

4 Kvalitetsuppföljning avseende skattetilläggsbeslut

Sammanfattning av kapitel 4

Flera skattemyndigheter har själva uppmärksammat olikformig tillämpning av skattetillägg och initierat kvalitetsuppföljning samt gjort insatser genom utbildning och på annat sätt för att förbättra besluts kvaliteten.

I alla kvalitetsundersökningar finns ett mönster – lagstiftningen om skattetillägg tillämpas inte som den borde – men i de fall den tillämpats är besluten nästan alltid rätt men det finns ofta formella fel och brister i utformning och dokumentation av besluten. Det gör att man i efterhand i några fall inte kan klara ut vad som beslutats eller vilket underlag beslutet baserar sig på. Inte minst finns i detta hänseende brister när det gäller beslut att inte påföra skattetillägg eller att skattetillägg ska undanröjas.

Materiellt är således felen i första hand av två slag nämligen att man inte påför skattetillägg vid oriktig uppgift. I andra hand tillämpar man befrielsegrunderna felaktigt eller för generöst.

En skattemyndighet menar att orsakerna till den otillfredsställande ordningen är tidsbrist, bristande kunskaper och förmåga men också olust inför uppgiften. Tidsbristen kan förklara det låga antalet men inte den bristande samsynen. Den bristande kunskapen märks inte genom materiellt felaktiga beslut utan på mindre goda motiveringar. Olusten inför uppgiften skymtar fram i genomgången material men kommer framför allt fram vid samtal med granskarna.

En uppfattning, som framkommit, är att om man har målsättningen att en större andel av besluten ska hålla hög kvalitet kan detta inte uppnås så länge beslutsskrivandet är spritt på ett stort antal handläggare.

Den norska riksrevisionen har undersökt tillämpningen av tilläggsskatt i Norge och den bristande tillämpningen har varit föremål för diskussion i Stortinget. Den norska stortingskommitténs ståndpunkt är att då man måste prioritera i kontrollen bör man verkligen tillämpa systemet med tilläggsskatt – ärliga skattebetalare som fullgör sina medborgerliga skyldigheter ska inte behandlas på samma sätt som de som inte gör det.

4.1 Rättsenheternas kvalitetsuppföljning av skattetillägg

Rättsenheterna vid de regionala skattemyndigheterna har en stödjande funktion gentemot skattechefen, nämligen att tillse att man har likformighet och rättvisa i beskattningen. Detta sker genom information, utbildning, genom att svara på frågor från skattehandläggarna och genom uppföljning av den rättsliga kvaliteten inom olika områden. Omfattningen av kvalitetsuppföljningen varierar mellan skatteregionerna och alla rättsområden kan inte bli föremål för kvalitetsmätningar.

Cheferna för landets rättsenheter har formlöst ombetts skicka in kvalitetsuppföljningar som gjorts inom skattetilläggsområdet. Av dem som svarat på förfrågan har sex regionskattemyndigheter haft material från uppföljningar. Uppföljningarna är av olika omfattning och inriktning och flera av dem är flera år gamla. Inte desto mindre torde även äldre uppföljningar vara av intresse då det inte finns anledning att anta att granskningssituationen förändrats väsentligt för skattehandläggarna. Det material som ställts till förfogande har sammanställts och förkortats och där- efter kommunicerats med en tjänsteman vid respektive region för godkännande.

I det följande redogörs för resultaten från de olika uppföljningarna. För att senare kunna göra hänvisningar till skatteregionerna benämns de i det följande med A, B, C etc. i den ordning de presenteras.

Du undersökningarna avser olika saker och genomförts vid olika tidpunkter och på olika sätt lämnas nedan en sammanställning över de olika undersökningarna.

55 Tabell. Sammanställning över kvalitetsundersökningar avseende skattetillägg från olika skattemyndigheter.

Skatte- region	Avser beskattnings- beslut år	Inkomst- taxering	Mervärdes- skatt	Arbetsgivar- avgifter / avdragen skatt	Avser <u>även</u> skattetilläggs- beslut som borde fattats	Avser <u>endast</u> fattade skatte- tilläggsbeslut	Totalurval eller slump- mässigt urval	Anmärkning
A	1994	x	x	x	x		x	
A	1996	x			x		x	
A	2000/2001	x	x		x		x	
B	1997	x			x		x	Totalurval vid 2 av 4 kontor
C	1999	x	x					Kunskapstest
D	1999	x				x		
E	2000		x	x	x	x		
F	2000		x	x		x		

Anmärkas bör kanske att skatteförvaltningen regionaliserats. I text och rubriker görs ingen åtskillnad mellan skattemyndigheter före eller efter regionaliseringen.

4.2 Flera och omfattande undersökningar från skatteregion A

Denna skatteregion har gjort flera systematiska undersökningar vid flera olika tillfällen bl.a. med slumpmässiga urval. Nedan redovisas de undersökningar som avrapporterades år 1996, 1997 och 2001.

4.2.1 Undersökningen år 1996 – en undersökning omfattande alla skattekontor och flertalet beskattningsområden

Denna undersökning är visserligen gammal men då nyare liknande undersökning inte inrapporterats har den genom sin bredd och omfattning ett betydande intresse.

