

*Om tillämpningen av skattetillägg och
skattekontrollens preventiva effekt*

RSV Rapport 2002:14

Riksskatteverket
Utvärderingsenheten

FÖRORD

Riksskatteverkets utvärderingsenhet har bl.a. till uppgift utvärdera hur skattesystemet och skatteadministrationen fungerar i samspelet med skattebetalarna.

Skattekontroll och sanktioner syftar till att skapa preventiv effekt som innebär att skattskyldiga inför den upplevda risken för upptäckt av ett skattefel och därmed eventuellt åtföljande konsekvenser väljer att göra rätt för sig genom att lämna korrekta uppgifter. Rapporten syftar till att sammanfatta vad vi vet om den preventiva effekten.

Skattetillägg påförs om en skattskyldig inte deklarerar eller om den skattskyldige lämnar oriktig uppgift i sin deklaration. Rapporten belyser hur skattetillägg i olika situationer tillämpas av skattemyndigheterna.

I rapporten redovisas också hur allmänhet och företag uppfattar skattetilläggsystemet bl.a. när de anser det rättvist att skattetillägg påförs.

Rapporten väcker nya frågor om vad som kan förbättras för att skapa ett större förtroende för skattesystemet och skattemyndigheterna.

För innehållet i rapporten svarar Håkan Malmer. Under arbetets gång har synpunkter och bidrag till rapporten lämnats av personer vid skattemyndigheterna särskilt George Svensson vid skattemyndigheten i Malmö. Hans Ingvar Andersson, Mats Andersson, Alf Andersson och Mikael Pyka vid riksskatteverket har medverkat bl.a. genom att ta fram och kvalitetssäkra statistiska uppgifter.

Olle Jonsson vid riksskatteverket har lämnat värdefulla synpunkter på innehållet i den slutliga versionen av rapporten.

Rapporten överlämnas härmed till chefen för skatteavdelningen

Eva Carlquist

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Sammanfattning	7
1 Inledning.....	17
1.1 Om skattetillägg och kontrollens preventiv effekt.....	18
1.2 1999 års skattetilläggsutredning.....	20
1.3 Rapportens syfte, uppläggning och avgränsning.....	22
2 Om preventiv effekt.....	23
2.1 Preventiv effekt - resultat från RSV: s enkätundersökningar.....	24
2.2 Preventiv effekt – ett viktigt element för förtroendet för Skattemyndigheten.....	31
2.3 Gratislotter – resultat från en specialundersökning.....	33
2.3.1 Bakgrund.....	33
2.3.2 Utvärderingens resultat.....	34
2.3.3 Avslutande frågor och kommentarer.....	38
2.4 Har skattetillägg någon individualpreventiv effekt?.....	39
2.5 Straff – en förutsättning för samarbete.....	41
2.5.1 Nya forskningsresultat genom spel.....	41
2.5.2 Forskningsresultatens implikationer på beskattningen.....	43
2.6 Om incitament för att främja samarbete.....	44
2.6.1 Samarbetsvilliga skattebetalare riskerar i högre grad skattetillägg och straff.....	44
2.6.2 I Storbritannien behandlas skattebetalare bättre om de samarbetar.....	45
3 Statistiska uppgifter om skattetillägg.....	47
3.1 Allmänt.....	50
3.2 En översikt över skattekontrollen – ändringar på skattemyndighetens initiativ.....	51
3.3 Skattetillägg – en inledande översikt.....	53
3.3.1 Omfattningen på skattetilläggsbeslut.....	53
3.3.2 Särskilt om skattetillägg vid skönsbeskattning i avsaknad av deklaration.....	59
3.4 Skattetillägg vid inkomstbeskattningen – en översikt.....	61
3.5 Skattetillägg inkomstskatt – olika former av kontroll och beslut....	62
3.5.1 Vid årlig taxering 2001 – särskilt skönstaxering.....	62
3.5.2 Skattetillägg vid deklarationsgranskningen vid årlig taxering.....	66
3.5.3 Vid omprövning av inkomstskatt.....	68
3.6 Skattetillägg inkomsttaxeringen – för olika skattskyldiga.....	70
3.6.1 Juridisk form, deklarationsformulär och branscher.....	70
3.6.2 Skattetillägg – specifikation på olika delposter i deklARATIONEN.....	74
3.6.3 Skattetillägg efter olika procentsatser.....	78
3.6.4 Kontrollsatsningar i inkomstslaget kapital ger många skattetillägg.....	79
3.6.5 Påförs skattetillägg vid utelämnad kapitalinkomst?.....	82
3.7 Skattedeklaration.....	84
3.7.1 Skattetillägg efter olika procentsatser.....	84
3.7.2 Uppgifter om skattedeklarationen totalt år 2001.....	85

4	Kvalitetsuppföljning avseende skattetilläggsbeslut.....	91
4.1	Rättsenheternas kvalitetsuppföljning av skattetillägg.....	92
4.2	Flera och omfattande undersökningar från skatteregion A.....	93
4.2.1	Undersökningen år 1996 – en undersökning omfattande alla skattekontor och flertalet beskattningsområden.....	93
4.2.2	Undersökningen år 1997 – inkomsttaxeringen.....	95
4.2.3	Undersökningen år 2001.....	96
4.3	Kvalitetsuppföljning – inkomsttaxering 1997- i skatteregion B.....	96
4.4	Kunskaperna om skattetillägg vid skattekontoren i skatteregion C..	98
4.5	Uppföljning av kvaliteten på skattetilläggsbeslut som fattats vid inkomsttaxeringen 1999 i skatteregion D.....	99
4.6	Uppföljning av kvaliteten på skattetilläggsbeslut som fattats år 2000 i skatteregion E avseende skattedeklaration.....	101
4.7	Uppföljning av kvaliteten på skattetilläggsbeslut som fattats år 2000 i skatteregion F avseende skattedeklaration.....	103
4.7.1	Tillämpningen av skattetillägg inom arbetsgivarkontrollen...	103
4.7.2	Tillämpningen av skattetillägg inom periodkontrollen avseende mervärdesskatt.....	105
4.8	Kvalitetsdiskussionen i Norge.....	106
5	Sammanfattning av tillämpningen av skattetilläggsystemet ...	109
5.1	Skattetillägg i två fall.....	109
5.2	Skattetillägg vid skönsbeskattning.....	109
5.2	Skattetillägg vid oriktig uppgift	110
	<i>Kvalitetsfrågorna</i>	111
5.4	Orsaker till brister i hanteringen.....	112
6	Vad tycker medborgarna om skattetillägg?.....	115
6.1	Företagens attityder till skattetillägg år 2002.....	116
6.1.1	Undersökningen och tabellredovisning.....	116
6.1.2	Undersökningsresultat i sammanfattning.....	118
6.2	Attityder m.m. hos personer som fått skattetillägg, undersökning 2001.....	120
6.2.1	Motivet för den särskilda enkätundersökningen av personer som fått skattetillägg.....	120
6.2.2	Skattetillägg – storlek och fördelning i det dragna urvalet...	122
6.2.3	Skillnader i svarsfrekvenser.....	125
6.2.4	Skattetillägg löntagare – avvikelser mot bakgrundsvariabler i riksenkäten.....	126
6.2.5	Skattetillägg löntagare – jämförelse med attityder för svarande på riksenkäten.....	127
6.2.6	Skattetillägg skönstaxerade företagare – med bakgrundsvariabler i regionenkäten.....	129
6.2.7	Skattetillägg skönstaxerade företagare – jämförelse med attityder hos företagare som ingår i riksenkäten till allmänheten.....	129
	Bilaga 1.....	131
	Tabellförteckning.....	139

Sammanfattning

Bakgrund och syfte

Skatteförvaltningens primära uppgift är att se till att skattelagarna efterlevs dvs. att de skatter som riksdagen beslutat om så långt som möjligt betalas. Beskattningen bygger på uppgifter som lämnas till skattemyndigheten och att dessa är korrekta. Det är inte möjligt att kontrollera alla uppgifter eller ens rätta alla fel. Till skillnad mot kontrollen finns dock, när det gäller sanktioner, formellt inga prioriteringsmöjligheter. – Har oriktig uppgift lämnats ska beslut om skattetillägg fattas och har misstanke om skattebrott uppkommit ska brottsanmälan göras till åklagare. I praktiken fungerar det emellertid inte så och det finns många orsaker till det.

Såväl skattekontroll som sanktioner syftar till att skapa preventiv effekt som innebär att skattskyldiga inför den upplevda risken för upptäckt av ett skattefel och därmed eventuellt åtföljande konsekvenser väljer att göra rätt för sig genom att lämna korrekta uppgifter.

Rapporten syftar till att sammanfatta vad vi vet om den preventiva effekten och att öka kunskapen om tillämpningen av skattetillägg samt hur systemet uppfattas av allmänhet och företag.

Den preventiva effekten av kontroll och sanktioner

Den allmänpreventiva effekten av kontroll och sanktioner m.m. har undersökts i RSV: s enkätundersökningar. Den är betydande. Den preventiva effekten är lägre i Stockholm. Om skattskyldiga uppfattar den preventiva effekten som låg har de också ett lågt förtroende för skattemyndigheten. En bra kontroll och korrekta beslut är särskilt betydelsefulla för förtroendet för skattemyndigheten.

En specialundersökning avseende avdraget övriga kostnader under inkomst av tjänst visade att *skattekontrollen* har stor individualpreventiv effekt – det blev betydligt mera rätt i efterföljande års deklaration. Men undersökningen visade också att de skattskyldiga i ökande utsträckning chansar med avdrag, att myndigheterna bara kan kontrollera och rätta en mindre del av felaktigheterna och att skattemyndigheterna inte påför skattetillägg i den utsträckning lagen föreskriver. Det sistnämnda gäller särskilt för skattekontoren i storstäderna.

Utredningen bedömde att skattetillägg bara påfördes i 5 procent av de fall man borde ha gjort det och att orsakerna till detta var tidsbrist, okunskap hos och stöd till granskarna samt slutligen också inställningen hos många granskare. Ett tillta-

gande problem när det gäller hanteringen av skattetillägg är att de skattskyldiga oftast kan undgå skattetillägg genom att inte svara på skattemyndigheternas frågor t.ex. vad ett avdrag egentligen avser. Effekten av denna ordning är att skattemyndigheten i jämförbara fall behandlar personer som samarbetar med skattemyndigheten sämre, jämfört med dem som inte samarbetar. Så är det inte i t.ex. i Storbritannien.

Ny forskning: Sanktioner gynnar samarbete

Helt ny forskning har kastat ljus över sanktioners betydelse för människors beteende. Experiment har visat att straff eller hotet om straff kan upprätthålla ett samarbete inom gruppen. Finns inga sanktioner dör samarbetet ut kring det gemensamma projektet.

RSV: s enkätundersökningar visar att medborgarna i mycket hög grad instämmer i påståendet ”*Jag är beredd att betala min skatt så länge alla eller nästan alla gör det*”. Man kan tolka svaret så att skattesystemet (det gemensamma projektet) har en hög grad av legitimitet så länge bördorna för detsamma delas rättvist – skattemoralen är hög under just den förutsättningen.

Forskningsresultaten har implikationer på beskattningen. I Sverige är beskattningsbesluten och besluten om sanktioner (skattetillägg och straff) offentliga vilket gör att ”fuskare och snyltare” inte kan dölja sig från offentlighetens ljus. Sanktioner eller rättare sagt hotet om sanktioner ger legitimitet åt skattesystemet hos flertalet medborgare, som under den förutsättningen, är beredda att medverka i det gemensamma projektet. Eroderas förtroendet för sanktionssystemet finns följaktligen en påtagligt större risk att medborgarna inte längre är motiverade att betala skatt till det gemensamma projektet.

Skattekontrollen: Skönsbeskattning kontra andra kontrolländringar

Skattekontroll föregår och är en förutsättning för sanktioner. Först därför några ord om *kontrollen*. Det skattemässiga värdet – kontrollresultaten på ett schablonmässigt sätt omräknat till skatt – uppgår för år 2001 till 27 miljarder kronor varav skönsbeskattningen svarar för knappt 6 miljarder kronor eller 21 procent av det totala beloppet.

Som framgår av tabellen nedan är kontrollresultatet i förhållande till ”skatten”¹ högst för inkomstbeskattning och det gäller även för skönsbeskattningen. I kontrollen finner man förhållandevis lite när det gäller arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

¹ Avdragen skatt avräknas från debiterad inkomstskatt. Här har emellertid summerats debitering av inkomstskatt och uppbörd av andra skatter.

Skönsbeskattningen och annat kontrollresultat i förhållande till skatteförvaltningens skatteuppbörd (netto) år 2001

	Resultat exkl. sköns- beskattning	Resultat skönsbe- skattning	Totalt kontroll- resultat	Skönsbeskatt- ning / totalt kontrollresultat
Inkomstskatt	3,17%	0,68%	3,85%	18%
Mervärdesskatt	1,00%	0,51%	1,51%	34%
Arbetsgivaravgifter	0,15%	0,12%	0,27%	46%
Avdragen prel. skatt	0,05%	0,09%	0,14%	62%
Punktskatter	0,47%	0,05%	0,52%	10%
Totalt	1,41%	0,37%	1,77%	21%

Det man finner i kontrollen avseende arbetsgivaravgifter och avdragen skatt är till stor del ett resultat av skönsbeskattning. För avdragen skatt svarar således skönsbeskattningen för hela 62 procent av det totala kontrollresultatet.

