

## Kongl. Maj:ts Nådiga Kungörelse,

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

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

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

**CARL JOHAN.**

(L. S.)

C. D. SKOGMAN.

## *Böter om man uteblev från uppbördsstämma*

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

Före år 1929 fick den som utan giltigt förfall uteblev från uppbördsstämman böta 12 skillingar. "Kungl. Maj:ts Nådiga Kungörelse" från 1835 (att uppläsa från predikstolen) om fortsatt befrielse från erläggande av stämmoböter.

# Skattekontroll och skattebrott

## 11.1 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.

## 11.2 Skattemyndigheternas kontroll

### 11.2.1 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 11.1 Tabell framgår omfattningen av de beskattningsbeslut som fattats till följd av kontroller initierade av skattemyndigheterna samt omfattningen av skönsbeskattningen. Den vanligaste orsaken till skönsbeskattningsbeslut är utebliven deklaration. Skattemyndigheten får då i stället uppskatta inkomsten eller den skatt som ska betalas.

## 11.1 Tabell

### Antal beskattningsbeslut på skattemyndighetens initiativ och skönsbeskattningsbeslut samt för år 2002 i procent av antalet deklARATIONER

Number of decisions on tax liability in total and arbitrary assessments, and, for 2002, as percent of tax returns

År Year	1998	1999	2000	2001	2002	Andel av deklARATIONERNA 2002 Share of tax returns 2002
Inkomstskatt (Income tax)	497 137	470 150	433 211	496 660	459 238	6,1%
Mervärdesskatt <sup>1)</sup> (VAT)	124 046	158 654	131 846	124 070	125 251	3,2%
Arbetsgivaravgifter <sup>1)</sup> (Employer's contribution)	186 908	166 942	138 798	122 943	117 982	4,4%
Avdragen skatt (Tax deduction)	58 421	79 883	67 023	58 722	56 759	2,1%
Punktskatter <sup>2)</sup> (Excise duties)	12 921	12 882	10 196	10 409	9 908	20,7%
<b>Summa beslut (Total decisions)</b>	<b>808 091</b>	<b>795 746</b>	<b>703 855</b>	<b>743 673</b>	<b>702 471</b>	<b>4,2%</b>
<b>-varav skönsbeskattning of which arbitrary assessment</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	
Inkomstskatt (Income tax)	62 245	67 720	61 267	72 137	67 250	0,9%
Mervärdesskatt (VAT)	37 245	80 227	55 584	46 851	44 421	1,1%
Arbetsgivaravgifter <sup>2)</sup> (Employer's contribution)	2 366	36 526	29 371	25 454	25 356	0,9%
Avdragen skatt (Tax deduction)	2 212	35 813	28 403	23 984	23 035	0,9%
Punktskatter (Excise duties)	344	528	289	293	314	0,7%
<b>Summa skönsbeskattningar (Total discretionary assessments)</b>	<b>101 856</b>	<b>184 473</b>	<b>146 222</b>	<b>144 442</b>	<b>137 027</b>	<b>0,8%</b>

1) 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.

2) Värdena inkluderar ändringar på den skattskyldiges initiativ.

**Källa:** Uppföljningsdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik

År 2002 fattade skattemyndigheterna drygt 700 000 beskattningsbeslut till följd av kontrollen. Inkomstbeskattningsbesluten svarar för 65 procent av det totala antalet beslut och har jämfört med föregående år minskat med drygt sju procent.

Andelen skönsbeskattningsbeslut ligger på knappt 20 procent av antalet beskattningsbeslut och i förhållande till antalet deklARATIONER görs de flesta inom mervärdesskatten. Skönsbeskattningsbesluten svarar för hela 35 procent av alla beslut inom mervärdesskatteområdet.

Den höga andelen beskattningsbeslut på SKM:s initiativ vad gäller punktskatter kan till viss del förklaras med att denna uppgift inkluderar de skattskyldigas självrättelser.

Vid den årliga inkomstaxeringen ska skattemyndigheten inom fastställda tidsramar behandla alla deklARATIONER. I 11.2 Tabell redovisas antalet ändringar i deklARATIONER vid den årliga inkomstaxeringen fördelat på ändringsorsak. Av tabellen framgår också vilka deklARATIONER som föranlett flest ändringar.

## 11.2 Tabell

### Antal ändrade deklarationer vid den årliga inkomsttaxeringen fördelat på ändringsorsak, för år 2002 i procent av de olika deklarationsformulären Number of changes (and reason) in the annual tax returns 2002 (percent)

ÄNDRINGSORSAK Reason for change	1998	1999	2000	2001	2002	2002					Alla formulär All forms
						FD	SD1	SD2	SD3	SD4	
Revision (Tax field audits)	542	1 293	1 802	639	659	0,0%	0,0%	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%
Skrivbordsgranskning (Desk audit)	309 363	272 296	259 957	305 683	291 631	2,7%	9,6%	2,5%	3,5%	0,2%	3,9%
Beräknings- eller överföringsfel (Miscalculations)	60 557	51 279	42 512	51 094	44 065	0,3%	1,8%	0,2%	0,3%	0,0%	0,6%
Skönstaxering (Arbitrary tax assessment)	62 245	67 720	61 267	72 137	67 250	0,5%	2,4%	1,4%	1,1%	2,0%	0,9%
Summa på skatte- myndighetens initiativ (Corrections initiated by tax authorities)	432 707	392 588	365 538	429 553	403 605	3,5%	13,9%	4,2%	4,8%	2,2%	5,3%
Summa övriga beslut (Total other decisions)	86 488	82 213	81 765	86 558	74 703	0,5%	3,1%	2,0%	0,7%	0,2%	1,0%
<b>Totalt antal ändrade deklarationer (Total number of changed tax returns)</b>	<b>519 195</b>	<b>474 801</b>	<b>447 303</b>	<b>516 111</b>	<b>478 308</b>	<b>3,9%</b>	<b>17,0%</b>	<b>6,2%</b>	<b>5,5%</b>	<b>2,4%</b>	<b>6,3%</b>
<b>ÄNDRINGSFREKVENNS</b> Frequency for change	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>FD</b>	<b>SD1</b>	<b>SD2</b>	<b>SD3</b>	<b>SD4</b>	<b>Alla formulär All forms</b>
Antal deklarationer (Number of tax returns)	7 342 636	7 378 165	7 471 261	7 584 773	7 565 775	5 709 509	1 324 804	313 630	91 272	126 560	7 565 775
Ändrade på skatte- myndighetens initiativ (Corrections initiated by tax authorities)	5,9%	5,3%	4,9%	5,7%	5,3%	3,5%	13,9%	4,2%	4,8%	2,2%	5,3%
Andra ändringar (Other changes)	1,2%	1,1%	1,1%	1,1%	1,0%	0,5%	3,1%	2,0%	0,7%	0,2%	1,0%
<b>Total ändringsfrekvens (Total frequency of changes)</b>	<b>7,1%</b>	<b>6,4%</b>	<b>6,0%</b>	<b>6,8%</b>	<b>6,3%</b>	<b>3,9%</b>	<b>17,0%</b>	<b>6,2%</b>	<b>5,5%</b>	<b>2,4%</b>	<b>6,3%</b>

**FD** = Förenklad deklaration för fysisk person

**SD1** = Särskild självdeklaration för fysisk person

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

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

**SD4** = Näringsuppgifter för handelsbolag

**Källa:** Uppföljningsdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik.

Skrivbordsgranskningen svarar för flest ändringar, drygt 61 procent av det totala antalet. Den totala ändringsfrekvensen minskade år 2002 till 6,3 procent.

Deklarationsformuläret för fysiska personer med näringsverksamhet (SD1) har relativt sett flest ändringar. Hela 17 procent av dessa deklarationer ändrades vid 2002 års taxering – de flesta genom s.k. skrivbordsgranskning.