Skattemyndigheten genomförde år 1996 en undersökning av skattetilläggsbeslut under år 1994 p.g.a. oriktig uppgift vid inkomsttaxeringen samt beslut samma år avseende moms och avgifter. Undersökningen omfattade alla kontor. Uppdraget var bl.a. att kartlägga om beslut fattas i rätt fall, i rätt omfattning och med rätt motivering.

Inkomsttaxeringen

På flera håll fattas så få beslut pga. oriktig uppgift att ärendegruppen framstår som nära nog icke förekommande

- Ändringar har gjorts i cirka 5,6 procent av de registrerade deklARATIONERNA.
- I de ändrade deklARATIONERNA finns uppskattningsvis skattetilläggsgrundande fel i cirka 3,3 procent av fallen dvs. i cirka var 540: e deklARATION.
- Skattetillägg har påförts för cirka var 1300: e deklARATION motsvarande 1,3 procent av de registrerade deklARATIONERNA.

Av det totala antalet skattetilläggsbeslut är 14 procent hänförliga till oriktig uppgift – resten är skönstaxeringar. Beloppsmässigt har påförts skattetillägg med 47 miljoner kronor varav endast 2-5 miljoner kronor kan antas avse skattetillägg pga. oriktig uppgift.

Rättsenheten noterade att

- Materiellt felaktiga beslut är sällsynta
- Kvaliteten beror på handläggning och beslutsmotivering varierar och någon enhetlig kvalitet finns inte för kontor eller sektion utan kvaliteten beror på handläggaren.

Under taxeringsperioden har beslut om skattetillägg

- fattats endast i cirka 40 procent av de fall då klart tilläggsgrundande rättelser företagits
- fattats i stort sett endast vid ett fåtal uppenbara företeelser och
- i cirka 60 procent av fallen avsett den projektkontrollerade företeelsen ”försålda aktier och teckningsrätter”

Bestämmelserna om skattetillägg pga. oriktig uppgift tillämpas ojämnt

- inom myndigheten finns ingen samsyn.

- ingen sektion har konsekvent påfört skattetillägg när det varit otvistigt att oriktig uppgift lämnats och skäl för eftergift inte förelegat.

Rättsenheten uppgav följande orsaker till den varierande besluts kvaliteten, den låga beslutsfrekvensen och den bristande samsynen.

1. *Tidsbrist*. Uppgiften att påföra skattetillägg har prioriterats bort. ”Det är bättre att hinna med två taxeringsbeslut utan skattetillägg än ett med skattetillägg”
2. *Bristande kunskap*. Uppgiften är annorlunda än att taxera och man känner sig osäker på om oriktig uppgifts visats föreligga, om tillräckliga skäl finns för eftergift och om hur man ska formulera ett beslut
3. *Olust*. Uppgiften är olustig och upplevs ibland som stötande.

Mervärdesskatt

Kvaliteten på beslut varierar. Som exempel på mindre god eller dålig kvalitet kan nämnas

- Att den springande punkten – att oriktig uppgift lämnats och i vilket avseende så skett – förbigås
- Att i stället för att ange skäl så hänvisas endast till bilaga med beloppspecifikationer
- Att skattetillägg påförs för automatiskt med påföljd att det stundtals framstår som tveksamt om uppgiften *befunnits* oriktig och
- Att uteblivet svar på förfrågan har föranlett inte bara ändrat beskattningsbeslut utan även skattetillägg

Arbetsgivaravgifter

Flertalet kontor påfördes avgiftstillägg endast vid beslut efter revision

Rättsenhetens slutomdöme

1. Lagstiftningen tillämpas inte som den ska hos stora delar av förvaltningen
2. Handläggningen brister i åtskilliga avseenden men i de fall beslut fattats är de nästan undantagslöst materiellt korrekta men motiveringarna till stor del mindre bra eller dåliga. En schablonmässig automatik förekommer vid den löpande handläggningen av moms – och avgiftsbeslut
3. Orsakerna till den otillfredsställande ordningen är tidsbrist, bristande kunskaper och förmåga men också olust inför uppgiften
 - a. Tidsbristen kan förklara det låga antalet men inte den bristande samsynen. Denna är en följd av att det inte finns någon gemensam policy om när vi bör fatta beslut om skattetillägg (liknande den om när vi skall utreda och avvika från avlämnad deklaration)
 - b. Den bristande kunskapen märks inte genom materiellt felaktiga beslut utan på mindre goda motiveringar.

- c. Olusten inför uppgiften skymtar fram i genomgånet material men kommer framför allt fram vid samtal med granskarna

4.2.2 Undersökningen år 1997 – inkomsttaxeringen

Rättsenheten gjorde följande år 1997 en kvalitetsuppföljning på skattetilläggs- och brottsanmälningsområdet avseende 1996 års taxering vid ett antal skattekontor. Vid kontoren utvaldes slumpmässigt 100 beskattningsbeslut (avvikelser).