Vad säger statistiken om tillämpningen av skattetillägg?

Man kan få skattetillägg i två fall. För det första om man trots påminnelse inte deklarerar och inkomsten måste uppskattas skönsmässigt. Kommer deklaration in inom viss tid tas skattetillägget bort. För det andra kan man få skattetillägg om skattemyndigheten i samband med kontrollen finner att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Det krävs att ändringen uppgår till visst minsta belopp – för inkomstskattens del 5 000 kronor.

För *skattetillägg* gäller att en mycket stor del av dessa avser skönsbeskattning i avsaknad av deklaration.

Av tabellen nedan 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.

Andel av antalet skattetillägg som är hänförliga till skönsbeskattning

Skatteslag	2000	2001
Inkomstskatt	47%	54%
Avdragen skatt	59%	59%
Arbetsgivaravgifter	59%	59%
Mervärdesskatt	70%	70%
Totalt av antal beslut	59%	61%

Och *beloppsmässigt* är andelen skönsbeskattning väsentligt större eftersom skönsbeskattningen avser hela förvärvskällan medan andra höjningar i regel avser inkomst- eller avdragsposter i deklarationen. Det beräknas att den beloppsmässiga andelen som belöper på skönsbeskattning i avsaknad av deklaration vid taxeringen år 2000 låg på i storleksordningen 90 procent.

Några få stora skattetillägg kan 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 fler riktigt stora skattetillägg. De

största 17 skattetilläggen motsvarade 70 procent av hela ökningen och hela ökningen motsvarar ökningen av skattetilläggen vid skattemyndigheten i Stockholm.

Skattetilläggen är en omfattande hantering inom skattemyndigheterna. Antalet skattetilläggsbeslut år 2001 var drygt 250 000 och detta antal motsvarar en tredjedel av alla beskattningsbeslut på skattemyndighetens initiativ dvs. till följd av skrivbordsgranskning eller revision. Det höga antalet beror på att många skattetilläggsbeslut måste omprövas – cirka en tredjedel både för inkomstdeklaration och för skattedeklaration.

Skattemyndigheten i Stockholm omprövade år 2001 skattetillägg avseende inkomstdeklaration i mycket *högre* utsträckning än andra skattemyndigheter räknat per skattskyldig, vilket antas bero på att skattemyndigheten i Stockholm har dubbelt så hög frekvens skönsbeskattningsskattetillägg vid inkomsttaxeringen jämfört med övriga skattemyndigheter.

Skattemyndigheten i Malmö har väsentligt *lägre* andel skattetillägg vid årlig taxering än andra skattemyndigheter. Skattemyndigheten i Malmö har som policy att inte förelägga vissa skattskyldiga att deklarerera. Skattemyndigheten i Malmö menar att man därigenom uppnått en materiellt riktig taxering med minsta möjliga insats och skada för alla inblandade. Bakgrunden till detta policybeslut var i sin tur att rättsenheten vid skattemyndigheten i Malmö uppmärksammat att sköntaxeringarna utfördes slentrianmässigt och utan tillräcklig rättssäkerhet.

En person kan få flera skattetilläggsbeslut och det gäller särskilt skattedeklarationen. Åren 2000 och 2001 fick nästan 100 personer, för bägge åren sammantaget, fler än 100 skattetilläggsbeslut. Antalet *skilda* fysiska och juridiska personer som berördes av skattetillägg under något av åren 2000 och 2001 beräknas till cirka 50 000 personer för skattedeklaration och cirka 100 000 för inkomstdeklaration. De flesta av dessa fick skattetillägg vid sköntaxering i avsaknad av deklaration. Antalet skilda personer som berördes av skattetillägg för *oriktig uppgift* i inkomst- eller skattedeklaration beräknas för år 2001 till endast 25 000 personer.

Vid kontrollen är skattetillägg relativt sett är betydligt vanligare vid skatterevision än vid skrivbordsgranskning.

Inkomstdeklaration och skattedeklaration. Ändringar som beloppsmässigt kvalificerar för skattetillägg; antalet skattetillägg i förhållande till antalet ändringar (antalsprocent) och skattetilläggsbeloppet i förhållande till ändringsbeloppet (beloppsprocent)

Skattetillägg	Antalsprocent	Beloppsprocent
<u>Inkomstskatt, årlig taxering</u>		
Skrivbordsgranskning	7%	0,5%
Revision	58%	2,7%
<u>Inkomstdeklaration, omprövning</u>		
Skrivbordsgranskning	12%	0,3%
Revision	48%	0,6%
<u>Skattedeklaration</u>		
Skrivbordsgranskning	44%	3,7%
Revision	83%	15,5%

Skattedeklarationen och de skatter som redovisas däri ”drabbas” antals- och beloppsmässigt i större utsträckning av skattetillägg än inkomstskatten. En förklaring kan vara skattedeklarationens utformning – de skattskyldiga är endast i begränsad utsträckning medvetna om möjligheten att lämna upplysningar vid sidan av deklara-tionsformuläret.

Vid revision är antals- och beloppsprocent väsentligt högre än vid skrivbordsgranskning. Det ligger i sakens natur då en revision i regel är både bredare och djupare än en skrivbordsgranskning.

Det finns i statistiken betydande skillnader i frekvens av skattetillägg mellan olika skattemyndigheter för olika skatter och kontrollformer. Den närmast till hands liggande slutsatsen är att skillnaderna kan bero på olika tillämpning vad gäller uttag av skattetillägg. Det är emellertid inte säkert att så är fallet. Skillnaderna kan bero på skillnader i kontrollens inriktning t.ex. om kontrollen inriktats mot företags- eller andra verksamheter som inte ska föranleda skattetillägg. Skillnaden kan också bero på en felaktig beslutsredovisning t.ex. att skattskyldigas självrättelser redovisats som kontroll.

Cirka 70 procent av alla skattetillägg vid den årliga taxeringen är sådana som på-förts för att den skattskyldige inte deklarerat. Nio av tio skattetillägg till följd av oriktig uppgift vid deklara-tionsgranskningen är på mindre än 10 000 kronor. Skattetilläggen för oriktig uppgift beräknas ligga i storleksordningen tio procent av det totalt nettodebiterade skattetilläggsbeloppet.

Bland skattskyldiga som deklarerat vid tax 2000 avsåg mer än hälften av alla skattetillägg inkomstslaget kapital. När det gäller inkomstslaget kapital har gjorts en särskild undersökning med ledning av kontrollmaterialet avseende odeklare-rade utlandsfonder. Undersökningen visade att skattemyndigheterna påfört skatte-tillägg endast i 60 procent av de fall man borde ha gjort det. Detta tyder på en oenhetlighet även i de allra enklaste skattetilläggsfallen. Undersökningen visade också att skattetilläggen i nu nämnda fall i stor utsträckning drabbar personer som har låg kunskap om skattereglerna eller har låg motivation att informera sig om dessa.

Vad säger myndigheternas egna uppföljningar om hur reglerna om skattetillägg tillämpas?

Flera skattemyndigheter har själva uppmärksammat olikformig tillämpning av skattetillägg och initierat kvalitetsuppföljning och 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 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.

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.

Sammanfattning av tillämpningen av skattetilläggsystemet

Den alldeles övervägande andelen skattetillägg avser skattetillägg vid skönsbeskattning. Mer än 60 procent av antalet skattetillägg avser skattetillägg vid skönsbeskattning. Och beloppsmässigt är denna andel ännu större – bortåt 90 procent. Några få stora skattetillägg kan inverka kraftigt på statistiken.

Den alldeles övervägande andelen av skönsbeskattningsbesluten i avsaknad av deklARATION är helt korrekta. När det gäller skönsbeskattning i avsaknad av deklARATION påförs dock skattetillägg på ett schablonmässigt sätt inom alla beskattningsområden med ibland stora konsekvenser för de skattskyldiga. Det är svårt att hinna med den stora mängden skattetillägg och samtidigt tillgodose rättssäkerhetskraven i hanteringen.

År 2001 fattades cirka 70 000 skattetilläggsbeslut avseende oriktig uppgift för alla skatter och avgifter. Antalet skilda fysiska och juridiska personer som berördes var dock endast cirka 25 000. En och samma person kan ha fått skattetillägg avseende flera skatter och avgifter.

Antalet skilda fysiska och juridiska personer som berördes av skattetillägg för respektive skatt år 2001; oriktig uppgift.

Skatteslag	Antal
Arbetsgivaravgifter	9 288
Avdragen skatt	6 955
Mervärdesskatt	9 234
Inkomstskatt årlig taxering	14 856
Inkomstskatt omprövning	15 066
Summa, bruttoantal	55 399
Summa netto antal personer cirka	25 000

Antalet 25 000 motsvarar cirka tre procent av antalet offensiva beskattningsbeslut och en tiondel av antalet skattetilläggsbeslut. Siffran 25 000 kan också jämföras med antalet personer, 1 005 stycken, som år 2001 lagfördes för brott mot skattebrottslagen.

Nio av tio skattetillägg till följd av oriktig uppgift i deklarationen och som upptäcks vid den årliga taxeringen är på mindre än 10 000 kronor. Bland skattskyldiga som deklarerat (taxeringen år 2000) avsåg mer än hälften av alla skattetillägg inkomstslaget kapital. När det gäller inkomstslaget kapital har gjorts en särskild undersökning med ledning av kontrollmaterialet avseende odeklarerade utlandsfonder. Undersökningen visade att skattemyndigheterna påfört skattetillägg endast i 60 procent av de fall man borde ha gjort det. Detta tyder på en oenhetlighet även i de allra enklaste skattetilläggsfallen.

Vid årlig taxering (inkomsttaxeringen år 2000) påfördes för oriktig uppgift avseende inkomstslaget tjänst (inkomster och avdrag av olika slag) knappt 2 000 skattetillägg. Om man även inkluderar alla de fysiska personer som redovisar inkomst av näringsverksamhet och de som har allmänna avdrag ökar antalet till drygt 3 000 skattetillägg för oriktig uppgift. Antalet är lågt. En del av förklaringen ligger i att granskarna har svårt att påvisa oriktig uppgift bl.a. beroende på att de skattskyldiga i tilltagande utsträckning inte svarar på myndighetens förfrågningar. Många ändringsbelopp är också så små – mindre än 5 000 kronor att de faller under gränsen för när skattetillägg ska påföras vid inkomsttaxeringen. En annan del av förklaringen är att kontrollens antalsmässiga och beloppsmässiga resultat prioriterats.

Vad anser medborgarna om skattetilläggsystemet?

RSV har våren 2002 undersökt *attityderna till skattetilläggsystemet* genom en enkät riktad till företrädare för företagen. En stor majoritet av de svarande (>80 %) anser att det är rättvist att de som inte deklarerar eller lämnat oriktiga uppgifter får skattetillägg.

Det är bara några enstaka procent av de svarande som instämmer i att skattemyndigheten ofta glömmar att ta ut skattetillägg eller tar ut skattetillägg som strider mot lagen. Vad gäller de två sistnämnda frågorna finns dock många som är osäkra, vilket är naturligt då få har insyn i skattemyndigheternas verksamhet.

Cirka en tredjedel av de tillfrågade svarar att systemet med skattetillägg totalt sett är bra medan 12 procent är av motsatt uppfattning.

En stor majoritet (80%) instämmer i att man inte bör få skattetillägg om man gjort fel av misstag men bara en tredjedel instämmer i att skattemyndigheterna kan bedöma om man gjort fel av misstag. Bland bokförings- och redovisningsbyråer är tilltron till skattemyndigheternas förmåga att bedöma om man gjort fel av misstag lägre. Hela 39 procent svarar att skattemyndigheten inte kan bedöma om man har gjort fel av misstag.

Utifrån enkätsvar bedöms det nuvarande systemet ha godtagbar acceptans medan det är tveksamt om en nyordning skulle ha det, där skattemyndigheten ska bedöma den skattskyldiges skuld.

Vad kännetecknar medborgare som fått skattetillägg?

Genom två slumpmässiga urval har RSV år 2000 undersökt *attityderna hos personer som fått skattetillägg* – det är fråga om löntagare som fått skattetillägg för oriktig uppgift och näringsidkare som skönstaxerats för att de inte lämnat deklARATION.

Genom att *urvalen* är slumpmässiga speglar de förhållandena i hela den grupp de tillhör. Mer än hälften av skattetilläggen för löntagare understiger 2 000 kronor och i 88 procent av fallen understiger skattetillägget 5 000 kronor. När det gäller skönstaxering av näringsidkare är bilden naturligtvis helt annorlunda. Skönstaxeringar avser nämligen i det alldeles övervägande antalet fall en uppskattning av inkomsten i hela förvärvskällan näringsverksamhet. Det är antals- och beloppsmässigt helt försumbara belopp det rör sig om när det gäller skattetillägg under 5 000 kronor. I skattetilläggsintervallet 10-100 tusen kronor återfinns 85 procent av antalet och 78 procent av det totala beloppet för skattetillägg för denna kategori.