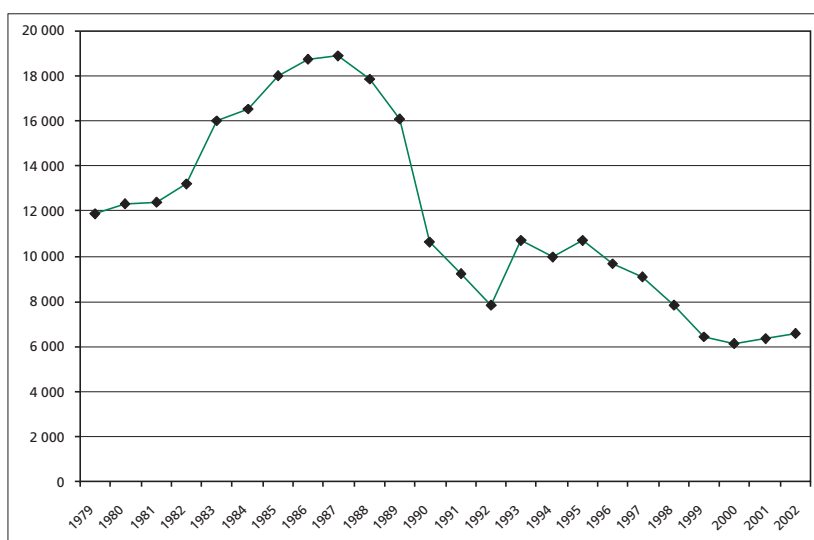
Som framgår av 11.2 Tabell är antalet ändringar vid den årliga taxeringen till följd av skatterevision lågt. Förutom att antalet revisioner är förhållandevis lågt finns en annan förklaring, nämligen att en skatterevision ofta inriktar sig på äldre

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.

#### 11.2.2 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 per år. Antalet har sedermera minskat. Av 11.3 Diagram framgår antalet revisioner exkl. punktskatter under den senaste 20-års perioden.

### 11.3 Diagram Antal skatterevisioner 1979-2002, exklusive punkt-skatte Number of tax field audits 1979-2002, excise duties excluded



Källa: RSV revisionsregistret

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 produktivitetstillväxten i verksamheten varit svag, vilket har flera orsaker, bl.a. mer komplicerade utredningar och höjda krav på kvalitet i de enskilda utredningarna.

Av 11.4 Tabell framgår omfattningen av olika slag av skatterevisioner under den senaste åttaårsperioden.

### 11.4 Tabell Antal avslutade skatterevisioner, 1995-2002 Number of completed tax field audits, 1995-2002

År Year	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Andel av summa år 2002 Total 2002
<b>Planmässiga revisioner (Planned audits)</b>									
Samordnad planmässig revision av koncerner (Coordinated audits of large company groups)	241	284	286	296	207	207	210	181	3%
Övrig planmässig revision (Other planned audits)	650	580	666	726	655	547	419	358	5%
<b>Urvalsrevisioner (Targeted audits)</b>									
Eko- och skattebrott (Economic and tax crime)	869	912	986	1 031	905	951	987	1 126	16%
Årskontroll (Annual control)	5 846	5 100	4 380	3 831	3 093	2 716	1 377	1 267	18%
Periodkontroll (Periodic control)	3 092	2 804	2 773	1 934	1 534	1 690	3 372	3 671	53%
Punktskatterevision (Excise duties)	220	296	248	310	368	234	218	336	5%
<b>Summa (Total)</b>	<b>10 918</b>	<b>9 976</b>	<b>9 339</b>	<b>8 128</b>	<b>6 762</b>	<b>6 345</b>	<b>6 583</b>	<b>6 939</b>	<b>100%</b>

Källa: RSV:s revisionsregister

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 skatterevisioner som tar längre tid.

Under perioden 1995-2002 har antalet resurskrävande planmässiga revisioner och eko- och skattebrottsrevisioner sammantaget hållits på ungefär samma nivå samtidigt som antalet revisioner totalt sett minskat. Andelen planmässiga revisioner och ekobrottsrevisioner har därigenom ökat från 16 procent (år 1995) till 24 procent av det totala antalet revisioner år 2002.

Minskningen av det totala antalet revisioner mellan åren 1995 till 1998 beror huvudsakligen på lägre produktivitet i revisionsverksamheten. Minskningen med hela 22 procent mellan år 1998 och år 2000 förklaras med minskade kontrollresurser. Rekryteringen till skattebrottsenheterna, som skett främst av skatterevisorer under år 1999-2000 och utan extra resursanslag till skattemyndigheterna, har också påverkat antalet revisioner. Antalet revisioner år 2002 har, jämfört med år 2000, ökat med 9 procent och antalet ekobrottsrevisioner med 18 procent. Sett över hela den tidsperiod som 11.4 Tabell omfattar noteras en kraftig minskning av årskontrollen. För år 2001 har antalet periodkontroller genom revision nästan fördubblats, och antalet har ökat även under år 2002.

Det beloppsmässiga utfallet av kontrollverksamheten omräknat till ökad skattedebitering netto framgår av 11.5 Tabell.

## 11.5 Tabell

### Skattemässigt värde av kontrollverksamheten\* 1998-2002, belopp i mnkr Net value of tax liability due to compliance control\* 1998-2002, MSEK

År Year	1998	1999	2000	2001	2002	Andel av totalt år 2002 Share of total 2002
Inkomstskatt, årlig taxering (Income tax, annual assessment)	8 346	8 237	9 617	11 514	16 123	52%
Inkomstskatt omprövning (Reassessment (income tax))	5 963	6 257	6 048	8 302	5 941	19%
Mervärdesskatt (VAT)	2 314	2 186	1 925	1 327	2 134	7%
Arbetsgivaravgifter (Employer's contribution)	685	638	373	444	517	2%
Avdragen skatt (Tax deduction)	660	386	227	233	234	1%
Punktskatter (Excise duties)	283	373	558	357	298	1%
<b>Summa exkl. skönsbeskattning (Total excluded arbitrary tax assessment)</b>	<b>18 251</b>	<b>18 077</b>	<b>18 748</b>	<b>22 177</b>	<b>25 247</b>	<b>81%</b>
Varav underskott vid årlig taxering (Deficit of annual tax assessment)	4 754	4 587	4 622	6 722	12 291	40%
<b>Skönsbeskattning Arbitrary tax assessments</b>						
Inkomstskatt, årlig taxering (Income tax, annual assessment)	2 988	3 433	3 218	4 610	4 704	15%
Inkomstskatt omprövning (Reassessment (income tax))	-332	-337	-295	-339	-572	-2%
Mervärdesskatt (VAT)	3 315	1 423	820	680	811	3%
Arbetsgivaravgifter (Employer's contribution)	30	510	342	374	384	1%
Avdragen skatt (Tax deduction)	29	550	376	388	377	1%
Punktskatter (Excise duties)	20	28	15	41	55	0%
<b>Summa skönsbeskattningar (Total arbitrary assessments)</b>	<b>6 050</b>	<b>5 607</b>	<b>4 476</b>	<b>5 754</b>	<b>5 759</b>	<b>19%</b>
<b>Totalt (Total)</b>	<b>24 301</b>	<b>23 684</b>	<b>23 223</b>	<b>27 931</b>	<b>31 006</b>	<b>100%</b>

\* Skrivbordsgranskning plus revision (Tax field audit and desk audit)

Källa: Uppföljningsdatabasen GIN-Skatt och RSV:s verksamhetsstatistik

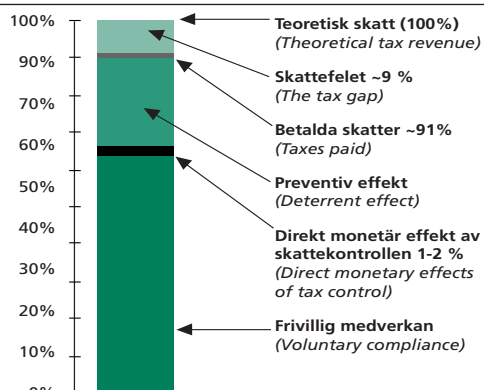
Som framgår av tabellen har det beloppsmässiga utfallet av kontrollen ökat år 2002.

Värdet av skönsbeskattningen inom mervärdesskatten har minskat mycket kraftigt – i förhållande till år 1998. Värdet av sköns-

beskattning år 2002 avseende mervärdesskatt är bara 24 procent av värdet år 1998. Det är oklart vad som beror på en ändrad tillämpning och vad som beror på minskade kontrollinsatser.

### 11.6 Diagram Skattekontrollens monetära och preventiva effekt Monetary and preventive effect of tax compliance control

**Källa:** Resumé – Modell för resultatuppföljning i skatteförvaltningen



#### 11.2.3 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 skatteundrandragande och konsekvenserna – av olika slag – av att skattemyndigheterna gör en sådan upptäckt. Syftet med skattekontrollen är att öka den preventiva effekten. Den rent ekonomiska effekten av skattekontrollen är liten om man ser den i relation till den totala skatteuppbörden. Historiskt sett har skattekontrollen årligen höjt skatteinkomsterna med i storleksordningen en till två procent, jfr. 11.6 Diagram.

Den preventiva effekten kan inte anges i beloppsmässiga termer. Ytorna för frivillig medverkan och preventiv effekt i figuren är godtyckligt valda.