En särskild rapport upprättades för varje kontor. En sammanställning av iakttagelserna framgår av tabellen nedan.

56 Tabell. Sammanställning från uppföljningsrapporter skatteregion A

Taxeringsår 1996	1/97	2/97	3/97	4/97	5/97	Summa	Andel
a Skattetillägg rätteligen ej påfört	66	59	54	55	57	291	58%
b Skattetillägg rätteligen påfört	23	24	22	10	21	100	20%
c Skattetillägg felaktigt ej påfört	4	5	17	17	5	48	10%
d Skattetillägg felaktigt påfört	1	0	0	0	0	1	0%
e Saknas i begärt urval	6	12	8	17	10	53	11%
Felaktigt urval				1	7	8	2%
Summa	100	100	101	100	100	501	100%
b Korrekt påförda skattetillägg avser							
Tjänst	1		1			2	2%
Näringsverksamhet	3	1	1	2	1	8	8%
Kapital (aktier)	17	23	20	8	20	88	88%
Kapital (fastighetsförsäljn.)	2					2	2%
Summa	23	24	22	10	21	100	100%

Under antagande att undersökningarna är jämförbara och resultaten för kontoren är representativa för alla kontor år 1997 kan man säga att resultatet inte blev lika dåligt som vid undersökningen året innan. Skattetillägg missades i 32 procent [=48/(48+100)] av fallen – en halvering av felfrekvensen.

Förbättringen kan tillskrivas att fokus satts på skattetilläggen genom uppföljningen och utbildnings- och informationsinsatser.

Mönstret är annars det samma.

- Skattetillägg påförs inte när så ska ske – mycket missas
- Det är sällsynt att skattetillägg felaktigt påförs till den skattskyldiges nackdel
- Inkomstslaget kapital dominerar bland påförda skattetillägg

4.2.3 Undersökningen år 2001

Skattemyndigheten genomförde år 2001/2002 uppföljningsbesök under ledning av regionskattechefen vid alla kontor. Kvaliteten mättes inom många olika delområden genom slumpmässiga urval av handlagda ärenden.

Kapitalområdet

Bland 474 slumpmässigt utvalda ärenden borde man enligt rättsenheten ha påfört skattetillägg i minst 40 fall men man hade missat skattetillägg i 24 fall – en felfrekvens på cirka 60 procent.

Granskning av förenklad deklaration

Slumpmässigt har valts ut 478 företagna ändringar. I uppföljningsmaterialet finns antecknat att felbedömning i skattetilläggsfrågan gjorts i två fall till den skattskyldiges fördel – man har i ett fall inte påfört skattetillägg på oredovisad bilförmån och i ett annat fall tillämpat eftergiftsgrund ”nya arbetsförhållanden”. (Det är inte möjligt att beräkna en felfrekvens på skattetilläggsbesluten från materialet.)

Granskning av omprövningsbeslut mervärdesskatt

Slumpmässigt har valts ut 524 omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt. Felbedömningar har gjorts i 12 fall. (Det är inte möjligt att beräkna en felfrekvens på skattetilläggsbesluten från materialet.)

I fyra fall har skattetilläggsbesluten felaktigt varit till den skattskyldiges nackdel – skattetillägg har tagits ut på ringa belopp.

I sex fall har skattetilläggsbeslut inte fattats trots att så bort ske; i tre fall har man inte tagit ut skattetillägg vid felaktig uppgift, i två fall har man undanröjt ett skönstaxeringsbeslut när deklaration kommit in för sent och slutligen har man i ett fall inte påfört skattetillägg då den skattskyldige åberopat okunskap.

Själva omprövningsbesluten i ett fall varit felaktigt och i ett annat fall varit bristfälligt (beslutet bristfälligt dokumenterat) med följdverkan även på själva skattetillägget.

4.3 Kvalitetsuppföljning – inkomsttaxering 1997- i skatteregion B

En regionskattemyndighet gjorde en kvalitetsuppföljning av beslut fattade vid 1997 års taxering vid fyra skattekontor. För två av kontoren har alla grundläggande beslut gått igenom och för två av kontoren har viss begränsning gjorts. Det utan jämförelse vanligaste felet var att skattehandläggarna i stor utsträckning inte påfört skattetillägg, se tabell nedan. Sammanställningen upptar endast grundläggande beslut som med säkerhet kunna bedömas när det gäller förutsättningarna för

att påföra skattetillägg; i de fall omprövning skett har även omprövningsbeslutet studerats.

57 Tabell. Felbedömningar i skattetilläggsfrågan – skattetillägg borde ha tagits ut

Felbedömningar av ST - skattetillägg ej uttaget	Kontor 1	Kontor 2	Kontor 3	Kontor 4	Summa
Försäljning av värdepapper	31	5	8	65	109
Skuldräntor	21	10	11	44	86
Pensionssparande	12	5	2	13	32
Mervärdesskatt	9	0	1	8	18
Försäljning fastighet	4	3	4	2	13
Tjänst, X-markering	3	3	3	3	12
Ränteskillnadsersättning	3	0		3	6
Tjänst, kontrolluppgift	5	0	0	1	6
Försäljning av bostadsrätt	1	1	3	5	10
Uppskov av reavinst	0	1	4	5	10
Skön med deklaration	5	0	0	0	5
Nollkupongare	1	0	0	3	4
Övrigt	22	4	11	8	45
Summa felbedömningar	117	32	47	160	356
Skattetillägg totalt antal	585	135	193	766	1679
Felfrekvens	20%	24%	24%	21%	21%

Underlåtenheten att ta ut skattetillägg ligger i storleksordningen 20 procent. Som framgår av sammanställningen dominerar beslut som rör inkomstslaget kapital.