Undersökningarna visar att svarsfrekvenserna på RSV: s enkäter för de som fått skattetillägg inte avviker från svarsfrekvenserna för respektive grupp. Högavlönade, män, personer med reavinst och utanför storstadsregioner är överrepresenterade jämfört med andra undersökningar som speglar hela befolkningen. Detta har naturliga förklaringar. Nämnda personer har nämligen oftare tilläggsuppgifter i sin deklARATION. Vad gäller reavinst är detta dels en effekt av kontrollens inriktning. Vad gäller storstadsregioner pekar resultatet på en skillnad mellan myndigheternas skattetilläggshantering i respektive utanför storstad – de som bor i storstad får inte skattetillägg lika ofta.

Löntagare som fått skattetillägg har lägre förtroende för skattemyndigheten. De instämmer i högre grad i att de skulle vilja fuska, att de anlitar svart arbetskraft och själva fuskar. När det gäller orsakerna till fusk instämmer man förhållandevis mer i att orsaken till fusk är krångliga skatteregler. Man instämmer också förhållandevis ofta i att det är troligt att skattemyndigheten skulle upptäcka om man

skattefuskat och att kontrollen blivit effektivare. Den omständigheten att man fått skattetillägg verkar däremot inte ha påverkat uppfattningen vad gäller konsekvenserna av ett upptäckt skattefusk.

För företagare som skönstaxerats är det statistiska underlaget mindre men klart är att de totalt sett har lägre förtroende för skattemyndigheten och inte i samma grad instämmer i att det nya systemet med skattekonto är bra. Skattekontrollen verkar ha en lägre preventiv effekt visavi de skönstaxerade näringsidkarna. Detta beror på att man inte upplever konsekvenserna vid en eventuell upptäckt som lika allvarligt.

Gemensamt för bägge grupperna som fått skattetillägg är således att de har lägre förtroende för skattemyndigheten och de inte upplever konsekvenserna vid ett upptäckt fusk som allvarligare än andra – snarare tvärtom.

1 Inledning

Sammanfattning av kapitel 1

Skatteförvaltningens primära uppgift är att se till att skattelagarna efterlevs dvs. att de skatter som riksdagen beslutat om så långt som möjligt betalas. Beskattningen bygger på uppgifter som lämnas till skattemyndigheten och att dessa är korrekta. Det är inte möjligt att kontrollera alla uppgifter eller ens rätta alla fel.

Med begränsade resurser syftar kontrollen till att skapa största möjliga *preventiva effekt* dvs. att medborgare uppfattar risken för upptäckt av ett medvetet skatteundandragande (skattefusk) och de därmed förenade konsekvenserna (bl.a. sanktioner) som så stora att man avhåller sig från det tilltänkta skatteundandragandet

Till skillnad mot kontrollen finns, när det gäller sanktioner, formellt inga prioriteringsmöjligheter. – Har oriktig uppgift lämnats ska beslut om skattetillägg fattas och har misstanke om skattebrott uppkommit ska brottsanmälan göras till åklagare. I praktiken fungerar det emellertid inte så och det finns många orsaker till det.

Utformning och praktisk tillämpning av skattetilläggsreglerna är av stor betydelse för skattemoralen. De årliga skattebetalarnas fortsatta medverkan i skattesystemet säkerställs genom att det finns ett skattetilläggsystem och att det tillämpas. Samtidigt är det viktigt att systemet är utformat och tillämpas på ett likformigt och rättvist sätt.

Kunskapen om hur skattetilläggsystemet tillämpas i praktiken är mycket liten. När 1999 års skattetilläggskommitté avlämnade sitt betänkande nödgades kommittén konstatera, att det skulle ha varit av värde med mera ingående uppgifter, att man försökt erhålla sådana mer ingående statistiska uppgifter men att sådana undersökningar skulle ha varit oförsvarligt kostsamma. Numera finns bättre förutsättningar att ta fram uppgifter.

Kunskap om brister i system eller tillämpning kan vara utgångspunkten för regeländringar eller insatser för att stärka likformighet i tillämpningen. Sådan kunskap finns på skilda håll inom skatteförvaltningen men är inte sammanställd eller sammanfattad.

Rapporten syftar till att öka kunskapen om tillämpningen av skattetillägg och hur systemet uppfattas av allmänhet och företag genom att ta fram statistik och göra olika enkätundersökningar.

1.1 Om skattetillägg och kontrollens preventiv effekt

Skatteförvaltningens primära uppgift att se till att skattelagarna efterlevs dvs. att de skatter som riksdagen beslutat om så långt som möjligt betalas. Beskattningen bygger på uppgifter som lämnas till skattemyndigheten. Medlen för att åstadkomma fullgörande av korrekta uppgifter för beskattningen är information, kontroll av lämnade uppgifter samt olika former av sanktioner för dem som inte fullgör vad lagen föreskriver.

Det är inte möjligt att i skattekontrollen rätta alla fel. En kontrollapparat som skulle syfta till att rätta alla fel skulle behöva vara mycket omfattande och därmed så kostsam att den inte skulle accepteras av medborgarna. Skatteförvaltningen tilldelas i stället av riksdagen en viss begränsad mängd resurser för bl.a. kontroll. Skatteförvaltningen måste inom givna ramar prioritera bland den stora mängden kontroller som behöver göras.

Med begränsade resurser syftar kontrollen till att skapa största möjliga *preventiva effekt* dvs. att medborgare uppfattar risken för upptäckt av ett medvetet skatteundandragande (skattefusk) och de därmed förenade konsekvenserna (bl.a. sanktioner) som så stora att man avhåller sig från det tilltänkta skatteundragandet.

- *Ett skattesystem utan kontroll är kollekt*
- *En skattekontroll utan sanktioner är deklarationshjälp*

Skattekontroll och sanktionssystem i någon form har funnits så länge skatter funnits. Med stigande skatter och teknikens utveckling har skattekontrollen över tiden skärpts framför allt genom ett utökat uppgiftslämnande och maskinella kontroll- och avstämningssystem. Men kunskapen om skattekontrollens verkningar är mycket begränsad. På senare år har viss begränsad ny kunskap vunnits. I detta sammanhang kan nämnas den utvärdering av skattekontrollen RSV genomfört på regeringens uppdrag², de stora enkätundersökningar som RSV genomfört bland företag och allmänhet och en djupanalys³ samt en studie av bl.a. skattebetalarnas beteende efter kontroll⁴.

Då beskattningen grundar sig på lämnade uppgifter är själva grundpelaren för en rättvis och likformig beskattning att de skattskyldiga lämnar korrekta uppgifter i tid. Vid tillkomsten av skattetilläggsbestämmelserna nämndes⁵ särskilt de skattskyldigas plikt att utöver vad deklaraionsformuläret föranleder lämna alla de

² Skattefel och skattefusk. En utvärdering av skattekontrollen 1992-1997. RSV Rapport 1998:3.

³ Service och kontroll. En fördjupad analys av skattebetalarnas attityder och värderingar. RSV Rapport 2000:2

⁴ Om gratislotter och preventiv effekt. En utvärdering baserad på de skattskyldigas avdrag för övriga kostnader under inkomst av tjänst och skattemyndigheternas kontroll av detta avdrag. RSV Rapport 2001:1

⁵ Prop. 1971:10, sid. 240, hänvisning till 31 § 1 mom. taxeringslagen; jfr 2 kap 3 § lagen om självdeklarations och kontrolluppgifter

upplysningar som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Skattetillägsbestämmelserna syftar således inte till att bestraffa och den vägen skapa intäkter till staten utan att inskräpa vikten av noggrannhet när man lämnar uppgifter för beskattning.

De sanktioner som finns mot lämnande av oriktiga uppgifter är således dels *skattetillägg* som påförs i administrativ ordning av skattemyndigheterna och dels *straff* som hanteras av rättsväsendet och som avser allvarigare brottslighet enligt skattebrottslagen.

Till skillnad mot kontrollen finns, när det gäller sanktioner, formellt inga prioriteringsmöjligheter. – Finns förutsättningar för skattetillägg för oriktig uppgift ska beslut om skattetillägg fattas och har misstanke om skattebrott uppkommit ska brottsanmälan göras till åklagare. I praktiken fungerar det emellertid inte så och det finns många orsaker till det.

Bristerna i brottsanmälningsförfarandet har påtalats i olika sammanhang⁶. Eventuella brister när det gäller tillämpningen av skattetillägsbestämmelserna är däremot inte närmare kända.

Omfattningen av överträdelser mot 1943 års skattestrafflag och belastningen på de allmänna domstolarna ledde fram till att det infördes ett sanktionssystem⁷ (straff i form av skattetillägg) för oriktiga uppgifter som lämnats för beskattningen. Förutsättningen för skattetillägg var objektivt konstaterbara fakta. Subjektiva förutsättningar i form av uppsåt eller oaktsamhet behöver således inte finnas. Men skattetillägg riktar sig inte enbart mot oriktiga uppgifter utan tas även ut vid skönstaxering. Skönstaxering sker om skattskyldig inte deklarerat eller lämnat en så bristfällig deklaration att den inte kan läggas till grund för beskattningen utan inkomsten i stället måste uppskattas på annan grund. Den skattskyldige får då skattetillägg på den skönsmässigt uppskattade inkomsten. Ett skattetillägg i avsaknad av deklaration ska undanröjas om deklaration inkommer inom viss tid⁸ – skattetillägget fungerar i praktiken som ett vite.

Noteras bör att den som inte deklarerar i regel skönstaxeras och får skattetillägg men, den som på skattemyndighetens begäran inte motiverar eller styrker ett avdrag kan på den grunden inte påföras skattetillägg. Skattemyndigheten har dock möjlighet att mot vite förelägga den skattskyldige att svara på en förfrågan etc. – en åtgärd som dock är synnerligen sällsynt förekommande. Tillämpningen av vite behandlas dock inte i denna rapport.

Utformning och praktisk tillämpning av skattetillägsreglerna är av stor betydelse för skattemoralen. De årliga skattebetalarnas fortsatta medverkan i skattesystemet säkerställs genom att det finns ett skattetillägssystem och att det tillämpas. Sam-

⁶ Tre skattemyndigheters hantering av skattebrott- En granskning av skattemyndigheterna i Göteborgs och Bohus, Skaraborgs och Gävleborgs län, RRV 1996:32 samt En ny kraft i ekobrottsbekämpningen. En utvärdering av skattebrottsenheterna. RSV Rapport 2001:7, s.44

⁷ SOU 1969:42, prop. 1971:10

⁸ i regel två månader

tidigt är det viktigt att systemet både är utformat och tillämpas på ett likformigt och rättvist sätt. Kunskap om brister i system eller tillämpning kan vara utgångspunkten för regeländringar eller insatser för att stärka likformighet i tillämpningen. Sådan kunskap finns på skilda håll inom skatteförvaltningen men är inte sammanställd eller sammanfattad.

1.2 1999 års skattetilläggsutredning

Skattetilläggen har nyligen utretts av en särskild utredare. Utredningen skulle vara förutsättningslös. Utredaren skulle enligt direktiven⁹ *”kartlägga den nuvarande tillämpningen av skattetilläggsreglerna och mot bakgrund av de problem som uppmärksammas utforma ett sanktionssystem som uppfyller högt ställda krav på effektivitet, förutsebarhet, likformighet och rättsäkerhet samt givetvis också de krav som Europakonventionen kan ställa på förfarandet”*.

Kunskapen om hur skattetilläggsystemet tillämpas i praktiken är mycket liten. När 1999 års skattetilläggskommitté avlämnade sitt betänkande¹⁰ nödgades kommittén konstatera

- att det skulle ha varit av värde med mera ingående uppgifter
- att man försökt erhålla sådana mer ingående statistiska uppgifter
- att sådana undersökningar skulle ha varit oförsvarligt kostsamma.

Kommittén valde därför att i huvudsak begränsa sig till att återge uppgifter ut skattestatistisk årsbok 2000 med kommentarer.

Utredningen uttalar sig sparsamt om tillämpningen av skattetillägg men skriver (s.13)

”Skattetilläggsystemet i dess nuvarande utformning är emellertid inte något idealiskt system. Det har successivt kommit att få en alltmer frekvent tillämpning och utvecklingen har lett till en ordning som framstår som i flera hänseenden ganska diskutabel. Med nuvarande reglering och tillämpning har systemet otvivelaktigt en hel del inslag av godtycke och orättvisa, samtidigt som det är oförutsebart för den enskilde.”

Kommittén anför vidare om tillämpningen (s.346)

”De i dag ofta orättvisa och svårförutsebara skattetilläggen kan ibland drabba särskilt mindre företag mycket hårt. Det finns en hel del exempel på särskilt ny-startade företag som slagits ut på grund av opåräknade skattetillägg.”