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

I RSV:s undersökningar till allmänheten ställs bl.a. följande frågor:

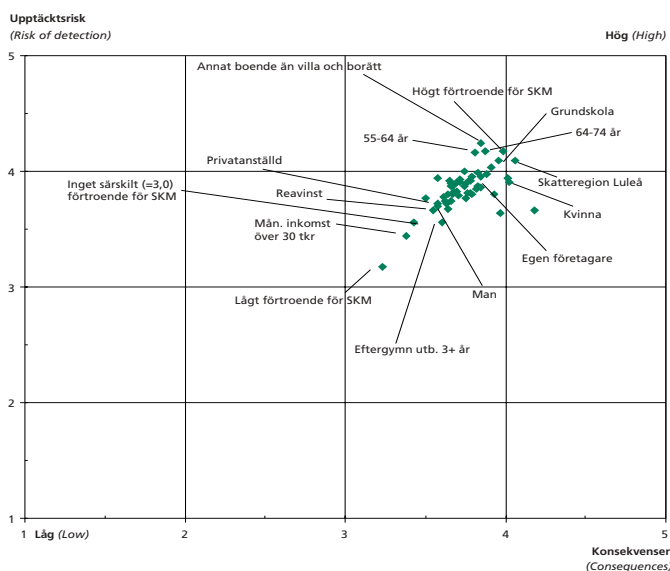
- Det är troligt att skattemyndigheten skulle upptäcka om jag skattefuskade
- Om skattemyndigheten skulle upptäcka att jag skattefuskat blir konsekvenserna allvarliga

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

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

### 11.7 Diagram Skattekontrollens preventiva effekt för vissa grupper av skattskyldiga, enkätundersökning allmänheten år 2002 Deterrent effects of tax controls, different types of taxpayers, survey to the public 2002

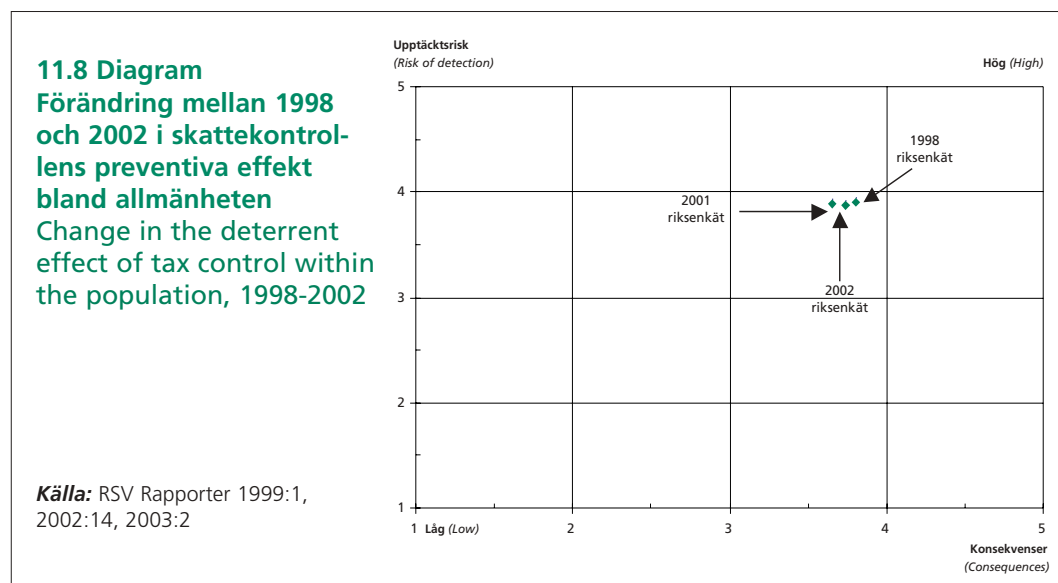
**Källa:** RSV Rapport 2003:2



Som framgår av 11.7 Diagram tyder resultaten på att skattekontrollen har en högre preventiv effekt bland lågutbildade, äldre personer samt bland kvinnor. Den preventiva effekten är lägre i storstadsområdet, bland höginkomsttagare, bland män och bland personer med reavinst. Det verkar också finnas ett tydligt samband mellan den preventiva effekten och förtroendet för skattemyndigheten (SKM). Personer för vilka den preventiva effekten är hög svarar i större utsträckning än andra att de har ett högt förtroende för skattemyndigheten.

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

Genom att RSV i sina undersökningar återkommer med samma frågor är det möjligt att över tiden spåra förändringar i den preventiva effekten. Nedanstående diagram visar resultaten från de tre senaste undersökningar bland allmänheten.



Som framgår av 11.8 Diagram ligger mätvärdena för den allmänpreventiva effekten i de tre undersökningarna väl samlade. Därav kan slutsatsen dras att den preventiva effekten av kontrollen som den här definieras inte förändrats under perioden.

Men har kontrollen någon preventiv effekt på individen? RSV har under år 2000 studerat de skattskyldigas avdrag för övriga kostnader under inkomst av tjänst.<sup>1</sup> Man har studerat hur de skattskyldiga betar sig i sin deklaration året efter man fått ett avdrag underkänt av skattemyndigheterna. Studien visar att de skattskyldiga – trots att skattetillägg inte påförts – i efterföljande deklaration i hög grad rättar sig efter skattemyndigheternas påpekande.

## 11.3 Om hot och tvång i skatteutredningen

### 11.3.1 Förelägganden och viten

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

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

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



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

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

### 11.3.2 Tvångsåtgärder och betalningssäkring

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

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

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

Exempel på tvångsåtgärder är:

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

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

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

Av 11.9 Tabell framgår antalet fall där ansökan gjorts till länsrätt om tvångsåtgärder eller betalningssäkring.

## 11.9 Tabell

### Antal ansökningar hos länsrätt om tillämpning av betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen 1995-2002

Number of applications under the Securing of Payment Act and the Coercive Measures Act 1995-2002

År Year	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Betalningssäkringslagen (Securing of Payment Act)	101	149	105	129	136	150	176	175
Tvångsåtgärdslagen (Coercive Measures Act)	57	33	30	28	31	64	15	45

**Källa:** Domstolsverket<sup>3</sup>

En av anledningarna till att tvångsåtgärds-lagen 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 tvångsåtgärds-lagen och betalningssäkringslagen så sällan kommer till användning torde vara risken att den uppgiftsskyldige eller gälldenären vid länsrättens eventuella avslag eller kommunika-

tion med honom får kännedom om de tilltänkta åtgärderna. En tredje bidragande orsak till att tvångsåtgärds-lagen så sällan används kan vara det merarbete som följer av lagens komplexitet.

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

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

<sup>3</sup> Anm. RSV redovisar i sin årsredovisning i regel något fler diarieförda ansökningar till länsrätt om betalningssäkring än domstolsverkets statistik men vari skillnaden består har inte utretts

## 11.4 Administrativa sanktioner

### 11.4.1 Skattetillägg

#### Skattemyndigheten beslutar själv om skattetillägg

För att förhindra skattefusk finns ett straffrättsligt sanktionssystem, främst skattebrottslagen, se vidare avsnitt 11.5. Det systemet hanteras av allmänna domstolar.

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

#### Skattetillägg i stället för straff

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

#### Regler om skattetillägg i många författningar

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

#### Tillämpningen av skattetilläggsreglerna har undersökts

Genom årens lopp har ett flertal förändringar av skattetilläggen genomförts, de flesta i mildrande riktning i syfte att säkerställa att

det praktiska resultatet blir rättvist och legitimt. Det mer nyanserade skattetilläggsuttaget har emellertid lett till problem i den praktiska tillämpningen. Tillämpningen av skattetillägg har undersökts (RSV Rapport 2002:14). Av rapporten framgår att skattemyndigheterna inte påför skattetillägg vid oriktig uppgift i den utsträckning de borde. Undersökningen fann även brister i besluts-kvaliteten t.ex. vad gäller motiveringar och dokumentation av beslut. Det är däremot sällan en skattebetalare felaktigt påförs skattetillägg.

#### Skattetillägg – förenliga med de mänskliga rättigheterna

En annan fråga som kommit upp under senare år är om skattetilläggsbestämmelserna omfattas av artikel 6 i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Frågan gäller närmast om skattetillägg i det sammanhanget är att jämföra med ett straff och i så fall om de svenska bestämmelserna uppfyller konventionens krav på en rättvis rättegång.