Rättsenheten noterar att det i materialet förekommer flera exempel på ”okynnesavdrag” under inkomst av tjänst och trots att avdraget överstiger ”ringa belopp” har skattetillägg inte påförts i något av de fall som granskats.

Skillnaden mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande har inte uppmärksamats tillräckligt. – Har den skattskyldige yrkat avdrag för ett okommenterat belopp utan att ha haft kostnaden har han lämnat en oriktig uppgift. Har han haft kostnaden kan han likväl ha lämnat en oriktig uppgift nämligen om han inte lämnat uppgift om vad kostnaden avser.

Rättsenheten noterar att skattetilläggsfrågan har blivit behandlad mycket väl i de fall värdepappersförsäljningarna hanterats av ett särskilt s.k. kapitalprojekt. Likformigheten har främjats av att frågan om skattetillägg diskuterats och genomförts inom projektet.

När det gäller befrielsegrunderna kommer den subjektiva bedömningen in i bilden. Rättsenheten fann flera exempel på att handläggaren tillämpat en grund för befrielse utan att det av tjänsteanteckningar eller annat verkar ha funnits någon laglig grund. Rättsenheten understryker också att det ska finnas ett samband mellan befrielsegrunderna, t.ex. ålder, som gör att felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig. Rättsenheten menar att befrielsegrunderna ålder och sjukdom givits

för stor självständig betydelse vid bedömningen. Man har inte tagit tillräcklig hänsyn till graden av ursäktlighet.

Rättsenhetens slutsats är att likformigheten skulle främjas om bedömningen av skattetilläggsfrågan görs av ett färre antal handläggare. Dessa kan skaffa sig en högre grad av erfarenhet för att kunna göra en strikt objektiv bedömning av om oriktig uppgift lämnats.

4.4 Kunskaperna om skattetillägg vid skattekontoren i skatteregion C

En regionskattemyndighet fann år 1999 stora skillnader i antalet skattetillägg i förhållande till antalet deklARATIONER. Sådana skillnader kan naturligtvis bero på skillnader i omfattning och inriktning på skattekontrollen men också på andra saker. Myndigheten ville undersöka om det kunde bero på kunskaperna.

Skattemyndigheten utsände 12 stycken kunskapsfrågor om skattetillägg till ett urval (11 stycken) av sina skattekontor i form av en enkät. Frågorna var av mycket skiftande svårighetsgrad. Några frågor var enkla. I ett av fallen var frågan mycket svår då rättsläget inte var klarlagt. Svaren har i regel lämnats av processföraren på respektive kontor.

Resultatet av undersökningen utföll på följande sätt.

58 Tabell. Kunskapstest: Hur tillämpas skattetilläggsreglerna vid ert kontor i följande fall? Frågor från rättsenheten till alla skattekontor i region C

Fråga nr	Skattetilläggsfråga avseende:	Korrekt svar	Felaktigt svar	Ej svar eller ej haft sådant fall
1	Arbetsgivaravgifter, ku-avstämning	8	3	0
2	Arbetsgivaravgifter, revision	11		
3	a. Moms, gemenskapsinterna förvärv	4	7	
	b. Moms, gemenskapsinterna förvärv	3	6	2
4	Moms, flera perioder	9	1	1
5	Moms, personbil	10	1	
6	a. Moms, faktura saknas	9	2	
	b. Faktura utställs senare		9	2
7	Moms saknas i inkomstdeklaration	4	5	2
8	a. Övriga kostnader, ej avdragsgilla	6	1	4
	b. Övriga kostnader, ej styrkta	10	1	
	c. Övriga kostnader, ej svar	9	2	
9	Avdrag för räntor, dubbelavdrag	7	3	1
10	Handelsbolag, uppgift i räkenskapsschema	4	5	2
11	Pensionsförsäkringspremie, ku saknas	7	2	2
12	Nollkupongare, inlösen	10	1	
	Summa	111	49	16

Andelen korrekta svar från kontoren (av dem som svarat) var endast 69 procent.

Rättsenheten kommenterade sina slutsatser så här:

Undersökningen visar att bestämmelserna om skattetillägg inte tillämpas med tillräcklig grad av enhetlighet. Det har även framkommit att det *inom* ett kontor är skillnad i tillämpning. Den bristande enhetligheten kan inte förklaras enbart med att rättsläget i vissa frågor varit osäkert. Förevarande undersökning samt vår erfarenhet i övrigt visar att skattetillägg kan och ska påföras i högre utsträckning.