Vid tidpunkten för kommitténs arbete fångades inte skattetillägg i statistik- och uppföljningsdatabasen GIN-skatt på samma sätt som idag. Det finns med andra ord nu väsentligt förbättrade möjligheter att ta fram den statistik kommittén skulle ha behövt för att utförligare beskriva tillämpningen av skattetillägg. I detta sammanhang förtjänar att lyftas fram att RSV i den ovannämnda rapporten ”Gratis-

⁹ Dir 1998:34

¹⁰ Skattetillägg m.m. SOU 2001:25

lotter och preventiv effekt” utförligt redovisat utomordentligt stora brister i tillämpningen av skattetillägg, även det kunskap som borde ha varit värdefull för utredningen.

Skattetilläggsutredningen är främst en juridisk/teknisk utredning som primärt har som utgångspunkt att skydda skattebetalare som gjort fel av misstag från skattetillägg och att anpassa regelsystemet till den europeiska konventionen¹¹ av den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna (Europakonventionen). Konventionens artikel 6 syftar att tillförsäkra envar vissa rättssäkerhetsgarantier när någon anklagas för brottslig gärning bl. a att få sin sak prövad vid opartisk och offentlig rättegång inför oavhängig och opartisk domstol. Europakonventionen omfattar inte skattelagstiftningen men utgångspunkten är synen att skattetillägg är ett straff för ett brott och regelverket måste då anpassas till konventionens bestämmelser.

Skattetilläggsutredningen anför (s.14):

”Med nuvarande regler bestraffas sålunda i åtskilliga fall fysiska och juridiska personer som handlat i god tro och inte med något rimligt synsätt har gjort sig förtjänta av en bestraffande ekonomisk sanktion. Och även i de fall en sådan sanktion är befogad är den i praktiken inte sällan långt mera ingripande än vad som framstår som påkallat med hänsyn till försummelsens straffvärde. - - - Det är ingen tvekan om att en del av de svårigheter inte minst i förhållande till Europakonventionen som nuvarande system för med sig skulle kunna elimineras, om skattetilläggen avskaffas och sanktionerna i stället anförtros åt allmän domstol, åklagare och polis. Man kan därför ställa frågan om inte det mest fördriktiga skulle vara en lösning efter dessa linjer, i synnerhet som skattebrott redan nu är straffbelagda.”

Kommittén kommer dock fram till att skattetillägg som nu i första hand bör prövas av skattemyndigheterna.

Kommittén föreslår

- att en förutsättning för skattetillägg är dels att den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är ursäktligt t.ex. att den skattskyldige gjort en felbedömning
- att skattetillägg inte påförs vid skönsbeskattning dvs. när den skattskyldige inte deklarerat.

Kommittén föreslår också

- att den enskilde inte ska vara skyldiga att tillhandahålla en handling som visar att han lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg.
- att åtal inte ska väckas för skatteförseelse och vårdslös skatteuppgift – som förutsätter just subjektivt rekvisit – om skattetillägg påförts samt
- att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften lagts till grund för ett åtal.

¹¹ Konventionen ratificerad av Sverige 1953

Kommittén har inte uttalat sig om den föreslagna omläggningen skulle medföra ett effektivt sanktionssystem och inte heller vad den föreslagna omläggningen av skattetilläggsystemet får för effekter på skattekontrollen eller möjligheterna att upprätthålla beskattningsordningen.

RSV: s representanter i kommittén¹² har avgett ett särskilt yttrande.

1.3 Rapportens syfte, uppläggning och avgränsning

Rapporten försöker sammanfatta vad vi vet om kontrollens och sanktionssystemets preventiva effekt.

Rapporten syftar till att öka vår kunskap om:

- Vilka som får skattetillägg
- Hur skattetilläggsystemet tillämpas och
- Hur skattetillägg uppfattas av de skattskyldiga

Vid genomförandet av rapporten har vi:

- Gjort särskilda uttag bl.a. ur skattedatabasen GIN-skatt och tagit fram utförlig statistik rörande skattetillägg för olika skatter och kontrollformer
- Från rättsenheterna i skatteregionerna bl.a. begärt in och bearbetat kvalitetsundersökningar som rör tillämpningen av skattetillägg
- I samband med riksenkäten till allmänheten (år 2000) gjort två särskilda urval av personer som fått skattetillägg
- I riksenkäten till företag (2002) har tillfrågat företagen om inställningen till skattetilläggsystemet
- Bearbetat enkätundersökningar för att belysa skattekontrollens preventiva effekt

Rapporten syftar inte till att beskriva rättsläget dvs. regelsystem och rättspraxis för skattetillägg och inte heller skattetilläggens förhållande till Europakonventionen. Dessa frågor har behandlats av Skattetilläggskommittén.

¹² Vilhelm Andersson och Olle Jonsson

2 Om preventiv effekt

Sammanfattning av kapitel 2

Såväl skattekontroll som sanktioner syftar till att skapa preventiv effekt som innebär att skattskyldiga inför den upplevda risken för upptäckt av ett skattefel och därmed eventuellt åtföljande konsekvenser väljer att göra rätt för sig genom att lämna korrekta uppgifter.

Den allmänpreventiva effekten av kontroll och sanktioner m.m. har undersökts i RSV:s enkätundersökningar. Den är betydande. Den preventiva effekten är lägre i Stockholm. Om skattskyldiga uppfattar den preventiva effekten som låg har de också ett lågt förtroende för skattemyndigheten. En bra kontroll och korrekta beslut är särskilt betydelsefulla för förtroendet för skattemyndigheten.

En specialundersökning avseende avdraget övriga kostnader under inkomst av tjänst visade att *skattekontrollen* har stor individualpreventiv effekt – det blev betydligt mera rätt i efterföljande deklaration. Men undersökningen visade också att de skattskyldiga i ökande utsträckning chansar med avdrag, att myndigheterna bara kan kontrollera och rätta en mindre del av felaktigheterna och att skattemyndigheterna inte påför skattetillägg i den utsträckning lagen föreskriver. Det sistnämnda gäller särskilt för skattekontoren i storstäderna.

Utredningen bedömde att skattetillägg bara påfördes i 5 procent av de fall man borde ha gjort det och att orsakerna till detta var tidsbrist, okunskap hos och stöd till granskarna samt slutligen också inställningen hos många granskare. Ett tilltagande problem när det gäller hanteringen av skattetillägg är att de skattskyldiga oftast kan undgå skattetillägg genom att inte svara på skattemyndigheternas fråga om vad ett avdrag (ett angivet belopp) egentligen avser. Effekten av denna ordning är att skattemyndigheten i jämförbara fall behandlar personer som samarbetar med skattemyndigheten sämre, jämfört med dem som inte gör det. Så är det inte i alla länder t.ex. i Storbritannien.

Helt ny forskning har kastat ljus över sanktioners betydelse för människors beteende. Experiment har visat att straff eller hotet om straff kan upprätthålla ett samarbete inom gruppen. Finns inga sanktioner dör samarbetet ut kring det gemensamma projektet.

RSV:s enkätundersökningar visar att medborgarna i mycket hög grad instämmer i påståendet ”*Jag är beredd att betala min skatt så länge alla eller nästan alla gör det*”. Man kan tolka svaret så att skattesystemet (det gemensamma projektet) har

en hög grad av legitimitet så länge bördorna för detsamma delas rättvist – skattemoralen är hög under just den förutsättningen.

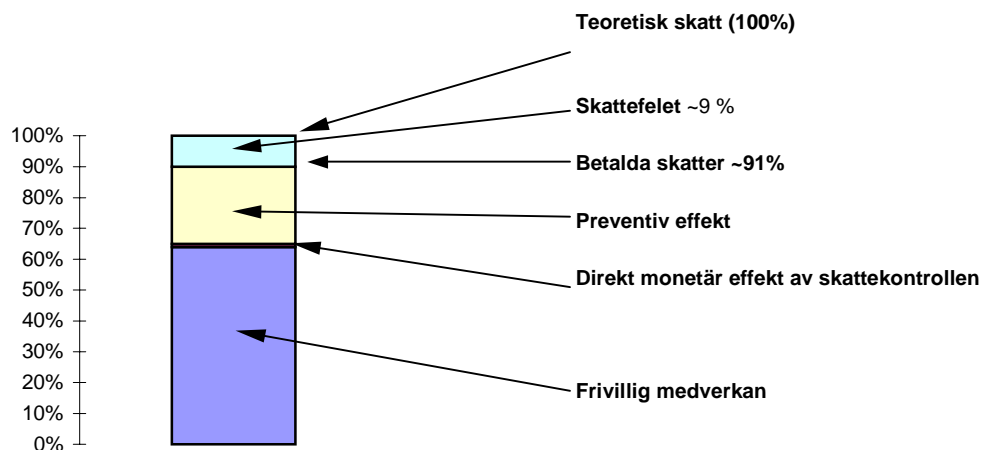
Forskningsresultaten har implikationer på beskattningen. I Sverige är beskattningsbesluten och besluten om sanktioner (skattetillägg och straff) offentliga vilket gör att ”fuskare och snyltare” inte kan dölja sig från offentlighetens ljus. Sanktioner eller rättare sagt hotet om sanktioner ger legitimitet åt skattesystemet hos flertalet medborgare, som under den förutsättningen, är beredda att medverka i det gemensamma projektet. Eroderas förtroendet för sanktionssystemet finns följaktligen en påtagligt större risk att medborgarna inte längre är motiverade att betala skatt till det gemensamma projektet.

2.1 Preventiv effekt - resultat från RSV: s enkätundersökningar

Skattekontrollen som sådan har inte som primär uppgift att dra in pengar till statsverket. Skattekontrollens uppgift är att ge legitimitet åt skattesystemet och motivera medborgarna att medverka i beskattningen. Skattetillägg och andra sanktioner har samma syfte. Rent statsfinansiellt har de extra skatter som kommer in genom själva kontrollen bara liten betydelse och det sagda gäller naturligtvis i ännu högre grad sanktionerna.

Nedanstående bild kan illustrera det nu sagda.

1 Diagram. Skattekontrollens monetära och preventiva effekt.



Den direkta monetära effekten av skattekontrollen ligger i storleksordningen en procent av skatteuppbörden. Skattefelet – dvs. den del av den teoretiskt korrekta skatten som inte redovisas och betalas - bedöms uppgå till cirka nio procent. Hur

mycket som kommer in genom "frivillig" medverkan respektive till följd av skattekontrollens preventiva effekt kan naturligtvis inte beräknas beloppsmässigt.

Eftersom skattekontroll och skattetillägg syftar till att skapa preventiv effekt så att de skattskyldiga är mera noga eller uppriktiga med sitt uppgiftslämnande finns anledning att först beröra frågan om skattekontrollen har någon preventiv effekt.

Som tidigare sagts måste skatteförvaltningen inom givna ramar prioritera bland den stora mängden kontroller som behöver göras. Med begränsade resurser syftar kontrollen till att skapa största möjliga *preventiva effekt* dvs. att medborgare uppfattar risken för upptäckt av ett medvetet skatteundandragande (skattefusk) och de därmed förenade konsekvenserna (bl.a. sanktioner) som så stora att man avhåller sig från det tilltänkta skatteundandragandet.

Skatteförvaltningens kontrollfilosofi innehåller bl.a. att kontrollen ska vara synlig och oförutsägbar. Om kontrollen från medborgarnas synvinkel är mer synlig och mer oförutsägbar tror vi att medborgarna upplever en ökad risk för *upptäckt*.

Synligheten åstadkoms i första hand genom att medborgarna får kunskap om att det bedrivs kontroll genom massmedial exponering av planerade och genomförda kontroller, skildring av hur personer och företag kontrollerats etc. Men häri ingår naturligtvis också de personliga erfarenheter medborgarna haft eller fått höra talas om genom vänner och bekanta.

Oförutsägbarheten åstadkoms genom att öppet deklarerar att vi väljer ut personer slumpvis för djupare kontroll – ingen kan gå säker även om deklARATIONEN formellt sett är oklanderlig. Ett annat sätt är att genom omvärldsbevakning och riskanalyser se till att inget fält lämnas fritt från kontroll. Det får inte finnas kontrollfria zoner. Skatteförvaltningen måste genom exempel visa att den kan klara av stora företag, Internettransaktioner, transaktioner över gränserna och även personer som försöker dölja inkomster och förmögenheter i andra länder särskilt i skatteparadis.