Den 23 juli 2002 avgjorde Europadomstolen för mänskliga rättigheter två mål rörande skattetillägg. Domstolen konstaterar att skattemål i allmänhet faller utanför domstolens domäner men skattetillägg får anses vara ett sådant brott som avses i artikel 6, varför tvisten om skattetillägg kan prövas av domstolen. Vanligen gäller att en anklagad ska anses oskyldig intill dess motsatsen bevisats. Domstolen fann att de svenska skattetilläggen inte kränker oskuldspresumtionen – ett skattesystem skulle inte fungera utan sanktioner mot oriktiga uppgifter i deklarationer. Domstolen fann inte heller indrivningsåtgärder till följd av att skattekravet inte var slutgiltigt fastställt stred mot artikel 6. Däremot fälldes svenska staten i bägge målen för att de sökande inte fått sin sak prövad av domstol inom skäligen tid, beroende på lång handläggningstid både hos skattemyndighet och domstol.

Genom lagändringar som ska tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering har möjligheterna att göra nyanserade bedömningar av frågan om skattetillägg i varje enskilt fall utökats och förbättrats. De befintliga befrielsegrunderna förtydligas och kompletteras med nya grunder för befrielse från skattetillägg. Genom dessa lagändringar kommer rättsäkerhetskraven som ställs i artikel 6 i den europeiska konventionen om mänskliga rättigheter till uttryck i lagtexten.

## Skatteärenden tar lång tid i domstolarna

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

## Lagens syfte och skattetilläggets storlek

För att skattetillägg ska påföras ska det vara fråga om att man lämnat oriktig uppgift som skulle ha lett till för låg skatt. 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 skatteuttaget. 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 "tilläggstaxa" 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 skönsmässig 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. Kommer deklarationen in till skattemyndigheten inom viss tid undanröjs skattetillägget.

## Många fel beläggs inte med skattetillägg

Skattetillägg påförs inte om en skattskyldig själv på eget initiativ rättar en felaktig upp-

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

## Statistikens källor

När det gäller statistiken för skattetillägg och förseningsavgift redovisas här endast de som avser inkomstskatt, avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och de punktskatter som administreras av RSV.

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

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

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

## Skattetillägg leder till många beslut

Inom inkomstskatteområdet kan skattetillägg påföras dels vid debiteringen av slutlig skatt vid den årliga taxeringen dels vid omprövning som görs därefter. Det förekommer dock att skattetillägg påförs genom omprövning redan under taxeringsåret. För andra skatter kan ett fattat skattetilläggsbeslut också omprövas. Antalet beslut är därför inte liktydigt med antalet skattetillägg.

I 11.10 Tabell finns en fullständig brutto-redovisning av antalet beslut om skattetillägg inklusive sådana som grundats på skönsmässig bedömning. I många fall sänks eller undanröjs ett skattetillägg genom ett nytt beslut. Detsamma gäller om den skattskyldige bedöms ha grund för befrielse eller om skattemyndigheten vid omprövningen av skattefrågan undanröjer tidigare höjningsbeslut.

## 11.10 Tabell

### Antal skattetilläggsbeslut 1996-2002

#### Decisions on tax surcharge 1996-2002

År Year	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Andel av totalt antal år 2002 Share of grand total 2002
Inkomstskatt, årlig taxering (Income tax, annual assessment)	51 096	45 091	45 311	46 837	43 350	47 634	43 148	
Omprövning påförda (Reconsideration, debited)	18 434	14 878	14 675	23 286	20 027	12 744	12 201	
Omprövning nedsatta (Reconsideration, reduced)	15 204	15 511	15 125	15 676	19 425	16 830	17 508	
<b>Summa beslut (Total decisions)</b>	<b>84 734</b>	<b>75 480</b>	<b>75 111</b>	<b>85 799</b>	<b>82 802</b>	<b>77 208</b>	<b>72 857</b>	<b>28,3%</b>
Avdragen skatt, påförda (Tax deduction, debited)			2 272	39 114	33 348	30 437	29 718	
Nedsatta *** (Reduced)			426	14 196	17 008	13 126	12 742	
<b>Summa beslut * (Total decisions)</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>2 698</b>	<b>53 310</b>	<b>50 356</b>	<b>43 563</b>	<b>42 460</b>	<b>16,5%</b>
Arbetsgivaravgifter, påförda (Employer's contribution, debited)	30 581	30 097	24 045	53 836	41 539	39 890	41 656	
Nedsatta *** (Reduced)	1 563	1 633	1 911	15 750	18 061	14 659	14 941	
<b>Summa beslut (Total decisions)</b>	<b>32 144</b>	<b>31 730</b>	<b>25 956</b>	<b>69 586</b>	<b>59 600</b>	<b>54 549</b>	<b>56 597</b>	<b>22,0%</b>
Mervärdesskatt, påförda (VAT, debited)	7 586	78 338	61 263	56 338	59 223			
Nedsatta *** (Reduced)			1 180	27 827	33 919	25 580	24 918	
<b>Summa beslut ** (Total decisions)</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>8 766</b>	<b>106 165</b>	<b>95 182</b>	<b>81 918</b>	<b>84 141</b>	<b>32,6%</b>
<b>Punktskatter (Excise duties)</b>	<b>458</b>	<b>858</b>	<b>2 611</b>	<b>864</b>	<b>1 710</b>	<b>1 787</b>	<b>1 759</b>	<b>0,7%</b>
<b>Totalt antal (Grand total)</b>	<b>117 336</b>	<b>108 068</b>	<b>115 142</b>	<b>315 724</b>	<b>289 650</b>	<b>259 025</b>	<b>257 814</b>	<b>100,0%</b>

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

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

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

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

Antalet *skattetilläggsbeslut*, som fattades av skattemyndigheterna år 2002, uppgick till knappt 260 tusen och om man jämför med antalet beslut på skattemyndigheternas eget initiativ motsvarar detta hela 37 procent, jfr antalet beslut i 11.1 Tabell. Det beror på att många beslut avser skönsbeskattning och att många skattetilläggsbeslut omprövas.

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

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

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

Av en särskild undersökning som gjorts, jfr. 11.11 Tabell, framgår att mer än hälften av *antalet* påförda skattetillägg avser skönsbeskattning och att denna andel är högst för mervärdesskatten där andelen skattetillägg i samband med skönsbeskattningsbeslut svarar för mer än två tredjedelar av antalet påförda skattetillägg.

### 11.11 Tabell

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

Number of tax surcharges related to arbitrary tax assessment, 2000-2001

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

Källa: RSV Rapport 2002:14

Beloppsmässigt är andelen skattetillägg vid skönsbeskattning väsentligt större, eftersom skönsbeskattningen avser hela förvärvskällan medan andra höjningar i regel avser

enskilda inkomst- eller avdragsposter i deklarationen.

#### 1,8 miljarder i skattetillägg år 2002

Den beloppsmässiga omfattningen av påförda skattetillägg framgår av 11.12 Tabell. Skattetillägg sätts ofta ner eller undanröjs. Till exempel undanröjs i regel skattetillägg som påförts i avsaknad av deklaration om deklaration senare inkommer. Skattetilläggens nettovärde framgår av tabellen.

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

### 11.12 Tabell Skattetillägg 1995-2002, nettobelopp i mnkr Tax surcharges, net value, 1995-2002, amount MSEK

År Year	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Andel av summa år 2002 Share of total 2002
Inkomstskatt (Income tax)	1 129	1 485	1 129	1 038	1 353	871	1 678	1 231	70%
Avdragen skatt (Tax deduction)	--	--	--	4	76	52	68	67	4%
Arbetsgivaravgifter (Employer's contributions)	98	106	106	82	90	88	115	143	8%
Mervärdesskatt (VAT)	436	432	318	217	341	272	216	312	18%
Punktskatter (Excise duties)	9	7	9	20	5	21	28	16	1%
<b>Summa (Total)</b>	<b>1 672</b>	<b>2 030</b>	<b>1 562</b>	<b>1 362</b>	<b>1 865</b>	<b>1 303</b>	<b>2 106</b>	<b>1 769</b>	<b>100%</b>

Anm: Ett fel i den underliggande statistiken avseende skattetillägg arbetsgivaravgifter år 1998 har justerats med +258 Mkr. När det gäller moms, 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

Syftet med skattetillägg är inte att ge inkomster till statskassan, utan för att säkerställa att de skattskyldiga är noggranna i sitt uppgiftslämnande. Men det är statsfinansierat inte obetydliga belopp som påförs i skattetillägg. Om man jämför med böter till följd av brott mot skattebrottslagen så är böterna bara två promille av skattetilläggen.