4.5 Uppföljning av kvaliteten på skattetilläggsbeslut som fattats vid inkomsttaxeringen 1999 i skatteregion D

En regionskattemyndighet gjorde en kvalitetsuppföljning avseende tillämpningen av skattetillägg vid 1999 års taxering, med undantag för skattetillägg vid sköns-taxering.

Granskningen har avsett kvaliteten i beslutsförfarande och beslutsskrivning och vad besluten avser. Utgångspunkten i denna uppföljning är de skattetilläggsbeslut som fattats och om dessa är korrekta. Uppföljningen avser således inte om man bort fatta ytterligare skattetilläggsbeslut.

Urvalet var avsett att omfatta grundläggande beslut och omprövningar vid alla kontor men kom i slutändan inte att bli heltäckande. Det finns därför anledning att anta att resultatet av granskningen av de 272 beslutshandlingarna inte är helt representativ.

59 Tabell. Kvalitetsuppföljning, beslut avseende självdeklarationer fattade under perioden 20 sept. – 31 dec 1999; sakfrågor som berörts i skattetilläggsbeslut

	Antal	Antal	Andel
Tjänst totalt		10	3%
Inkomst	5		
Avdrag	5		
Kapital, totalt		201	67%
Reavinster fastighet	4		
Reavinster värdepapper	175		
Andra inkomster	4		
Andra utgifter	18		
Näringsverksamhet, totalt		42	14%
Intäkter	14		
Kostnader	24		
Annat	4		
Förmögenhet, totalt	12	12	4%
Moms, totalt	28	28	9%
Övrigt, totalt	5	5	2%
Summa	298	298	100%

Som framgår av tabellen är det kapitalområdet och i synnerhet då reavinsterna vid avyttring av aktier m.m. som svarar för huvuddelen av alla skattetillägg. Rättsenheten noterade att av de granskade besluten avseende näringsverksamhet avsåg 14 beslut underskottsavdrag.

Rättsenheten bedömde att kvaliteten i fattade beslut var så här:

60 Tabell. Rättsenhetens omdöme om kvaliteten på fattade beslut i skatteregion D

Omdöme	Antal	Andel
Bra	128	47%
Godkänt	110	40%
Bristfälligt	34	13%
Summa	272	100%

Besluten var bristfälliga i 34 av 272 fattade beslut, (13 %). Därmed menas t.ex. att motivering för skattetilläggsbeslutet helt saknas, att beslutsmening i sakfrågan inte skrivits eller att det i motiveringen hänvisas till övervägandet.

Rättsenheten gör följande bedömning: ”I den mån skattemyndigheten har målsättningen att en större andel av besluten ska hålla hög kvalitet (betyget bra i denna undersökning) torde detta inte kunna uppnås så länge beslutsskrivandet är spritt på ett stort antal handläggare. Det blir allt för få skattetilläggsbeslut per handläggare

för att en hög kompetens ska kunna upprätthållas. En specialisering av besluts-skrivandet skulle sannolikt förbättra kvaliteten på besluten men en sådan ändring av arbetsfördelningen inom granskningsgrupperna kan också medföra nackdelar.”

Med anledning av rapporten har i regionen beslutats undersöka om en kvalitets-säkringsrutin kan komma till rätta med bristerna. Rutinen innebär att i de fall där utredning under taxeringsperioden leder till avvikelser från deklARATIONEN till nackdel för den skattskyldige ska granskaren rådgöra med skatteintendent eller skattemämndsordförande eller annan av kontorschefen utsedd person med kompetens på skattetilläggsområdet. Rådgivningen ska avse dels förutsättningarna för skattetillägg (oriktig uppgift, procentsats, befrielsegrunder m.m.), dels utformningen av övervägandet i skattetilläggsdelen. Rådgivning behöver inte ske om avvikelser avser rättelse enligt kontrolluppgift i inkomstlagen tjänst och kapital eller när höjningen avser ett ringa belopp.

4.6 Uppföljning av kvaliteten på skattetilläggsbeslut som fattats år 2000 i skatteregion E avseende skattedeklaration

En skattemyndighet uppmärksammade skillnader i uttag av skattetillägg mellan olika skattekontor och gjorde en kvalitetskontroll av omprövningsbeslut avseende moms, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt dvs. de skatter som redovisas i skattedeklarationen. Det var fråga om ett icke slumpmässigt urval bland alla omprövningsbeslut fattade under år 2000. Genomgång har skett av 355 ”fall” omfattande 400-500 beslut. Med fall avses inom skrivbordsgranskningen antalet beslut och med fall avses inom revisionsverksamheten antalet företag för vilka beskattningsbeslut fattats.

Rättsenheten konstaterar inledningsvis att analysen inte kunnat begränsas till skattetilläggsfrågorna eftersom dessa är knutna till övriga sakfrågor. Rättsenheten konstaterar vissa allmänna brister som i huvudsak är följande:

- Saken är inte definierad i beslutet
- Beslutet är inte självbärande
- Beslutet är otydligt till sitt innehåll
- Skattetillägg har inte påförts när så borde ha skett
- Tjänsteanteckningar saknas eller är otydliga
- Om skattemyndigheten funnit att befrielsegrund förelegat saknas ofta anteckning om vilken befrielsegrunden är

Detta betyder för den statistik som nedan redovisas att andelen fel är en minimiskattning.