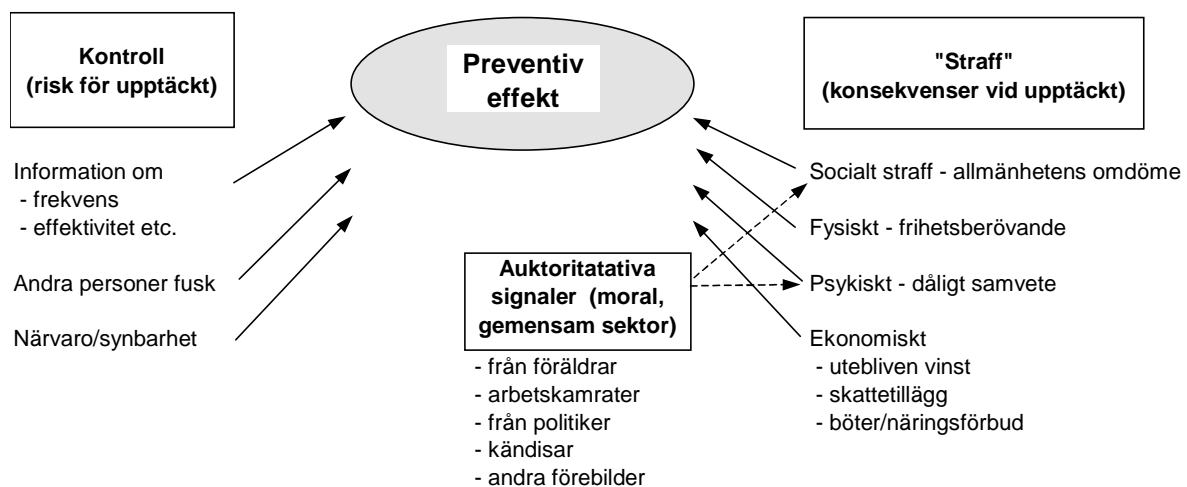
När det gäller *konsekvenserna* av ett upptäckt skatteundandragande vid kontrollen är det många saker som spelar in. Skatteförvaltningen måste naturligtvis uppfylla lagens krav och i förekommande fall ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift och göra brottsanmälan vid misstanke om främst skattebrott. Men när det gäller brottsutredningar ligger det primära ansvaret utanför skattemyndigheterna – det är i första hand en uppgift för åklagare, polis och domstolar. Men skattemyndigheterna har ett ansvar för att sprida kännedom om sanktionssystemet – att man kan råka illa ut om man slarvar och därigenom lämnar oriktiga uppgifter till skattemyndigheterna eller skattefuskar. Skattemyndigheterna har flyttat fram sina positioner när det gäller brottsutredningar genom inrättande av särskilda skattebrottsenheter som kan biträda åklagaren i förundersökningen. Med andra ord – blir ett skattebrott upptäckt är numera sannolikheten större att det också blir sakkunnigt utrett.¹³

¹³ Jfr En ny kraft i ekobrottsbekämpningen. En utvärdering av skattebrottsenheterna. RSV Rapport 2001:7

Att formulera bra frågor som fångar upplevd upptäcktsrisk och upplevda konsekvenser vid upptäckt fusk är inte enkelt. Människor lägger olika värderingar i ord och den faktiska kännedomen om skattekontrollen och straffsanktioner är begränsad. Det är inte heller klarlagt vad som inverkar på värderingar och faktiskt kännedom, lika lite som det är känt i vilken utsträckning en attityd eller värdering påverkar en persons faktiska handlande.

När det gäller konsekvenser finns mycket mer än bara risken för skattetillägg att ta hänsyn till – något som illustreras av nedanstående figur.

2 Figur. Konsekvenser vid upptäckt av skattefusk av betydelse för den preventiva effekten



RSV försöker ändå vid återkommande enkätundersökningar närma sig svaren på dessa frågor genom att ställa frågor om de skattskyldigas inställning till skattesystem och skattekontroll¹⁴.

När det gäller skattekontrollens preventiva effekt¹⁵ ställs till *allmänheten* följande två frågor:

I vilken utsträckning instämmer du i följande påstående om du använder en skala från 1 till 5 där 1 betyder "instämmer inte alls" och 5 betyder "instämmer helt"

- *Det är troligt att skattemyndigheterna skulle upptäcka om jag skattefuskat*
- *Om skattemyndigheterna skulle upptäcka att jag skattefuskat blir konsekvenserna allvarliga*

När det gäller skattekontrollens preventiva effekt¹⁶ ställs till *företagen* följande två frågor:

¹⁴ För att få en så rättvisande jämförelse över tiden som möjligt används här i förekommande fall data från de s.k. riksenkäterna.

¹⁵ En utförligare beskrivning finns i avsnitt 7.6 i rapporten Skattefel och skattefusk, RSV Rapport 1998:3.

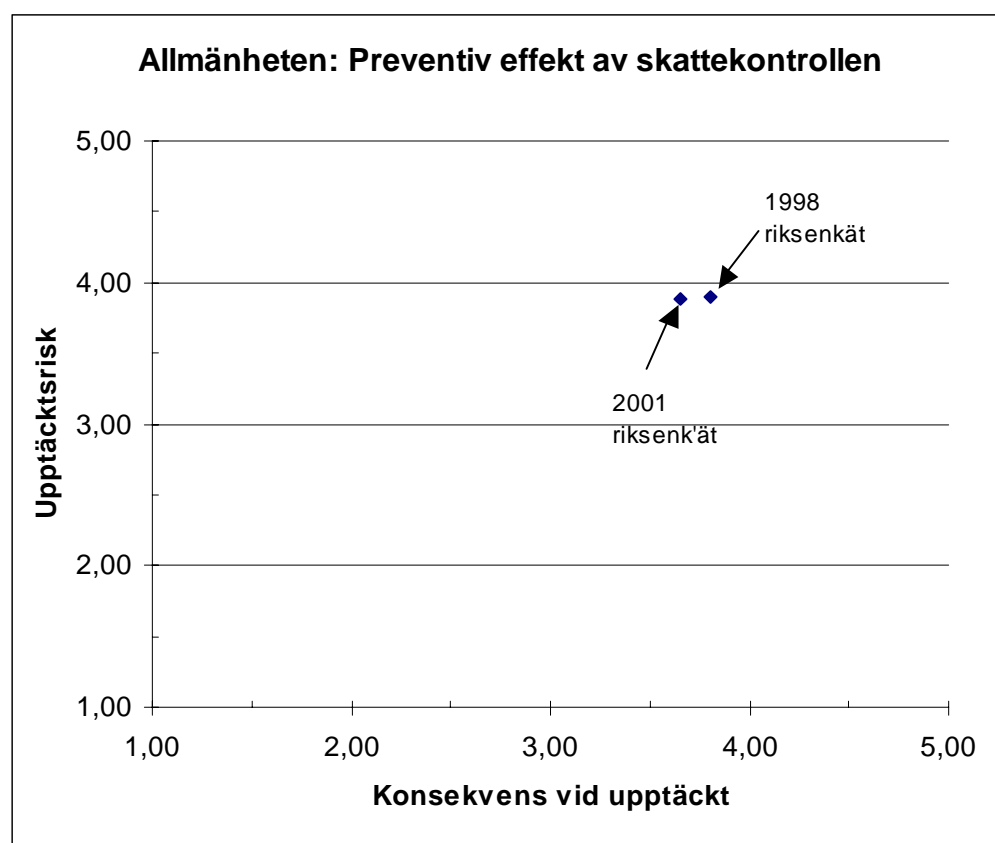
I vilken utsträckning instämmer du i följande påstående om du använder en skala från 1 till 5 där 1 betyder "instämmer inte alls" och 5 betyder "instämmer helt"

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

Motivet till frågorna är RSV: s uppfattning att om företag och allmänhet i allt mindre uträkning instämmer i påståendena är detta en indikation på att tilltron sviktar till skatteförvaltningens förmåga att i praktiken upprätthålla rättvisa och likformighet i beskattningen med påtaglig risk att skattefusket ökar.

Resultaten av de två senaste företagsundersökningarna kan grafiskt illustreras i ett diagram med konsekvenserna utmed x-axeln och upptäcktsrisken utmed y-axeln.

3 Diagram. Preventiv effekt av skattekontrollen – allmänhetsundersökningar 1998 och 2001

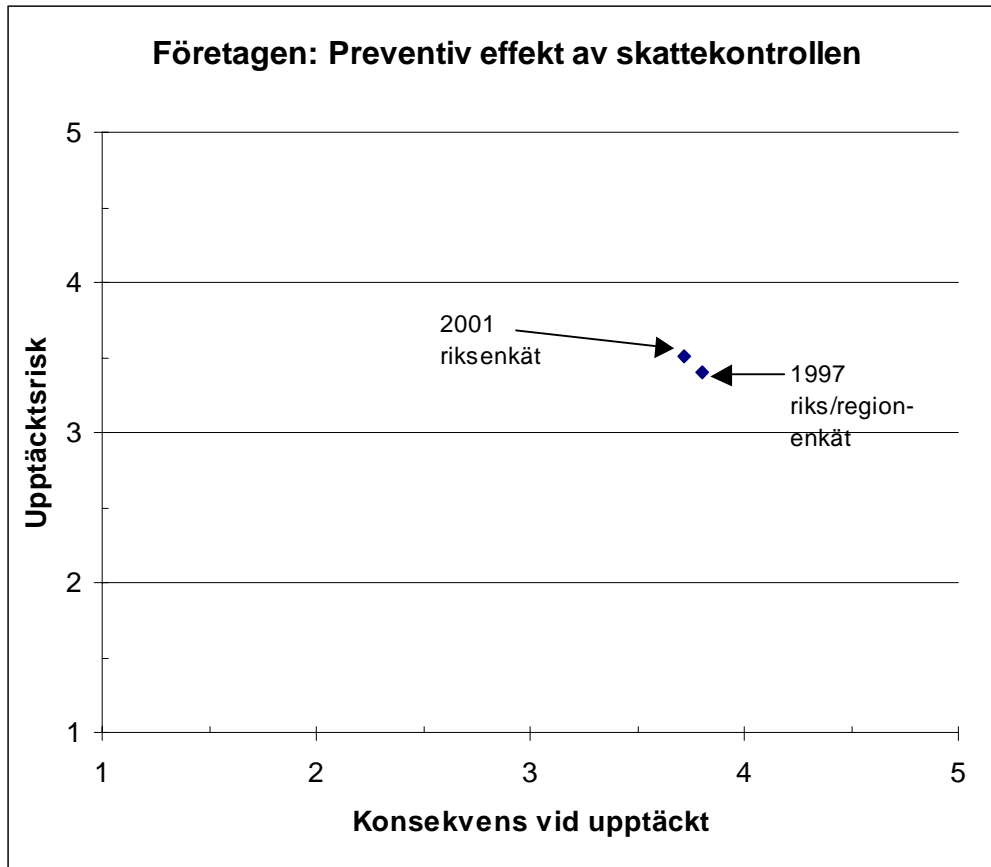


I den senaste undersökningen till allmänheten år 2001 har den preventiva effekten koordinatvärdet (x=3,65; Y=3,89). Förändringen från föregående mättillfälle år

¹⁶ En utförligare beskrivning finns i avsnitt 7.6 i rapporten Skattefel och skattefusk, RSV Rapport 1998:3.

1998 är liten. Den förändring som finns ligger på konsekvenssidan men skillnaden är för liten för att man med säkerhet kan säga att någon förändring ägt rum.

4 Diagram. Preventiv effekt av skattekontrollen – företagsundersökningar 1997 och 2001



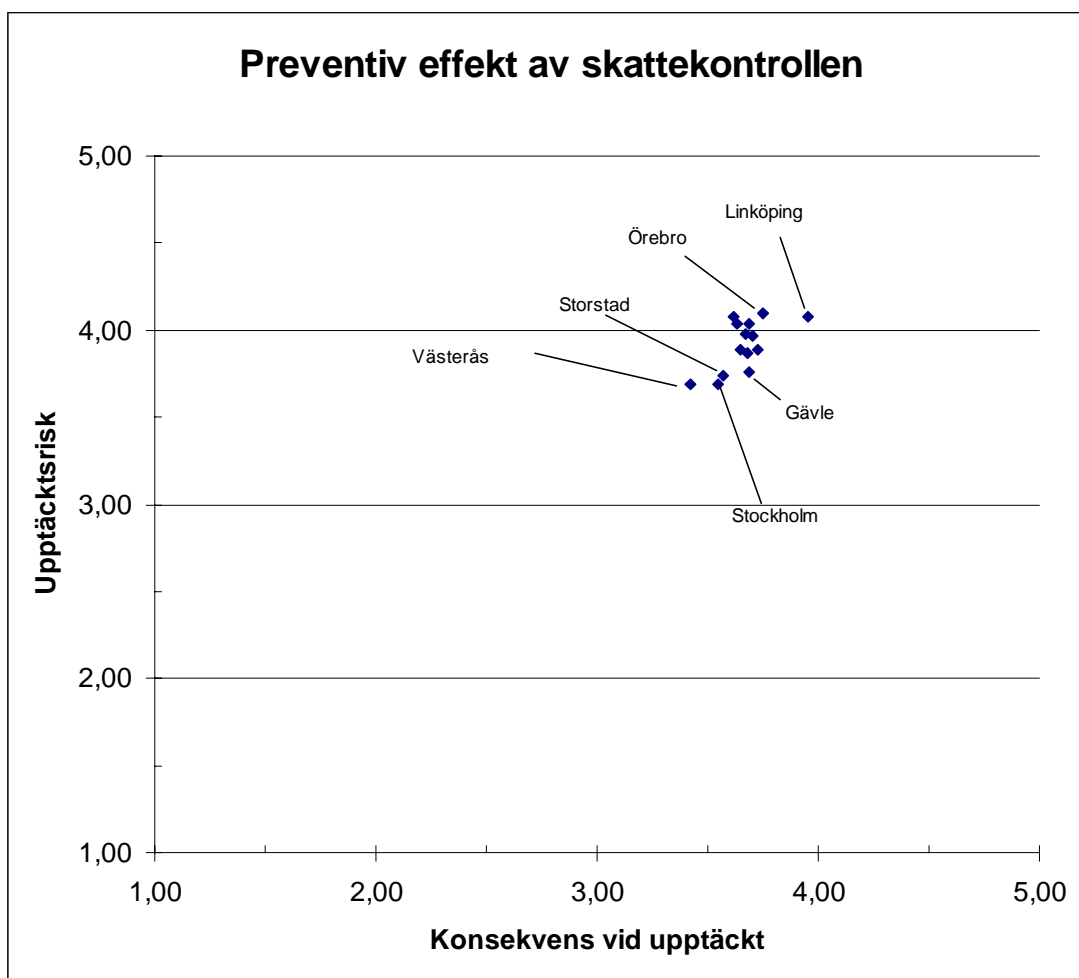
I den senaste undersökningen till företagen år 2001 har den preventiva effekten koordinatvärdet ($x=3,72$; $Y=3,51$). Mätvärdet när det gäller konsekvens vid upptäckt har minskat något. Förändringen är också i detta fall så liten att det är tveksamt om någon förändring finns över huvud taget.