#### Stora skillnader mellan skattelagen

Räknat per skatte- eller avgiftstillägg är det stora skillnader mellan skattelagen. Anledningen till att de genomsnittliga beloppen för skattetillägg vid inkomstskatt är väsentligt högre sammanhänger med att ändringar av taxeringen till följd av skatterevision i regel avser just inkomstskatt jfr. 11.13 Tabell.

### 11.13 Tabell

#### Storleken (netto) på genomsnittliga skattetilläggsbeslut, 1995-2002, kr Net value of average tax surcharge decisions, 1995-2002, SEK

År Year	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Inkomstskatt (Income tax)	15 622	17 524	15 360	13 824	15 767	10 522	21 732	16 898
Avdragen skatt* (Tax deduction)	..	..	..	1 617	1 433	1 028	1 566	1 581
Arbetsgivaravgifter* (Employer's contribution)	3 672	3 290	3 330	3 142	1 292	1 470	2 116	2 521
Mervärdesskatt* (VAT)	..	..	..	24 756	3 209	2 859	2 638	3 706
Punktskatter (Excise duties)	11 524	16 328	10 935	7 752	6 302	12 038	15 669	9 096
<b>Genomsnitt samtliga (Total average)</b>	<b>16 769</b>	<b>17 298</b>	<b>14 725</b>	<b>11 825</b>	<b>5 908</b>	<b>4 500</b>	<b>8 129</b>	<b>6 861</b>

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

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

Det genomsnittliga skattetillägget är högst för inkomstskatt och punktskatter. Pga. brister och ofullkomligheter i statistiken är det inte möjligt att dra några slutsatser om utvecklingen av det genomsnittliga skattetillägget för tid före år 2000. Man bör vara medveten om att genomsnittsvärdena ett visst år kan påverkas kraftigt av enstaka stora belopp av skönsbeskattning

eller stora omprövningar till följd av mer omfattande skatteutredningar.

#### Skattetillägg vid årlig taxering berör främst fysiska personer

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

### 11.14 Tabell

#### Skattetillägg vid årlig taxering 1995-2002 Tax surcharge at annual assessment 1995-2002

År Year		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
<b>Antal (Number)</b>	Fysiska personer (Individuals)	30 777	45 617	37 516	39 056	41 702	39 369	42 825	38 161
	Juridiska personer (Legal entities)	6 426	5 479	7 575	6 254	5 135	3 981	4 809	4 987
	<b>Summa (Total)</b>	<b>37 203</b>	<b>51 096</b>	<b>45 091</b>	<b>45 310</b>	<b>46 837</b>	<b>43 350</b>	<b>47 634</b>	<b>43 148</b>
	Andel fysiska personer (Individuals as % of total)	83%	89%	83%	86%	89%	91%	90%	88%
<b>Belopp, mnkr (Value, MSEK)</b>	Fysiska personer (Individuals)	458	595	625	755	797	916	1 288	1 245
	Juridiska personer (Legal entities)	141	207	164	175	256	189	280	265
	<b>Summa (Total)</b>	<b>599</b>	<b>802</b>	<b>789</b>	<b>930</b>	<b>1 053</b>	<b>1 105</b>	<b>1 567</b>	<b>1 509</b>
	Andel fysiska personer (Individuals as % of total)	76%	74%	79%	81%	76%	83%	82%	82%
<b>Genomsnitt, kr (Average value, SEK)</b>	Fysiska personer (Individuals)	14 881	13 043	16 660	19 331	19 112	23 277	30 069	32 617
	Juridiska personer (Legal entities)	21 942	37 781	21 650	27 982	49 854	47 414	58 121	53 087
		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002

**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. Det genomsnittliga skattetillägget för juridiska personer är inte uppseendeväckande större än för fysiska personer – man kunde annars förväntat sig att några enstaka mångmiljonhöjningar av några juridiska personer skulle ha drivit upp

medelvärdet för denna kategori mycket kraftigt.

### Skattetillägg för oriktig uppgift

Som ovan nämnts har RSV under år 2002 närmare undersökt tillämpningen av skattetillägg. Bland annat redovisas<sup>4</sup> särskilda undersökningar avseende skattetillägg för oriktig uppgift vid taxeringen år 2000.

## 11.15 Tabell

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

Tax surcharges (TSC), distribution of tax surcharges on different tax forms, incorrect information, assessment year 2000

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

**Källa:** RSV Rapport 2002:14, tab. 37

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

Sammanfattningsvis är cirka 70 procent av alla skattetillägg vid den årliga taxeringen sådana som påförts för att den skattskyldige inte deklarerat (skönstaxering) och

nästan 90 procent av summa skattetillägg avser skattetillägg vid skönstaxering. Nio av tio skattetillägg som påförs till följd av oriktig uppgift vid deklarationsgranskningen är på mindre än 10 000 kr.

En närmare undersökning av hur underlagen för skattetillägg fördelar sig visade att inkomstslaget kapital beräknas svara för mer än hälften av antalet skattetillägg och cirka en fjärdedel av skattetilläggsbeloppet. Skattetilläggen för juridiska personers näringsverksamhet och dito underskott svarar för 13 procent av antalet skattetillägg och 49 procent av skattetilläggsbeloppet.

### Skattetillägg efter olika procentsatser

Skattetillägg kan som ovan nämnts tas ut efter olika procentsatser. När det gäller inkomstskatten är skattetilläggen normalt 40 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha

<sup>4</sup> RSV Rapport 2002:14, avsnitt 3.6

påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. Skattetillägget är 20 % när skattemyndigheten har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten. Skattetillägget är 10 % när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämställd fråga. För underskott gäller särskilda regler.

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

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

### 11.16 Tabell

#### Skattetillägg, tillämpning av olika procentsatser vid beskattningsbeslut 2002 och förändring mot år 2000

Tax surcharge, changes in applied rates, decisions during 2002 and 2000

Skattetillägg Tax surcharge	Arbetsgivaravgifter Employer's contribution			Avdragen skatt Tax deduction			Mervärdesskatt VAT		
	20	10	5	20	10	5	20	10	5
<b>Procentsats (Percent applied)</b>									
Antal i % (Number in %)	83,4%	16,4%	0,1%	83,0%	16,9%	0,1%	97,0%	0,9%	2,2%
Belopp i % (Value in %)	91,4%	8,6%	0,0%	85,3%	14,7%	0,0%	96,1%	0,6%	3,3%
<b>Förändring mot år 2000 (Change since year 2000)</b>									
Antal i % (Number in %)	-2,5%	2,5%	0,0%	-3,0%	3,0%	0,0%	-1,0%	0,2%	0,8%
Belopp i % (Value in %)	2,8%	-1,0%	-0,2%	3,8%	-3,7%	-0,1%	3,9%	0,0%	-3,9%

Källa: GIN-skatt E.2.1-3

Den lägsta procentsatsen fem procent – som främst avser fall då den skattskyldige redovisat på fel beskattningsperiod – har obetydlig omfattning antals- och beloppsmässigt för arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Vad gäller mervärdesskatten svarar den lägsta procentsatsen för hela 3,3 procent av skattetilläggsbeloppet dvs. drygt 12 procent av det totala underlaget. Omvänt gäller att skattetilläggsatsen 10 procent praktiskt taget aldrig används inom mervärdesskatteområdet medan den procent-satsen används betydligt oftare när det gäller arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Antalsmässigt har skett en förskjutning från fullt skattetillägg (20 procent), till de lägre procentsatserna för alla tre skatterna.

Säkra uppgifter saknas om i vilken utsträckning skattetillägg vid inkomstbeskattningen påförs efter de olika procentsatserna (40-20-10). Vid en överslagsmässig beräkning<sup>5</sup> uppskattas skattetillägg vid

taxeringen år 2000 ha utgått efter högsta procentsatsen<sup>6</sup> i 71 procent av fallen, efter den mellersta procentsatsen i 28 procent av fallen och slutligen efter lägsta procentsatsen i 1 procent av fallen. Det är alltså betydligt vanligare att lägre procentsatser tillämpas inom inkomstskatten.

#### 11.4.2 Förseningsavgifter

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

<sup>5</sup> RSV Rapport 2002.14, avsnitt 3.6.3

<sup>6</sup> Vid årlig taxering förekommer också mervärdesskatt så procentsiffrorna är inte i alla fall 40/20/10 procent.



systemet med kvarskatteavgift, ränta på överskjutande skatt, dröjsmålsränta och respitränta.<sup>7</sup>

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. Fr.o.m. taxeringsåret 2004 gäller nya regler. Förseningsavgifterna höjs till 1 000 kr respektive 5 000 kr. Kommer deklarationen inte in inom tre månader utgår ytterligare en förseningsavgift och kommer den inte in efter ytterligare två månader utgår en tredje förseningsavgift.