61 Tabell. Rättsenhetens kvalitetsuppföljning, felfrekvenser inom olika kontrollformer

Totalt för undersökningen	Skrivbordsgranskning (beslut)			Revision (företag)			Totalt
	Period- och registreringskontroll	Årskontroll	Skönsbeskattning	Registreringskontroll	Periodkontroll	Årskontroll	
Skattetillägg							
Granskat antal fall	148	76	88	3	28	12	355
Summa fel	25	29	3	3	6	0	66
Andel fel	17%	38%	3%	100%	21%	0%	19%
Skrivbordsgranskning, totalt			18,3%	Revision, totalt		20,9%	18,6%

Felfrekvensen totalt bland de granskade kontoren var 8, 29 respektive 33 procent – man kunde alltså konstatera att skillnader i frekvens på den övergripande nivån hade sin grund i felaktig tillämpning. Det var framför allt ett skattekontor som inte påförde skattetillägg vid avstämning av kontrolluppgifter mot uppbördsdeklARATIONER. Det gör att inga slutsatser kan dras när det gäller de observerade felfrekvenserna, 16 procent inom momsområdet och 22 procent inom området arbetsgi-
varavgift/avdragen skatt. Vidare framgår av sammanställningen ovan att det inte finns några större skillnader när det gäller felfrekvensen inom skrivbordsgranskningen å ena sidan och revisionsverksamheten å andra sidan.

Endast en iakttagelse är värd att notera nämligen att felfrekvensen är påtagligt låg när det gäller skönsbeskattning och sådan revision som avser årskontroll. Dessa iakttagelser bedöms ha mer generell räckvidd då de vinner stöd av de intervjuer som gjorts i annat sammanhang.

Materiellt är felen i första hand av två slag nämligen att man inte påför skatte-
tillägg vid oriktig uppgift. I andra hand tillämpar man befrielsegrunderna felaktigt eller för generöst.

Formellt finns brister i utformning och dokumentation av beslut. Det gör att man i efterhand i några fall inte kan klara ut vad som beslutats eller vilket underlag beslutet baserar sig på. Inte minst finns i detta hänseende brister när det gäller beslut att inte påföra skattetillägg eller att skattetillägg ska undanröjas. Rättsenheten har i dessa fall inte kunnat klargöra om korrekt beslut fattats eller ej och sådana fall ingår inte i sammanställningen ovan.

4.7 Uppföljning av kvaliteten på skattetilläggsbeslut som fattats år 2000 i skatteregion F avseende skattedeklaration

Skatteregion F genomförde samma år som skatteregion E en undersökning avseende skattedeklaration men man redovisade inte undersökningresultatet på granskningsformer – skrivbordsgranskning eller revision utan på arbetsgivarkontroll för sig och mervärdeskatt för sig. Precis som för skatteregion E ovan avser uppföljningen beslut som faktiskt fattas och inte i vilken utsträckning man underlåtit att påföra skattetillägg.

4.7.1 Tillämpningen av skattetillägg inom arbetsgivarkontrollen

Sedan ett statistiskt material visat på en viss ojämnhet mellan skattekontoren inom skattemyndigheten när det gäller tillämpningen av reglerna om skattetillägg inom arbetsgivarområdet beslöts att undersöka hur reglerna tillämpats. Bland totalt 953 omprövningsärenden under perioden 1 januari – 17 augusti, 2000, som åsatts beslutskod period- eller årskontroll, utvaldes slumpmässigt 377 beslut med egenskapen att ändringsbeloppet till den skattskyldiges nackdel översteg 2 500 kronor. Belopp under 2 500 kronor räknas som ringa belopp i skattetilläggsammanhang. Genomgången skedde med hjälp av Magi-systemet, vilket innebär att genomgången inte omfattar handlingar som den skattskyldige skickat in, vilket i sin tur innebär att undersökningen delvis är ofullständig när det gäller att bedöma om befrielsegrund varit tillämplig eller inte.

Vad som bedömts är såldes bara i vad mån skattetilläggsfrågan blivit prövad i fall där oriktig uppgift förekommit.

Från rapporten har sammanställts följande uppgifter.