Den preventiva effekten av skattekontrollen kan därför inte sägas ha förändrats mellan mättillfällena. Företag och allmänhet uppvisar stor osäkerhet när det gäller att bedöma skattekontrollen. När osäkerheten är stor bedöms det ta längre tid för attityder till kontrollen att förändra sig. För att urskilja eventuella förändringar i

den preventiva effekten i totalpopulationen behöver därför den preventiva effekten studeras över en längre tid.¹⁷

Om man däremot detaljstuderar resultaten ett visst år framträder mycket större skillnader mellan olika grupper – skillnader som ibland är statistiskt säkerställda.

5 Diagram. Preventiv effekt av skattekontrollen – regionala skillnader. Undersökning allmänheten år 2001



Av diagrammet framgår att den preventiva effekten av skattekontrollen i Stockholm och den skatteregion som omger Stockholm nämligen Västerås är lägre än för totalpopulationen.

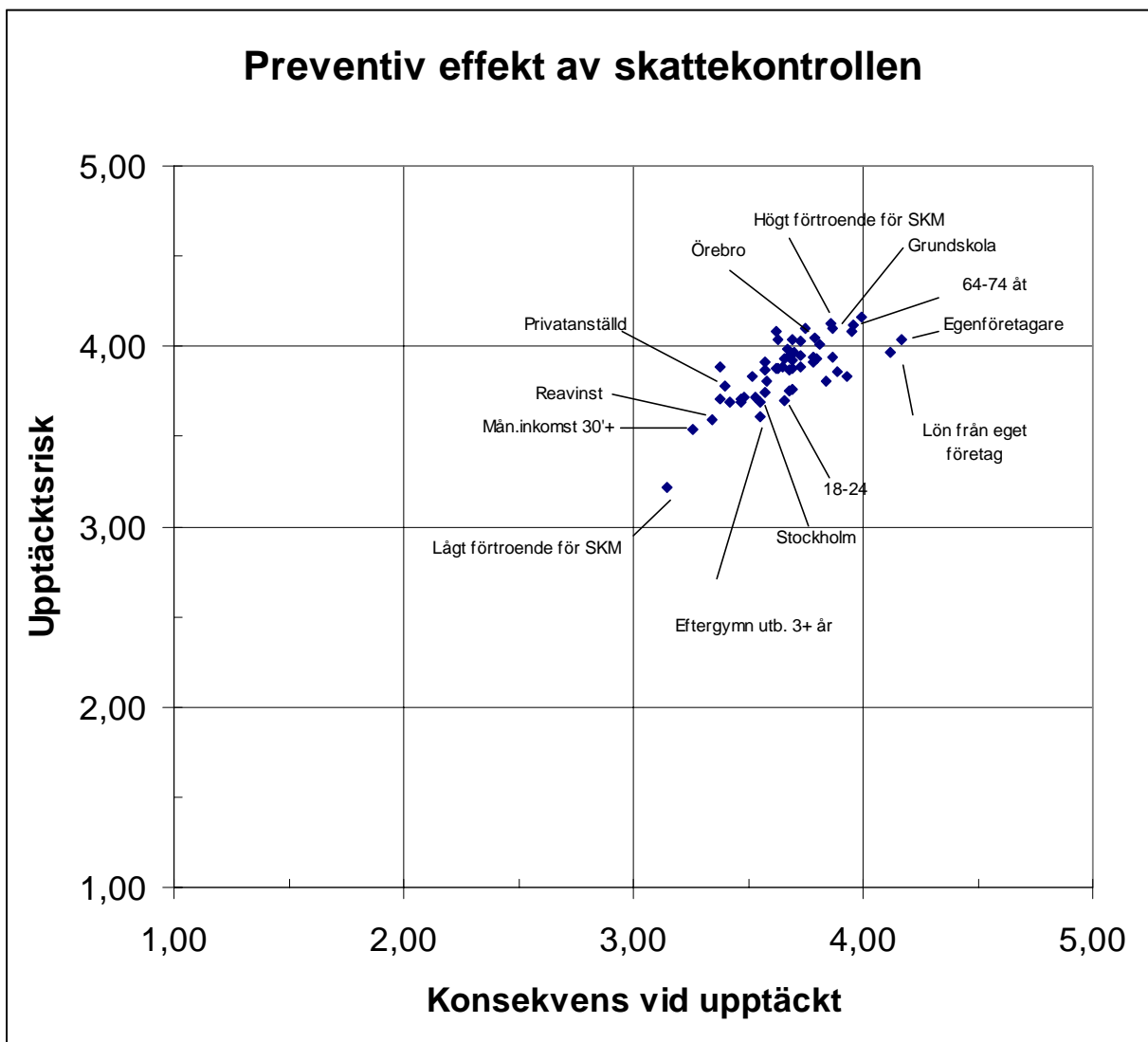
När det gäller upptäcktsrisken är skillnaden mot totalpopulationen för Stockholms del statistiskt säkerställd. Statistiskt säkerställt är vidare att man i skatteregionerna

¹⁷ Vid företagsundersökningen år 2002 visar preliminära tabeller att Y-värdet (upptäcktsrisken) inte ändrats. Däremot har X-värdet (konsekvenserna) fått värdet minskat från 3,72 till 3,55 – en rätt stor minskning som kan vara statistiskt säkerställd.

Linköping, Växjö, Malmö, Örebro och Luleå upplever en högre upptäcktsrisk än i Stockholm.

När det gäller konsekvenserna är statistiskt säkerställt att man i Linköping upplever allvarligare konsekvenser av upptäckt skattefusk jämfört med totalpopulationen, skatteregion Stockholm och skatteregion Västerås.

6 Diagram. Preventiv effekt av skattekontrollen – skillnaden mellan olika grupper av skattskyldiga. Undersökning allmänheten år 2001



När det gäller upptäcktsrisken finns tydliga skillnader beroende på ålder, kön och var man bor. Personer som är äldre upplever en högre upptäcktsrisk än yngre, kvinnor en högre risk än män och de som bor på landsbygden en högre risk än de som bor i storstadsregioner.

Den upplevda upptäcktsrisken sjunker med stigande inkomst och utbildning och de som deklarerar realisationsvinst har också en lägre upptäcktsrisk. Särskilt stora skillnader i den upplevda upptäcktsrisken finns när det gäller frågan om förtroendet för skattemyndigheten. De som upplever en hög risk för upptäckt har ett högt förtroende för skattemyndigheten medan de som upplever en lägre risk för upptäckt har ett lågt förtroende för skattemyndigheten. Detta utvecklas något i efterföljande avsnitt.

2.2 Preventiv effekt – ett viktigt element för förtroendet för skattemyndigheten

RSV:s analysenhet¹⁸ har med hjälp av Ingrid Munch vid Statskontoret och professor Jan-Eric Gustafsson vid pedagogiska institutionen vid Göteborgs universitet gjort en fördjupad analys av den undersökning bland allmänheten som RSV genomförde år 1998. Man studerade bland annat vilken betydelse skattekontrollen har för medborgarnas attityder och värderingar¹⁹.

Den analysmetod som användes kallas strukturekvationsmodellering, SEM. Med denna analysmetod kan man testa modeller mot datamaterialet för att se om de statistiskt sett "håller". En modell anses hålla om datas avvikelser från modellen är så små att de kan förklaras av slumpen. SEM är en generell statistisk metod som i sig inkluderar andra statistiska analysmetoder som regressionsanalys, faktoranalys etc. SEM går emellertid avsevärt längre än dessa metoder och SEM har förmåga att ta hand om de mätfel som finns i alla enkätundersökningar.

I relevanta delar redovisas nedan i sammandrag vissa slutsatserna från sammanfattningen av den fördjupade analysen.

Service och korrekthet/kontroll

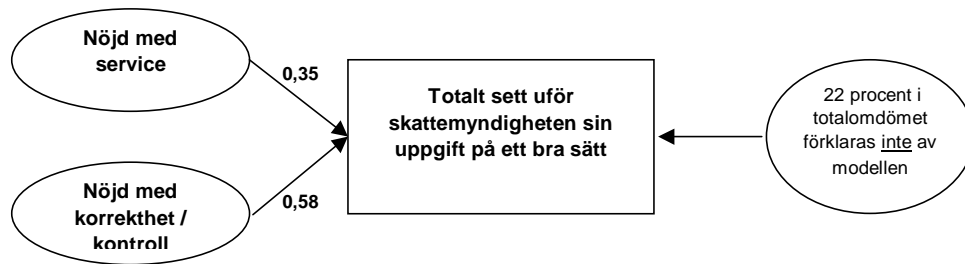
En modell med latent variabler (bakomliggande faktorer) för "Nöjd med service" och "Nöjd med korrekthet/kontroll" fungerar bra för att mäta hur attityder påverkar totalomdömet att skattemyndigheten totalt sett utför sin uppgift på ett bra sätt. Modellen fångar 78 procent av de underliggande attityder som påverkar totalomdömet. Det tyder på att enkäten är bra i denna del.

Man kan också säga att skatteförvaltningens verksamhetsidé – att på vägen mot rätt skatt på rätt sätt balansera service och kontroll- har ett stöd i enkätdata. Medborgarna förväntar sig av oss inte bara service utan också korrekta beslut och en bra kontroll.

Av störst betydelse för det sammanfattande omdömet "Totalt sett utför Skattemyndigheten sin uppgift på ett bra sätt" är att skattemyndigheten fattar korrekta beslut.

¹⁸ Enheten heter numera Utvärderingsenheten

¹⁹ Service och kontroll. – En fördjupad analys av skattebetalarnas attityder och värderingar. Ett projekt i samverkan mellan Statskontoret och RSV:s analysenhet. RSV Rapport 2000:2



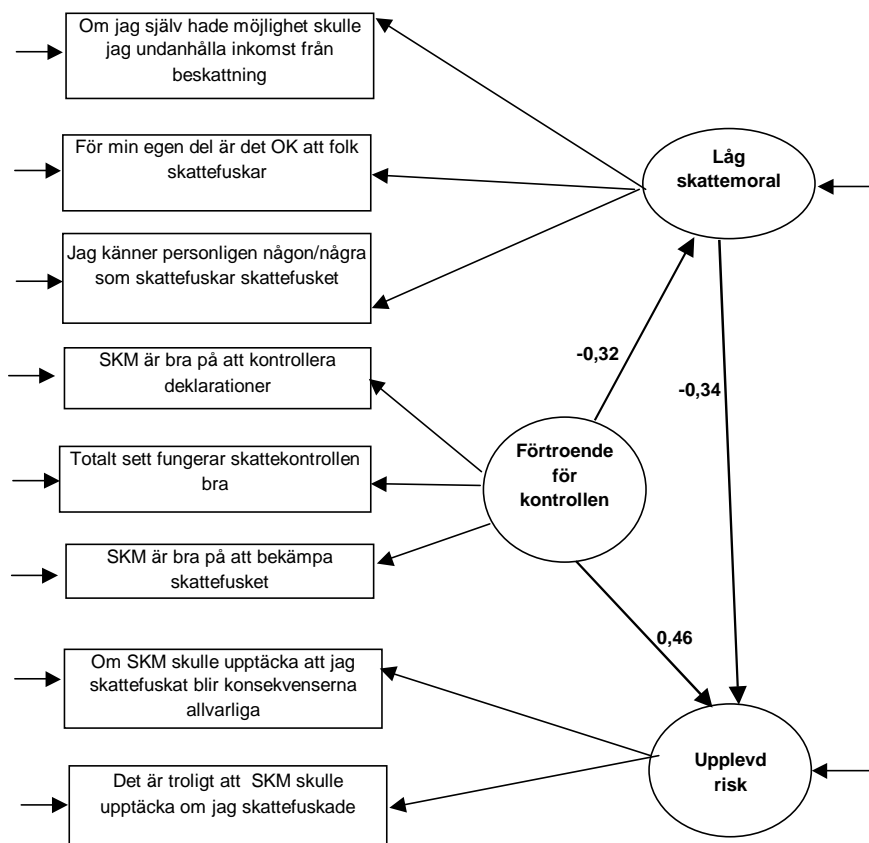
Styrkan i sambandet mellan de latenta variablerna (Nöjd med service resp. korrekthet/kontroll) uttrycks med decimalvärden mellan 0 och 1.