### Förseningsavgift även för skattedeklarationen

Samtidigt med skattekontot infördes en ny skattedeklaration med gemensam redovisning av mervärdesskatt, källskatt och arbetsgivaravgifter i en och samma redovisningshandling. Förseningsavgiften är 500 kr och i vissa fall 1 000 kr vid upprepad försening.

Punktskatterna redovisas i olika deklara-tioner. De kommer att omfattas av skattebetalningslagen (skattekontot) fr.o.m. 2003. För punktskatterna gäller sedan år 1988 till och med år 2002 att förseningsavgiften i normalfallet uppgår till 300 kr och i vissa fall 600 kr vid upprepad försening.

### 11.17 Tabell

#### Antal beslut förseningsavgifter 1999-2002

Number of decisions on late filing charge, 1999-2002

År Year	1999	2000	2001	2002
Självdeklaration ( <i>Income Tax Return</i> )	75 526	99 686	92 017	83 554
Fastighetsdeklaration ( <i>Real estate Tax Return</i> )	717	3 480	765	783
Skattedeklaration ( <i>Monthly VAT and PAYE return</i> )	30 920	169 501	173 633	155 526
Punktskatter ( <i>Excise duties</i> )	1 962	1 862	2 018	2 238
<b>Totalt antal (<i>Grand total</i>)</b>	<b>109 125</b>	<b>274 529</b>	<b>268 433</b>	<b>242 101</b>

**Källa:** Statistikdatabasen GIN-Skatt

År 2000 skedde en markant ökning i antalet förseningsavgifter. Dels börjande man fullt ut tillämpa systemet inom ramen för skattekontosystemet dels prioriterade skatteförvaltningen år 2000 förseningsavgifterna inom inkomstskatten. Syftet var att i ökad

utsträckning få in deklarationerna i tid för att hinna med deklara-tionsgranskningen.

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

### 11.18 Tabell

#### Nettobelopp, förseningsavgifter, 1999-2002, tkr

Net value, late filing charges, 1999-2002, KSEK

År Year	1999	2000	2001	2002
Självdeklaration ( <i>Income Tax Return</i> )	119 903	132 853	129 960	123 160
Fastighetsdeklaration ( <i>Real estate Tax Return</i> )	846	3 592	664	941
Skattedeklaration ( <i>Monthly VAT and PAYE return</i> )	29 460	145 967	147 275	132 810
Punktskatter ( <i>Excise duties</i> )	1 148	716	820	906
<b>Totalt antal (<i>Grand total</i>)</b>	<b>151 357</b>	<b>283 128</b>	<b>278 719</b>	<b>257 817</b>

**Källa:** Statistikdatabasen GIN-Skatt

<sup>7</sup> Fram till och med år 1992 fanns förseningsavgift, 100 kr, vid försenad mervärdesskatte- eller upp-bördsdeklaration. Men därutöver fanns sanktioner mot försenad betalning av skatt och avgift och dessa uttogs som s.k. rest- och tilläggsavgifter. Från och med upp-bördsåret 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 upp-bördsdeklaration (för arbetsgivaravgifter och källskatt).

## Förseningsavgifterna vid den årliga taxeringen

Omfattningen av antalet beslut om förseningsavgift framgår av 11.19 Tabell.

Det är fysiska personer som antals- och beloppsmässigt svarar för den övervägande andelen förseningsavgifter vid den årliga taxeringen och dessa andelar förefaller stabila.

### 11.19 Tabell

#### Förseningsavgifter vid årlig taxering 1995-2002

Late filing charges at annual assessment 1995-2002

År Year		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Antal (Number)	Fysiska personer (Individuals)	50 930	66 357	59 822	58 637	58 299	82 490	72 552	68 214
	Juridiska personer (Legal entities)	15 528	13 722	15 406	14 213	13 271	17 196	17 465	15 340
	<b>Summa (Total)</b>	<b>66 458</b>	<b>80 079</b>	<b>75 228</b>	<b>72 850</b>	<b>71 570</b>	<b>99 686</b>	<b>90 017</b>	<b>83 554</b>
	Andel fysiska personer (Fraction of individuals)	77%	83%	80%	80%	81%	83%	81%	82%
		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Belopp, Mnkr (Value, MSEK)	Fysiska personer (Individuals)	76	91	85	86	89	101	96	90
	Juridiska personer (Legal entities)	42	33	35	35	32	32	34	33
	<b>Summa (Total)</b>	<b>117</b>	<b>124</b>	<b>120</b>	<b>121</b>	<b>120</b>	<b>133</b>	<b>130</b>	<b>123</b>
	Andel fysiska personer (Fraction of individuals)	65%	73%	71%	71%	74%	76%	74%	73%
		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Genomsnitt, kr (Average value, SEK)	Fysiska personer (Individuals)	1 492	1 371	1 421	1 467	1 528	1 224	1 324	1 321
	Juridiska personer (Legal entities)	2 705	2 405	2 272	2 463	2 374	1 861	1 939	2 154

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt

## 11.5 Skattebrott m.m.

### 11.5.1 Skattebrottslagen

För att förhindra skattefusk finns ett straffrättsligt sanktionssystem, främst skattebrottslagen.<sup>8</sup> Lagstiftningen tar företrädesvis sikte på förfaranden som avser större belopp och görs uppsåtligen 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 – in till 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 skat-

<sup>8</sup> Vid in- eller utförelse ska i vissa fall tull, annan skatt eller avgift betalas. Den som bryter mot sådana bestämmelser straffas inte efter skattebrottslagen utan med stöd av lagen (1960:418) om varusmuggling. Vidare finns straffbestämmelser i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Den lagen innehåller också bestämmelser om transporttillägg om 20 % och uttas på samma sätt som skatt enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Ifrågavarande bestämmelser behandlas inte här.

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

### 11.5.2 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 påföljden om domen innehåller flera påföljder.

### 11.5.3 Brottsanmälningar och antalet personer misstänkta för skatte- och bokföringsbrott

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. Vid skatterevisioner uppkommer också ibland misstanke om bokföringsbrott.

Någon absolut gräns för när ett skatteundandragande kan vara straffbart enligt skattebrottslagen finns inte. När bestäm-

melserna om skattetillägg tillkom, vilket var samtidigt med skattebrottslagens införande, klargjordes i förarbetena att skattetillägg skulle vara den enda sanktionen såvida inte det undanhållna beloppet uppgick till betydande belopp. Högsta domstolen, HD, har prövat beloppsgränsen i två mål.<sup>9</sup> HD uttalade att det inte kunde komma i fråga att fastställa någon exakt gräns till ledning för domstolarnas rättstillämpning av vad som ska anses utgöra betydande belopp. HD fastslog emellertid att gränsen i allmänhet kunde sättas vid ungefär ett basbelopp. Enligt RSV:s riktlinjer för åtalsanmälan ska brottsanmälan avseende skattebrott numera göras när den undandragna skatten överstiger ett prisbasbelopp<sup>10</sup>.

Skattemyndigheterna har utöver skattebrott anmälningsskyldighet för bokföringsbrott, överträdelse av låneförbudet och vissa andra brott. Skattemyndigheterna kan anmäla även andra brott som förfalskning, bedrägeri och överträdelse av näringsförbud. Den totala mängden brottsanmälningar framgår av 11.20 Tabell.

### 11.20 Tabell

**Antal brottsanmälningar per skatte-region 2000-2002 samt brottsanmälningssindex beräknat på antal brottsanmälningar i förhållande till antal deklarationskyldiga fysiska personer**  
Number of reports to prosecutors from tax authorities and index for tax regions related to the number of individuals liable to file an income tax return

Skattemyndighet Tax Region	2000	2001	2002	Index
Stockholm	406	497	873	116%
Linköping	131	143	138	72%
Växjö	222	188	273	103%
Malmö	289	251	330	100%
Göteborg	337	327	502	100%
Örebro	96	129	126	81%
Västerås	189	129	351	106%
Gävle	162	156	209	118%
Östersund	90	69	81	80%
Luleå	109	109	109	81%
<b>Riket (Total)</b>	<b>2 031</b>	<b>1 998</b>	<b>2 992</b>	<b>100%</b>

*Källa:* RSV Diarätt 3930

Den totalt anmälda brottsligheten och för-mögenhetsbrottsligheten räknat på medel-

<sup>9</sup> NJA 1984 s 384 och NJA 1984 s 520.