62 Tabell. Materiellt felaktiga skattetilläggsbeslut i omprövningsbeslut inom arbetsgivarkontrollen år 2000. Kvalitetsuppföljning i skatteregion F

Slag av materiell felaktighet	Antal	Delsumma	Delsumma	Andel
<i>Skattetillägg inte påfört (skattskyldigs fördel)</i>				
Felaktig lönesumma/felaktigt belopp	4			
Redovisning ej lämnad i deklARATIONEN	3			
Bil- och drivmedelsförmåner, naturaförmåner	3			
Differens skattedeclaration - kontrolluppgifter	5			
Ej berättigad till lägre avgift (stödområde)	5	20		
<i>Felaktigt påfört skattetillägg (skattskyldigs fördel)</i>				
5% i stället för 10%	1			
10% i stället för 20%	6			
Orsaken till felaktigheten ej full ut fastställd	1	8	28	74%
<i>Felaktigt påfört skattetillägg (skattskyldigs nackdel)</i>				
Deklaration har inkommit före beslut	6			
Felaktigt underlag - företagsstöd ej beaktat	3			
Orsaken till felaktigheten ej full ut fastställd	1	10	10	26%
Summa materiellt felaktiga beslut			38	100%
Andel materiellt felaktiga beslut =38/377				10%

Materiellt felaktiga beslut förekommer i 10 procent av omprövningsbesluten som besluten är kodade. Nu är emellertid cirka 19 procent av besluten kodade som omprövningsbeslut när det i själva verket är fråga om självrättelser från den skattskyldiges sida. En sålunda korrigerad felfrekvens är 13 procent.

I tre fall av fyra går felaktigheten till den skattskyldiges fördel. Anmärkas bör vidare att antalet personer som fått beslut till sin nackdel i det här materialet bara är 3 personer då 6 beslut avser en och samma person.

Andra felaktigheter och brister är mera frekventa – se nedanstående tabell.

63 Tabell. Felaktigheter och brister i beslut rörande skattetillägg i omprövningsbeslut inom arbetsgivarkontrollen år 2000. Kvalitetsuppföljning vid skattemyndighet F.

Brist eller felaktighet i beslut	Antal	Andel
Materiellt felaktiga beslut	38	29%
Rätt skattetillägg men felaktig beslutsmotivering	11	8%
Bristfällig beslutsmotivering om skattetillägg	40	31%
Inte övervägande före beslut om skattetillägg	23	18%
Andra brister i beslut	19	15%
Summa	131	100%
Andel av granskade beslut =131/377	35%	
Felaktig ändringsanledning	73	
Andel felaktig ändringsanledning =73/377	19%	
Korrigerad felfrekvens =131/(377-73)	43%	
Varav materiellt felaktiga beslut =38/(377-73)	13%	

Nu är det inte så att det är fel i drygt 40 procent av alla beslut. Ett och samma beslut kan nämligen innehålla flera brister eller felaktigheter.

4.7.2 Tillämpningen av skattetillägg inom periodkontrollen avseende mervärdesskatt

Sedan ett statistiskt material visat på en viss ojämnhet mellan skattekontoren inom en skattemyndighet när det gäller tillämpningen av reglerna om skattetillägg inom momsområdet beslöts att undersöka hur reglerna tillämpats. Bland totalt 655 omprövningsärenden under perioden 1 januari – 26 juli, 2000, som åsatts beslutskod periodkontroll, utvaldes slumpmässigt 269 beslut (41 %) med egenskapen att ändringsbeloppet till den skattskyldiges nackdel översteg 2 500 kronor. Belopp under 2 500 kronor räknas som ringa belopp i skattetilläggsammanhang. Genomgången skedde med hjälp av Magi-systemet, vilket innebär att genomgången inte omfattar handlingar som den skattskyldige skickat in, vilket i sin tur innebär att undersökningen delvis är ofullständig när det gäller att bedöma om befrielsegrund varit tillämplig eller inte.

Vad som bedömts är såldes bara i vad mån skattetilläggsfrågan blivit prövad i fall där oriktig uppgift förekommit.

64 Tabell. Felaktigheter och brister i beslut rörande skattetillägg i omprövningsbeslut inom mervärdesskattekontrollen år 2000. Kvalitetsuppföljning vid skattemyndighet.

Brist eller felaktighet i beslut	Delsumma	Summa	Andel
<i>Skattetillägg inte påfört (skattskyldigs fördel)</i>			
Avdrag ej styrkt, formkraven i 8 kap 17 ML	3		
Skattepliktig omsättning ej redovisad	1		
Privata kostnader avdragna	1		
Periodiseringsfel	3		
För lågt redovisad utgående skatt eller för högt redovisad ingående skatt	3		
Omsättning inom landet redovisad som export	2		
Skönsbeskattning	2		
Utländsk mervärdesskatt	1	16	100%
<i>Felaktigt påfört skattetillägg (skattskyldigs fördel)</i>			
	0	0	0%
<i>Felaktigt påfört skattetillägg (skattskyldigs nackdel)</i>			
	0	0	0%
		16	100%
Felfrekvens =16/269			6%

Rättsenheten konstaterar att samtliga fall avser situationer där skattetillägg inte övervägts trots att förutsättningar för detta funnits. Inte i något fall har skattetillägg felaktigt påförts.

Vid uppföljningen har man även studerat andra felaktigheter. Dessa är dock inte numeriskt sammanställda. Rättsenheten påpekar att i vissa fall har skattetillägg i och för sig varit motiverat men en befrielsegrund funnits. Myndigheten bör i sådana fall klart ange vilken befrielsegrund som tillämpats och inte bara utan kommentar underlåta att påföra skattetillägg.