På riksnivå har "Nöjd med service" betydelsevärdet 0,35 och "Nöjd med korrekthet/kontroll" betydelsevärdet 0,58 för det sammanfattande omdömet "Totalt sett utför skattemyndigheten sin uppgift på ett bra sätt". Det betyder att nöjdheten med korrekthet/kontroll har större betydelse för det sammanfattande omdömet än nöjdheten med service

Skattekontroll och skattemoral

I data från riksenkäten kan vi identifiera en bakomliggande latent variabel som vi har kallat "Låg skattemoral" och fångar attityder till fusk, upptäcktsrisk och viljan att göra rätt för sig. Enkätdata ger vidare stöd för modellantagandet att det finns en latent variabel som vi kallar "Upplevd risk" som fångar kontrollens preventiva effekt och vidare en latent variabel "Förtroende för kontrollen" som sammanfattande speglar uppfattningen om kontrollen.

Med stöd i enkätdata kan vi vidare påstå att de nu nämnda latenta variablerna "Låg skattemoral", "Upplevd risk" och "Förtroendet för kontrollen" påverkar varandra. I nedanstående modell sammanfattas de viktigaste sambanden. Modellen har här i sammanfattningen förenklats något genom att några mindre betydelsefulla frågor ej tagits med.



En tänkt effektkedja som får stöd i analysen är att *en förstärkning av kontrollen* leder till *högre upplevd risk* vilket sin tur leder till *högre förtroende för kontrollen* med ett *mer korrekt skattebeteende* som resultat.

2.3 Gratislotter – resultat från en specialundersökning

2.3.1 Bakgrund

På uppdrag av Regeringen avlämnade Riksskatteverket år 1998 en utvärdering av skattekontrollen i rapporten Skattefel och skattefusk²⁰. I utredningen påvisades att det finns brister och ofullständigheter i deklara-tions- eller sanktionssystemet som gör att skattskyldiga kan chansa på att få igenom ett avdrag utan påföljder.

Vidare menade RSV i rapporten att den interna kunskapen är liten när det gäller hur reglerna om skattetillägg i praktiken tillämpas inom förvaltningen.

När det gäller skattekontrollens preventiva effekter nödgades man i utvärderingen konstatera att den preventiva effekten av kontrollen inte närmare har belysts eller undersökts och att det således finns brist på belagda effekter i konkreta fall.

²⁰ RSV Rapport 1998:3

Utvärderingsenheten vid RSV bedömde det som angeläget att försöka bidra med större kunskap inom angivna områden och studerade därvid "möjligheten" till avdrag för övriga kostnader under inkomst av tjänst – hur skattebetalarna betar sig och hur framgångsrikt skatteförvaltningen kontrollerar. I rapporten "Om gratislotter och preventiv effekt"²¹ redovisade utvärderingsenheten resultaten av sin undersökning.

Genom att utnyttja luckor i skattekontrollen och sanktionssystemet kan skattebetalare försöka få igenom avdrag som de inte har rätt till. Det kallas i rapporten *gratislotter*. Genom ooberättigade avdrag kan skattebetalarna chansa på att avdrag går igenom och genom att undvika att svara på skattemyndigheternas frågor kan de skattskyldiga undgå att få skattetillägg för oriktig uppgift. Det är enligt rapporten ett växande och svårhanterligt problem att de skattskyldiga inte svarar på myndighetens förfrågningar. Särskilt yngre personer svarar inte.

2.3.2 Utvärderingens resultat

I det följande återges ordagrant innehållet i rapportens sammanfattning s. 11-15 (citat):

Hur många avdraget är korrekta?

Enligt vår uppfattning finns ingen anledning att ifrågasätta resultaten från granskningsprojekten som visar att yrkade avdrag för övriga kostnader under inkomst av tjänst innehåller felaktigheter oftare än i fyra fall av fem.

Vår bedömning av skattefelet

Med skattefel avses skillnaden mellan faktisk skattedebitering och hur skattedebiteringen skulle ha varit om allt redovisats korrekt av de skattskyldiga.

Det framgranskningsbara skattefelet har vi uppskattat till ett skatteunderlag på 1 800 miljoner kronor eller ca 725 miljoner kronor i skatt. Skattefelet motsvarar hela 52 % av det belopp som de skattskyldiga yrkade i avdrag. Myndigheterna hittar i sin kontroll ca 300 miljoner kronor – ca 16 % av det totala felet – varför det återstående felet är 1,5 miljarder kronor i skatteunderlag vilket motsvarar cirka 600 miljoner kronor i skatt.

Skattefelet är i praktiken ännu större eftersom vi vid beräkningen utgått från förändringarna i förhållande till grundregistreringen och en hel del fel bereds bort före grundregistreringen. När man ska bedöma skattefelets storlek bör dessutom beaktas att de skattskyldiga regelmässigt medges avdrag för uppburna kostnadsersättningar. Vi bedömer därför att skattefelet ligger i storleksordningen två tredjedelar av avdraget rensat för avdrag för kostnadsersättningar.

En närmare analys av skattefelet visar att det inte finns några säkra skillnader mellan män och kvinnor, mellan olika åldersgrupper eller mellan låg- och höginkomsttagare. Däremot har vi kunnat konstatera att ju större avdrag desto mindre del av avdraget är det i allmänhet fel på.

Vi bedömer det som synnerligen tveksamt att ha ett avdrag med nuvarande konstruktion i skattesystemet som det är så mycket fel på. Det uppfattas som orättvist av de skattskyldiga att så många kan få igenom sina felaktiga avdrag. Att kontrol-

²¹ RSV Rapport 2001:1

lera bort felaktigheterna är i och för sig möjligt men kan inte ske utan resurstillskott. Men en sådan insats kan inte ses isolerad eftersom det finns så mycket annat som också behöver kontrolleras.

Det är vidare vår bedömning att olikformigheten i beskattning och kontroll allvarligt undergräver förtroendet för skattesystemet och för de myndigheter som har att tillse att skattereglerna efterlevs.

Särskilt om s.k. Bingo-fall

Om det nu är så att man på sina håll inte har någon kontroll alls på de allra största avdragen eller i brist på tid i granskningen avmarkerar deklarerationer, borde man kunna hitta personer som fått igenom orimligt stora avdrag. Vi benämner sådana fall för Bingo-fall.

Vi har tittat närmare på i vilken utsträckning de skattskyldiga yrkat och medgivit avdrag för övriga kostnader som överstiger summan av lön, kostnadsersättningar och ersättning som inte är PGI-grundande. I det totala materialet vid 1999 års taxering finns drygt fyra tusen sådana fall och den sammanlagda avdragssumman överstiger lön, kostnadsersättning och ej PGI-grundande ersättningar med 16 miljoner kronor. Stockholm är överrepresenterat i gruppen med 34 procent av antalet fall och 45 procent av beloppet.

I materialet har vi funnit fem fall – varav tre i Stockholm – där utfallet varit synnerligen gynnsamt för den skattskyldige. De har fått igenom avdrag som med mer än 100 000 kr överstiger ovannämnda inkomst – och i tre av fallen rör det sig om pensionärer.

Skattekontrollens preventiva effekt

Skattekontrollen ett visst år påverkar naturligtvis de skattskyldiga under kommande år. Vårt antagande i denna del är att flertalet deklareranter som blir ertappade med att ha gjort ett avsiktligt fel upplever detta som obehagligt även om rättelsen inte medför något skattetillägg eller annan sanktion. Många kommer därför att göra mer rätt i nästa deklARATION. Och flertalet deklareranter, som varit okunniga om att de gjort fel blir upplysta om det vid kontrollen. De kan antas komma ihåg detta till nästa deklARATIONSTIDPUNKT och då vilja deklarerera korrekt. Men hur mycket mer rätt blir det? Vad vi känner till har någon systematisk undersökning av skattekontrollens preventiva effekt aldrig tidigare publicerats – i vart fall inte i Sverige.

Resultaten av våra undersökningar är att skattekontrollen påverkar de skattskyldiga som yrkat avdrag för övriga kostnader så att de gör mer rätt vid den efterföljande taxeringen. Det har vi visat genom att undersöka fyra genomförda kontrollprojekt mot en tillskapad kontrollgrupp. Vi bedömer att den preventiva effekten av kontrollen är betydande.

Vi har inte kunnat påvisa att den preventiva effekten är större eller mindre beroende på ålder eller kön.

Tillfällighetsyrkarna – de som inte yrkar avdraget varje år – fuskar i större utsträckning än de som mera regelmässigt har avdrag för övriga kostnader. Det kan också vara så att de som chansar med att få igenom avdrag i sin deklARATION inte gör det varje år. En kontrollstrategi, som rimligen borde ge förhållandevis god avkastning, är därför att rikta uppmärksamheten mot personer som inte yrkade avdrag förra året.

Antalet personer som år 2000 tillkom – dvs. inte gjorde avdraget året dessförinnan – utgjorde så mycket som en tredjedel av det totala antalet avdragsyrkare. Att så stor andel inte gjorde avdrag året innan är mycket viktig från kontrollsynpunkt. Om nämligen andelen nytillkomna var liten skulle möjligheterna att genom kon-

troll ”hålla efter” avdragsyrkarna vara bättre än när omsättningen bland dem är stor. Att med deklaraionskontroll ”lära upp” så många nytillkomna avdragsyrkare är därför i praktiken en omöjlig uppgift för skattemyndigheterna med hänsyn till omfattningen på de fel som vi ovan påvisat finns.

Myndigheternas hantering av skattetilläggsfrågan

Vi har ovan konstaterat att de flesta avdrag innehåller felaktigheter men också att huvuddelen av yrkade belopp är fel. Om nu de skattskyldiga chansar med avdrag finns det då inte en stor risk att de blir påförda skattetillägg?

Vi har från skattemyndigheterna infortrat samtliga fall då skattemyndigheten gjort en avvikelse från den skattskyldiges uppgifter när det gäller avdraget för övriga kostnader och beslutat om skattetillägg. Antalet sådana fall är endast 79 stycken!

När det gäller skattetilläggen är från den skattskyldiges synpunkt risken att få skattetillägg högst olika beroende på var man bor, vilket framgår av följande uppställning i vilken skattetilläggen relaterats till antalet yrkade avdrag för övriga kostnader.

Skattekontor	Simrishamn och Karls- hamn	Övriga skattekontor	Skattekontor storstad	Riket
I ord	Två på tusen	Två på tiotusen	Två på hundra tusen	En på tiotusen

De stora skillnaderna är inte enbart en effekt av skilda granskningsprioriteringar utan primärt uttryck för skillnader i hanteringen av skattetilläggsfrågan.

Små belopp ska ju inte påföras skattetillägg och i en del fall har de skattskyldiga tydligt talat om vad avdraget avser (s.k. öppet yrkande) och då ska inte heller skattetillägg påföras.

Baserat på vissa grova antaganden gör vi bedömningen att skattemyndigheterna påfört skattetillägg i högst 5 % av de fall man borde ha gjort det. Det är fyra faktorer som medverkar till detta nämligen tidsbrist, okunskap hos och brist på stöd till granskarna samt slutligen också inställningen hos många granskare. Med de ytterst begränsade resurser som används för deklaraionsgranskningen av framför allt löntagardeklaraioner och den korta tiden för granskning anser man att det inte finns tid för sanktioner.

Ett skattesystem utan kontroll är kollekt och en skattekontroll utan sanktioner är deklaraionshjälp. Det är vår bedömning att skattekontrollen av övriga kostnader alldeles övervägande har karaktär av individuell deklaraionshjälp och att regelsystemet i förening med myndigheternas hantering tillhandahåller gratislotter.

Vi anser att frågan om *prioriteringar* i kontrollen och *hur* kontrollen genomförs måste föras högt upp på myndigheternas dagordning. Detta gäller också frågan om vi förfogar över skattetilläggen dvs. kan vi *prioritera* bort skattetillägg?

Också nuvarande regelsystem och dess möjligheter att skapa likformighet och rättvisa bör diskuteras. – Hur vi tror att de skattskyldiga på sikt kommer att bete sig om kontrollen utförs som deklaraionshjälp dvs. är tandlös? – Är det rimligt och rättvist att ha ett system för skattetillägg där de som inte svarar på myndighetens frågor klarar sig allra bäst?