<sup>10</sup> Ett prisbasbelopp år 2002 motsvarar 37 900 kr

folkmängden är enligt den officiella kriminalstatistiken högst i Stockholmsregionen. Av tabellen framgår emellertid att skatteregion Gävle är den skatteregion som uppvisar den högsta anmälda brottsligheten – index i förhållande till riket räknat på de tre senaste åren. Som så ofta när det gäller statistik rörande brottslighet speglar statistiken mer myndigheternas insatser än den bakomliggande brottsligheten.

Hur skattemyndigheternas brottsanmäl-

ningar fördelar sig på olika brott, t.ex. hur många som avser just skatte- eller bokföringsbrott, framgår inte längre av RSV:s statistik. För uppgifter avseende tidigare år, se Skattestatistisk årsbok 2002.

Hur många personer som misstänks för bokförings- och skattebrott under senare år framgår numera av den officiella kriminalstatistiken. Det är dock först fr.o.m. år 2000 som denna statistik är komplett och tillförlitlig.

### 11.21 Tabell

#### Antalet personer misstänkta för bokföringsbrott och skattebrott

#### Number of persons suspected of book-keeping crimes and tax crimes

År Year	1990	1995	1996	1997	1998	1999 <sup>2</sup>	2000	2001	2002
Bokföringsbrott 11 kap 5 § BrB <sup>1</sup> (Book-keeping crimes)	-	-	-	-	-	(260)	1 100	1 305	1 687
Skattebrottslagen 1971:69 (Tax crimes)	708	629	598	966	515	(331)	816	855	1 117
<b>Summa (Total)</b>						<b>(591)</b>	<b>1 916</b>	<b>2 160</b>	<b>2 804</b>

1) Bokföringsbrott fick en egen brottskod först år 1999 och kan därför inte särredovisas tidigare

2) På grund av registeromläggning hos Rikspolisstyrelsen finns ett visst bortfall av antalet inkomna ärenden till BRÅ

**Källa:** BRÅ, Officiella kriminalstatistiken

Skattebrottsenheter har bildats för att i första hand hjälpa åklagarna att utreda brottsanmälningar från skattemyndigheterna. Den ökning av antalet för skatte- och bokföringsbrott misstänkta personer som skett 2000-2002 bedöms bero på tillkomsten av skattebrottsenheterna och en därmed ökad vilja från skattemyndigheternas sida att anmäla sådana brott.

#### 11.5.4 Skattemyndigheterna biträder i brottsutredningar

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

SBE:s verksamhet har hittills varit inriktad på förundersökningar. För att bredda verksamheten enligt de möjligheter som lagen medger, utreds för närvarande förut-

sättningar och rutiner för att även bedriva förenklad brottsutredning, spaning, under rättelseverksamhet och förebyggande verksamhet i fråga om brott inom skatteområdet. Även möjligheterna att bygga upp ett ADB-stöd för den brottsutredande verksamheten utreds.

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

Verksamheten vid SBE har byggts upp successivt. Den första etappen startade 1998 med att enheter bildades vid SKM i Stockholm, Göteborg och Malmö. I den andra etappen har enheter bildats vid de övriga sju skattemyndigheterna. Under år 1998 bestod verksamheten vid SBE huvudsakligen i rekrytering och utbildning av personal och i att utveckla rutiner och etablera kontakter. Vid utgången av år 2000 fanns ca 100 personer anställda på skattebrottsenheterna, målet är att enheterna år 2004 ska omfatta 200 personer.

Under år 2001 har RSV på regeringens uppdrag utvärderat skattebrottsenheterna.<sup>11</sup> Samtidigt har riksdagens revisorer utvärde-

<sup>11</sup> En ny kraft i ekobrottsbekämpningen. En utvärdering av skattebrottsenheterna. Riksskatteverket. RSV Rapport 2001:7

rat myndighetssamverkan mot ekonomisk brottslighet.<sup>12</sup> Den bild som tecknas i de två utredningarna överensstämmer. Revisörerna konstaterar (s.64) att ”vad gäller skattebrottsenheterna var motivet att skatte-

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

## 11.22 Tabell

### Antal avslutade ärenden vid skattebrottsenheterna 1999-2002

#### Number of closed cases at the Tax Fraud Units 1999-2002

År Year	Antal ärenden Number of criminal cases	Antal utredda brott Number of investigated crimes	Antal för brott misstänkta personer Number of persons sus pected of crime
1999	258	913	306
2000	463	2 188	553
2001	659	2 697	811
2002	908	9 162	1 052
Förändring ( <i>Change</i> ) 2001-2002	38%	240%	30%

**Källa:** RSV

Den operativa verksamheten vid skattebrottsenheterna ökar i takt med uppbyggnaden av enheterna, jfr. 11.22 Tabell.

Ökningen av antalet ärenden och misstänkta personer motsvarar en ökad verksamhet. Den ”onaturligt” stora ökningen av antal utredda brott beror i huvudsak på att en person ställt ut 3-4 tusen fakturor utan att ha F-skatt. Det är nämligen så att varje utställd faktura räknas som ett brott.

Jfr. med vad som i avsnitt 11.5.2 sagts, nämligen att den svenska statistiken för de flesta brottstyper maximerar antalet brott.

### 11.5.5 Domar

I 11.23 Tabell visas utvecklingen av antalet dömda enligt skattebrottslagen där brott mot skattebrottslagen varit huvudbrottet och vilken huvudpåföljd som domstolen då utmätt.

<sup>12</sup> Myndighetssamverkan mot ekonomisk brottslighet. Riksdagens revisorer. Rapport 2001/02:3

## 11.23 Tabell

### Skattebrottslagen, antal personer som lagförts efter huvudbrott och huvudpåföljd 1983-2002

The Tax Fraud Act, number of persons assented to summary fines imposed by a prosecutor or were sentenced by court, by principal offence and principal sanction 1983-2002

År Year	1983	1985	1987	1989	1991	1993	1995	1997	1999	2000	2001	2002
<b>Huvudbrott *) (Main crime)</b>												
Skattebrott, 2§ (Tax crime)	401	263	199	89	72	50	98	147	106	117	140	125
Skatteförseelse, 3§ (Tax offence)	37	18	12	1	-	1	2	4	-	41	3	-
Grovt skattebrott, 4§ (Heinous tax crime)	136	146	145	81	70	95	108	103	102	108	122	146
Vårdslös skatteuppgift, 5§ (Negligent tax specification)	92	37	29	16	15	13	21	57	12	23	31	67
Skatteavdragsbrott, 6§, **) (Tax-deduction crime)	-	-	-	-	-	-	-	16	-	-	0	1
Skatte-/uppbörds-redovisningsbrott 7-9§ (Tax-/collection accounting crime)	248	223	223	168	157	122	39	53	25	24	24	25
Försvårande av skattekontroll, 10§ (Obstruction of tax control)	234	189	63	33	32	18	3	26	20	59	40	32
<b>Summa (Total)</b>	<b>1 148</b>	<b>876</b>	<b>671</b>	<b>388</b>	<b>346</b>	<b>299</b>	<b>271</b>	<b>406</b>	<b>265</b>	<b>372</b>	<b>360</b>	<b>396</b>
<b>Huvudpåföljd: (Main sanction)</b>												
Fängelse (Prison)	317	254	203	106	70	100	128	140	119	102	120	128
Skyddstillsyn (Probation)	8	7	5	4	5	7	0	7	3	5	4	8
Villkorlig dom (Suspended sentence)	391	290	180	108	97	61	109	135	83	9	144	129
Böter (Fine)	416	313	267	165	168	121	29	100	28	26	27	44
Strafförelägganden (Order of summary punishment)	4	6	11	2	3	8	1	19	29	139	65	87
Annan påföljd (Other sanction)	12	6	5	3	3	2	4	5	3	1	0	-
<b>Summa (Total)</b>	<b>1 148</b>	<b>876</b>	<b>671</b>	<b>388</b>	<b>346</b>	<b>299</b>	<b>271</b>	<b>406</b>	<b>265</b>	<b>372</b>	<b>360</b>	<b>396</b>
Åtalsunderlåtelse*** (Charges withdrawn)	58	60	46	38	28	21	22	41	7	39	16	7

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

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

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

**Källa:** BRÅ, officiella kriminalstatistiken

### Domarna koncentrerade på allvarigare skattebrott

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

Rättegångsbalkens regler om strafföreläggande innebär att frågan om ansvar för brott som hör under allmänt åtal inte prövas av domstol utan av åklagare. Strafföreläggande innebär att den misstänkte för godkännande föreläggs ett straff. Fr.o.m. år 1997 kan man även få villkorlig dom

genom strafföreläggande, vilket bedöms vara orsaken till en ökad användning av strafföreläggandeinstitutet.