4.8 Kvalitetsdiskussionen i Norge

I Norge⁴⁶ finns ett administrativt sanktionssystem med tilläggsskatt för överträdelse av skattelagstiftningen vid sidan om det straffrättsliga systemet. Man har som i Sverige tilläggsskatt vid utebliven deklaration och vid oriktig uppgift och tilläggsskatten bestäms i procent av undandragen skatt som i Sverige – dock att som skatt räknas även egenavgifter. Tilläggsskatt nedsätts till 3 procent av den taxerade nettointäkten (3 promille av förmögenheten) om deklaration lämnas inom viss tid.

Tilläggsskatt tas inte ut bl.a. om den skattskyldiges överträdelse framstår som ursäktlig med hänsyn till sjukdom, ålder, bristande erfarenhet eller annan orsak som inte kan läggas den skattskyldige till last. Skattemyndigheten kan också göra en samlad bedömning och befria från skattetillägg. Den norska tilläggsskatten bestäms liksom det svenska skattetillägget utifrån objektiva rekvisit. Men skillnaden

⁴⁶ Framställningen i de inledande tre styckena bygger på betänkandet Skattetillägg m.m. s. 113 ff.

ligger i att man i Norge gjør en bedømming av bl.a. den skattskyldiges skuld når man bestemmer på hvilken nivå tilleggsskatten skall tas ut.

Normalt är tilleggsskatten 30 procent om det inte föreligger ursäktliga omständigheter. Skattetilleggstaxan är hälften om det finns kontrollmaterial. Det är den skattesats som också tillämpas vid utebliven deklaration. Vid grov oaktsamhet eller uppsåt kan överträdelse straffas med tilleggsskatt på 45 respektive med 60 procent. Det är den skattskyldige som ska visa att han haft ursäktliga omständigheter som kan befria honom från skattetillegg. Det är skattemyndigheterna som ska visa grov oaktsamhet eller uppsåt för att kunna tillämpa de högre procentsatserna.

Den norske Riksrevisjonen har undersøkt⁴⁷ tillämpningen av tilleggsskatt vid den årliga taxeringen och bedömt om systemet fungerer efter lagstiftarens intentioner.

Undersøkningen viser:

- Att man inte påfører tilleggsskatt i tilrækkelig utstrækning
- Att tilleggsskatt foretrædesvis påføres skattebetalare som er lætta att kontrollere
- Att tillämpningen är olika mellan olika kommuner
- Att arendehandlingen har varierende kvalitet
- Att den overordnede styrningen har flere svagheter

Saken har tagits opp i det norske Stortinget där den behandlades i Stortingets kontroll- og konstitujsjonskomite.⁴⁸ Riksrevisjonens hovedkonklusjon er att reglerna om tilleggsskatt inte tillämpas fullt ut efter lagstiftningens intentioner - skattemyndigheterna tar inte ut skattetillegg i tilrækkelig utstrækning. Det saken gæller er egentligen om skattemyndigheterna kan prioritere bort skattetillegg eller inte. Riksrevisjonen mener att så inte er fallet medan Finansdepartementet ger uttrykk for att det i rimlig utstrækning er opp till skattemyndigheterna att prioritere utifrån sine resurser. Men lagtexten ger inte sådant tolkningsutrymme. – Skattetillegg ska påføres om de objektive forutsættningarna foreligger.

Kontroll- og konstitujsjonskomiteen uttalade⁴⁹ bl.a. følgende:

Komiteen vil undertreke at det norske skattesystemet er basert på at det gis riktig og fullstendig informasjon til skattemyndighetene. Komiteen vil presisere betydningen av at det reageres overfor skattytere som uten grunn gir uriktige eller mangelfulle opplysninger med den følge at det utlignes eller kunne blitt utlignet for lav skatt.

Komiteen har merket seg at Riksrevisjonens undersøkelse har avdekket at tilleggsskatt ikke ilegges i alle tilfeller hvor vilkårene er tilstede. Komiteen finner dette uheldig da detta bl.a. medfører ulik behandling av tilmaermet like saker. Komiteen har viderer merket seg at detta også medfører at pliktoppfyllende og ikke pliktoppfyllende skattytere behandles likt.

⁴⁷ Riksrevisjonen, dokument nr 3:7 (1997-98)

⁴⁸ Innst. S. Nr 175 (1997-98)

⁴⁹ Innst. S. Nr 175 (1997-98), s.4

Komiteen er innforstått med at skatteetatens kontroll av ligningen for det enkelt ligningsår i hovedsak gjennomføres ved stikkprøvekontroll av prioriterte kontrollområder. Komiteen vil derfor peke på betydningen av at de sanksjonsmulighetene som er til stede blir benyttet mest mulig likt i de tilfeller hvor vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er til stede. Komiteen vil undertreke den forebyggende effekt av sanksjonsbruk.

Den norske stortingskommittéens ståndpunkt er då man måste prioritera i kontrollen bör man alltså tillämpa systemet med tilleggsskatt – ärliga skattebetalare som fullgör sina medborgerliga skyldigheter ska inte behandlas på samma sätt som de som inte gör det.