomsnittlig strafftid och totalt antal fängelsemånader.

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

År Year	Antal fängelsestraff Number of punishments	Genomsnittlig strafftid Average punishment	Summa fängelsemånader Sum months in prison
1998	135	11,3	127
1997	140	10,3	120
1996	145	14,6	176
1995	128	12,1	129
1994	101	14,0	118
1993	100	12,3	103
1992	92	15,2	117
1991	70	10,3	60

10.21 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 §	-	-	-	-	3	-	-	1	1	6
80 §	40	7	6	3	2	-	25	-	14	3
81 §	774	613	695	743	528	-	1 069	1 077	634	5
Antal lagföringar (Number of court decisions)	814	620	701	746	533	515	1 094	1 078	649	14

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

The Tax Collection Law. Number of persons who assented to summary fines imposed by a prosecutor or was 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 (Fines)	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	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Strafföreläggande (Order of summary punishment)	-	-	-	-	-	9	2	32	33	2
Skyddstillsyn (Probation)	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-
Summa (Total)	418	327	375	435	301	293	348	401	191	5
Åtalsunderlåtelser (Charges withdrawn)	38	19	43	21	10	10	20	20	83	6

Källa: BRÅ, Officiella kriminalstatistiken.

10.23 Tabell.**Antal näringsförbud.**

Number of bans on carrying on a business.

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

Källa: Riksskatteverket och PRV.

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 jämför med skattetiläggen som ligger i storleksordningen två miljarder 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.

Trenden är att såväl antalet nya näringsförbud som antalet näringsförbud i kraft vid årets slut ökar. Längden på utestående näringsförbud ökade kraftigt mellan år 1998 och 1999 – från 3,8 år till 4,5 år.

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 skattetillegg.* Skattenytt 1999, s. 174 ff.

Under 1970-talet satsades stort på statlig och kommunal samhällsinformation. Nämnden för samhällsinformation (NSI) bildades och drev på utvecklingen. Informatörer anställdes på myndigheterna och ute i kommunerna. Nämnden ordnade utbildning för såväl verkschefer som informatörer. För skatteförvaltningens del kom informationsverksamheten igång 1972 då hushållsbroschyren "Dags att deklarerera" kom ut första gången.