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

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

## Antalet lagföringar ökar

I 11.24 Tabell har angetts de nuvarande beteckningarna på brotten. Tämlichen stora förändringar och omdisponeringar har skett i lagen särskilt vad gäller innehållet i paragraferna 6-9. Beträffande tillämpningen av 6 § skattebrottslagen var innehållet i den bestämmelsen följande intill 1 juli 1997: "För försök till skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri dömes till ansvar enligt 23 kap. 1 § brottsbalken". Att 6 § skattebrotts-

lagen ändå kom att tillämpas redan år 1995 hänger samman med att man i samband med införandet av ett förbud mot analogisk tillämpning av straffbud i brottsbalken (prop. 1993/94:130) också ändrade i 2 § skattebrottslagen. Efter ändring blev 2 § skattebrottslagen också uttryckligen tillämplig även i fall då något skattebeslut inte har fattats t.ex. till följd av att den skattskyldige helt underlåtit att avge självdeklaration.

### 11.24 Tabell

#### Skattebrottslagen, antal personer som lagförts för brott (huvudbrott och bibrott) 1993-2002

Tax Fraud Act, number of persons guilty of criminal offence (principal and secondary offence) 1993-2002

Straffbestämmelse Section of law	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Summa	Summa	Förändring Change
											lagföringar 1993-1997	lagföringar 1998-2002	
											Sum of court decisions	Sum of court decisions	
Skattebrott, 2§ (Tax crime)	117	128	191	175	301	285	367	424	380	331	912	1 787	96%
Skatteförseelse, 3§ (Tax offence)	3	2	5	9	9	5	4	49	8	1	28	67	139%
Grovt skattebrott, 4§ (Heinous tax crime)	107	110	122	138	163	143	278	222	265	263	640	1 171	83%
Vårdslös skatteuppgift, 5§ (Negligent tax specification)	19	17	30	37	70	40	27	54	51	85	173	257	49%
Skatteavdragsbrott, 6§ (Tax-deduction crime)	0	0	46	54	93	19	17	7	6	3	193	52	-
Skatteredovisningsbrott 7§ (Tax accounting crime)	88	83	85	66	79	66	38	37	40	46	401	227	-43%
Vårdslös skatteredovisning, 8§ (Negligent tax specification)	2	5	3	12	18	23	16	18	16	28	40	101	153%
Vårdslös uppbördsredovisning, 9§ (Negligent tax collection accounting)	168	152	163	176	131	53	19	11	0	0	790	83	-89%
Försvårande av skattekontroll, 10§ (Obstruction of tax control)	35	24	14	23	45	75	63	135	239	273	141	785	457%
<b>Antal lagföringar (Number of court decisions)</b>	<b>539</b>	<b>521</b>	<b>659</b>	<b>690</b>	<b>909</b>	<b>709</b>	<b>829</b>	<b>957</b>	<b>1 005</b>	<b>1 030</b>	<b>3 318</b>	<b>4 530</b>	<b>37%</b>

**Källa:** BRÅ, Officiella kriminalstatistiken.

Tabellen omfattar en tioårsperiod. Antalet lagföringar under den senaste femårsperioden har ökat med 37 procent. Skattebrottsenheterna inrättades i juli 1998 och kom i operativ verksamhet år 1999. Åren 1999-2002 ökar lagföringen av skattebrott, vilket bedöms vara en effekt av skattebrottsenhetens tillkomst.

#### Straffbestämmelserna i uppbördslagen tillämpas inte längre

Hela uppbördslagen upphävdes när skattebetalningslagen infördes men själva straffbestämmelserna överfördes som nämnts till skattebrottslagen den 1 juli 1997. Straffbestämmelserna i uppbördslagen tillämpas dock på brott som begåtts dessförinnan.

Lagföring har dock inte skett efter år 2000. För uppgifter om tillämpningen av straffbestämmelserna i uppbördslagen hänvisas därför till Skattestatistisk årsbok år 2001.

#### 11.5.6 Straffmätning

Den genomsnittliga strafftiden för brott enligt skattebrottslagen kan variera mycket mellan olika år främst beroende på att antalet som döms till mycket långa frihetsstraff kan skilja sig mycket mellan åren. Fängelsestraff utdömdes år 2001 endast för skattebrott och grovt skattebrott. För skattebrott var – när fängelse utdömdes – den genomsnittliga fängelsetiden 3,9 månader och för grovt skattebrott 18,1 mån.

### 11.25 Tabell

**Antal personer dömda till fängelsestraff 1991-2002, genomsnittlig straff-tid och totalt antal fängelseår**  
Number of persons sentenced to prison 1991-2002, average punishment (months) and total number of years in prison

År Year	Antal fängelsestraff Number of sentences	Genomsnittlig strafftid, mån Average punishment, months	Summa fängelseår Total years in prison
	1991	70	10,3
1992	92	15,2	117
1993	100	12,3	103
1994	101	14,0	118
1995	128	12,1	129
1996	145	14,6	176
1997	140	10,3	120
1998	135	11,3	127
1999	120	14,8	148
2000	103	15,9	136
2001	120	16,7	167
2002	129	18,0	194

**Källa:** Brå

Variationerna mellan åren är stora men med en svag långsiktig trend att det totala antalet fängelseår ökar. Av de 120 fängelsestraffen år 2001 var 50 hänförliga till Stockholms län, 22 till Västra Götaland och 18 till Skåne län.

År 2001 bötfälldes genom strafföreläggande och dom 164 personer att betala böter för brott mot skattebrottslagen. Av dessa avsåg 63 fall skattebrott, 39 försvårande av skattekontroll och 30 vårdslös skatteuppgift. Det totala bötesbeloppet för brott mot skattebrottslagen uppskattas<sup>13</sup> till drygt 4 miljoner kronor. De totala böterna som utdöms för brott mot skattebrottslagen ligger således i storleksordningen två promille av de belopp netto som påfördes i skattetillägg samma år.

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

Omfattningen av näringsförbud framgår av 11.26 Tabell.

### 11.26 Tabell

**Antal näringsförbud 1990, 1995-2002**  
Number of prohibitions of business activity 1990, 1995-2002

År Year	1990	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Nya näringsförbud (New prohibitions)	38	60	48	83	95	70	140	92	155
Totalt vid årets slut (Total at the end of the year)	141	173	177	215	262	318	399	422	476

**Källa:** RSV och PRV

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

## 11.6 Skattebrottslingen

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

I undersökningen<sup>14</sup> har man sökt svar på följande frågor:

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

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

<sup>13</sup> Dagsbotens storlek beror på inkomst och försörjningsbörda. Beräkningen är baserad på antagandet av en dagsbot på 170 kr – vilket är dagsboten för en person med 200 tusen i årsinkomst och som inte har några barn.

<sup>14</sup> Jonas Ring, Skattefiffare och tjuvar. En studie av sociala förhållanden och brottsbelastning hos två grupper av gärningsmän. BRÅ 2002



Undersökningen har studerat följande personer

- som lagförts för brott mot skattebrottslagen under åren 1996-1999
- som misstänkts år 1996, men inte lagförts för brott mot skattebrottslagen åren 1996-1999
- som lagförts för stöld eller grov stöld år 1996
- som tillhör normalbefolkningen dvs. en jämförelsegrupp.

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

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

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

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

Drygt hälften av skattebrottslingarna är lagförda sedan tidigare men bara 3-4 procent är så kallade kroniska brottslingar<sup>15</sup>. Återfallen är inom en fyraårsperiod något vanligare bland de fängelsedömda jämfört med dem som inte dömts till fängelse.

De brott som mest förekommer i skattebrottslingarnas tidigare belastning är trafikbrott och brott mot andra specialstraffrättsliga författningar. Knappt 20 procent var tidigare lagförda för olika ekobrott, främst bokföringsbrott, samtidigt som 20 procent hade dömts för traditionella brott (tillgreppsbrott, våld, hot eller skadegörelse).

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

<sup>15</sup> lagförd nio eller fler gånger



## Källor och lästips:

**Källor:**

Brottsförebyggande rådets kriminalstatistik  
Riksskatteverkets verksamhetsstatistik

**Lästips:**

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

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

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

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

Jonas Ring, *Skattefifflare och tjuvar.* En studie av sociala förhållanden och brottsbelastning hos två grupper av gärningsmän. BRÅ 2002.