Vårt förslag till insatser och regeländringar

1. Enligt vår mening bör RSV fastställa vissa miniminivåer i det maskinella kontrollsystemet för att säkerställa viss kvalitet i granskningsarbetet och för att åtminstone att undvika orimliga taxeringsresultat. Exempel på orimliga fall har lämnats i avsnittet om s.k. Bingo-fall.
2. En annan åtgärd som skattemyndigheterna bör överväga är att i fall av uppenbara fel av uppsåtlig karaktär granska och – om förutsättningarna föreligger – ändra åtminstone föregående års felaktiga avdrag. Om skattemyndigheterna agerar så borde detta minska förekomsten av felaktiga yrkanden och oriktiga uppgifter i deklarationerna.
3. Vi föreslår att schablonmässiga kostnadsersättningar görs skattefria samtidigt som mottagaren inte har avdragsrätt för uppbyggnadsersättning. Detta skulle lösa t.ex. problemet med dagbarnvårdare som mycket ofta yrkar avdrag utöver den schablonmässiga ersättning de erhållit.
4. Vad gäller andra kostnadsersättningar bör dessa utredas i syfte att begränsa utrymmet för kostnadsersättningar och schablonisera fler specifika fall med förebild hur man gjort med traktamenten.
5. Samtidigt bör den allmänna avdragsrätten för övriga kostnader ses över med inriktningen att ställa större krav på att arbetsgivaren håller med nödvändiga verktyg och utrustning m.m.
6. Reglerna om avdragsrätt för arbetslöshetskassa eller fackföreningsavgift bör lösas fristående från avdraget för övriga kostnader, som ett särskilt förtryckt deklarationsavdrag och således hanteras maskinellt.
7. Kostnadsreduktionen för övriga kostnader föreslås höjd från 1 000 kr till 2 000 kr som en anpassning till penningvärdeförändringen.

Genomförandet av förslagen beträffande de schablonmässiga kostnadsersättningarna och förslaget om ett särskilt deklarationsavdrag för arbetslöshetskassa/fackföreningsavgift, i förening med en mindre höjning av kostnadsreduktionen – från 1 000 kr till 2 000 kronor bedömer vi skulle eliminera en mycket stor del av alla avdrag för övriga kostnader och ta bort många stora avdrag.

Det finns anledning att anta att det, efter genomförande av våra förslag, kommer att finnas en betydligt större stabilitet över tiden bland dem som yrkar avdrag än vad som är fallet idag. En högre stabilitet ökar väsentligt möjligheterna att komma till rätta med missbruk av avdraget.

8. En skattskyldig som inte svarar på skattemyndighetens brev om att specificera eller styrka sitt avdrag ska kunna påföras skattetillägg. Den som struntar i skattemyndighetens frågor ska inte komma i ett bättre läge än den som svarar.

Skattetillägget ska undanröjas om den skattskyldige vid en senare tidpunkt svarar och då inkommer med specifikation, förklaring eller kvitton. Vi menar att detta förslag ligger i linje med en mer nyanserad skattetilläggsprövning som tar hänsyn till förhållandet i det enskilda fallet. Vi menar också att en sådan förändring har stöd i det allmänna rättsmedvetandet hos den stora delen skattskyldiga som inte chansar med avdrag i sin självdeklaration.

Vi räknar med att den sammanlagda effekten av dessa förändringar är att antalet yrkade avdrag för övriga kostnader under inkomst av tjänst kommer att reduceras

till i storleksordningen en tiondel av nuvarande antal. Det underlättar skattemyndigheternas kontroll väsentligt.

Det viktiga resultatet av våra förslag är att dock att kontrollen kommer att kunna genomföras med större effektivitet och medföra en mer likformig och rättvis taxering. Detta är till fördel för den stora majoriteten ärliga skattebetalare som ännu så länge inte försöker utnyttja möjligheten till gratislotter i skattesystemet. (Slut citat).

2.3.3 Avslutande frågor och kommentarer

Efter en analys av utvecklingen av avdraget och möjliga förklaringsfaktorer dras i rapporten slutsatsen att ökningen av avdraget under övriga kostnader under inkomst av tjänst inte kan förklaras på annat sätt än genom ett ändrat beteende från de skattskyldigas sida. Iakttagelserna bekräftas av genomförda intervjuer vid vilka granskarna uppger att det i ökande utsträckning förekommer att de skattskyldiga chansar och försöker få igenom avdrag.

Rapporten handlar emellertid så gott som uteslutande om observationer och bedömningar som rör avdraget för övriga kostnader under inkomst av tjänst. Slutsatserna från denna utvärdering kan därför inte utan särskilda undersökningar överföras till andra områden inom beskattningen.

Vad gäller den preventiva effekten av kontrollen kunde konstateras att yrkade avdrag minskade kraftigt året efter och det avdrag som kunde vägras påföljande år vid kontroll av samma skattskyldiga minskade med 80 procent trots att skattetillägg inte påförts.

Rapporten belyser emellertid tydligt hur bristfälligt vissa skatteregler och delar av sanktionssystemet fungerar i praktiken och vilka svårigheter skatteförvaltningen har att med tillgängliga resurser skapa likformighet och rättvisa i taxeringen. – Hur tror vi att de skattskyldiga på sikt kommer att bete sig om kontrollen utförs som deklarerationshjälp dvs. är tandlös? – Är det rimligt och rättvist att ha ett system för skattetillägg där de som inte svarar på myndighetens frågor klarar sig allra bäst?

Rapporten väcker många nya frågor om hur skatte- och sanktionssystemet bör utformas och hur deklarerationskontrollen bör bedrivas. Frågan om *prioriteringar* i kontrollen och *hur* kontrollen genomförs måste föras högt upp på myndigheternas dagordning. Detta gäller också frågan om skatteförvaltningen förfogar över skattetillägg dvs. kan skattemyndigheterna *prioritera bort* skattetillägg?

Många av de resultat som framkom i rapporten om gratislotter har bekräftats vid en annan liknande undersökning utförd av skattemyndigheten i Linköping.²²

²² PM 2001-07-20, Uppföljning av chansavdragen, jämförelse mellan tax 2000 och tax 2001. Skattekontoret i Jönköping, M Holmgren och F. Wall

Också följande undersökning är av intresse: För att stärka kontrollen över löntagarbeskattningen genomförde skattemyndigheten i Stockholm med hjälp av ett 70-tal personer år 2001 ett projekt Dalö (DAMmsugning Löntagare). Av slutrapporten²³ framgår bl.a. följande:

Av det totala antalet utredda deklARATIONER 4 260 st har endast 4 % =186 st bifallits fullt ut. Vidare kan konstateras att ca 80 % har fått helt avslag på sina yrkanden, eller endast medgivits avdrag för akassa på det belopp som överstiger 1000 kr. Värt att notera är också att ca 22 % av de skattskyldiga aldrig har besvarat myndighetens förfrågan/övervägande.

Nämnas bör att 159 avdragsyrkanden som inte bifallits har legat mellan 25 000 kr och upp till 133 000 kr. Belopp över 100 000 kr har i tre fall avslagits i sin helhet.

Endast 10 % av alla avslagsbeslut har påförts skattetillägg. Detta beror bl. a. på att ett stort antal skattskyldiga valt att inte besvara myndighetens förfrågan/övervägande och i sin deklARATION inte specificerat vad avdraget avser. I dessa fall saknas grund att påföra skattetillägg.

Ett av syftena med projektet var att en preventiv effekt skulle uppnås. För att följa upp den preventiva effekten har deklARATIONERNA för de 3363 skattskyldiga som fått avslag på yrkat avdrag rekvirerats för tax 2001. Vi kan med glädje konstatera att kontrollen haft en stor preventiv effekt, då endast 14 % av de skattskyldiga har yrkat avdrag för övriga kostnader även tax-2001.

Värt att notera är att endast 141 skattskyldiga har begärt omprövning av totalt 3 363 avslagsbeslut.

Vi noterar att skattekontrollen bedömts ha haft en stor preventiv effekt och att myndighetens beslut begärts omprövade i mycket liten utsträckning vilket tyder att de skattskyldiga bedömt att besluten varit korrekta. Vi noterar emellertid också att de som undandrar sig sin skyldighet att svara på myndighetens frågor klarar sig från skattetillägg

2.4 Har skattetillägg någon individualpreventiv effekt?

Risken för att få skattetillägg om man gör fel i sin deklARATION torde ha stor betydelse för att skattskyldiga lämnar mer korrekta uppgifter än vad som annars skulle vara fallet. Frågan är dock om skattetillägg i det enskilda fallet har den effekten så att den skattskyldige i kommande deklARATIONER gör färre/mindre fel – i vart fall med avseende på det slag av fel som skattetillägget riktade sig mot.

²³ PM 2001-09-11, Slutrapport Dalö-projektet, M. Kraft, SKM Stockholm, Skr Stockholm 1

Denna fråga har inte studerats systematiskt. Den för RSV enda kända undersökningen i det hänseendet finns i en rapport²⁴ från skattekontoret i Jönköping. Nedan återges vad rapportförfattarna i den delen redovisat:

Antal skattetillägg som utgått tax 2000 uppgår till 13 stycken med ett sammanlagt underlag om 113 438 kr. Sex av dessa personer har i tax 2001 återigen yrkat avdrag. Det är med andra ord 46 % som yrkar avdrag igen. En person har ökat avdraget i jämförelse med tax 2000. En person gör samma yrkande som tax 2000. Tre har minskat sina avdrag. En person som fick delvis nedsättning har yrkat mer än som beviljades tax 2000, resterande har inte yrkat avdrag.

Av det ovanstående kan med försiktighet vissa slutsatser dras. Skattetillägget har inte haft någon större preventiv effekt på dessa personer. Det som man skulle kunna tänka sig var att gruppen som fått skattetillägg borde vara mindre benägna att göra avdrag ett kommande år men en sådan effekt har inte uppnåtts i denna undersökning. 12 av de som fått skattetillägg fick avdraget helt nedsatt tax 2000. Därmed borde gruppen med skattetillägg kunna jämföras med dem som fått sitt avdrag helt nedsatt och ej fått skattetillägg. I gruppen utan skattetillägg yrkar 34 % avdrag igen. I gruppen med skattetillägg yrkar 46 % avdrag kommande året

Skattetilläggets preventiva effekt är svår att kontrollera då för få personer fick skattetillägg tax 2000. Bland de som fick skattetillägg tax 2000 har hälften återigen yrkat avdrag. I jämförelse med yrkade avdrag för de som har fått skattetilläggen och de som inte fick skattetillägg har den preventiva effekten varit större bland dem som inte fick skattetillägg. En slutsats blir således att det viktigaste är att kontrollera många. Skattetilläggen har inte gett någon bevisad högre preventiv effekt.

Från granskarens synpunkt leder beslut om skattetillägg till att granskaren inte hinner med att granska och rätta så många deklARATIONER som annars.

I detta sammanhang kan det vara värt att notera ett resultat från en enkätundersökning²⁵ om skattesystemet och skattekontrollen riktad till skattemyndigheternas personal. Personalen instämde i högre utsträckning i att – för att förhindra skattefusk – det är viktigare att många personer informeras om vad som är rätt och fel och felens konsekvenser för samhället och att många får frågor om sin deklARATION än att många personer får skattetillägg.

²⁴ PM 2001-07-20, Uppföljning av chansavdragen, jämförelse mellan tax 2000 och tax 2001. Skattekontoret i Jönköping, M Holmgren och F. Wall

²⁵ Personalens uppfattning om skattesystemet och skattekontrollen. Resultat från en riksomfattande undersökning hösten 1997. RSV Rapport 1998:2, s.62 ff.

Man skulle kunna uttrycka det så att det bland granskarna finns ett visst motstånd mot skattetillägg baserat på uppfattningen att skattetillägg som sådant inte är effektivt.

Det underlag som finns om den individualpreventiva effekten av skattetillägg är otillräckligt för att säga att skattetillägg saknar individualpreventiv effekt – mer omfattande studier behövs. Men även om den individualpreventiva effekten skulle visa sig vara liten eller obefintlig är det inget särskilt anmärkningsvärt resultat. Återfallsfrekvensen i brott är nämligen också hög för personer dömda för vanlig brottslighet eller ekonomiska brott²⁶.

Det viktiga i sammanhanget är att skattetilläggssystemet är utformat så att det har legitimitet och en hög allmänpreventiv effekt.

2.5 Straff – en förutsättning för samarbete

2.5.1 Nya forskningsresultat genom spel

Mot bakgrund av vad som ovan redovisats och innan vi går in på frågan om skattetilläggs omfattning och tillämpning etc. bör frågan ställas om skattetillägg över huvud taget behövs. Kan man inte lita på att medborgarna solidariskt ska bidra till den gemensamma sektorn helt frivilligt?

I nyare forskning²⁷ har man studerat bestraffningars betydelse för samarbetsvilja. Tidigare ekonomisk teori har inte kunna förklara varför människor samarbetar och hjälper personer som de inte är släkt med och som dom inte känner sedan tidigare och det även om det inte heller leder till att göra personen känd eller berömd (för sin goda gärning). Resultaten behövs för att förstå och utveckla lagar som rör samarbete och kollektivt agerande och skapa sociala normer.

I experiment satte forskarna samman grupper av personer som inte kände varandra tidigare och studerade personernas beteende i experimentella spel med riktiga pengar. Det var möjligt att satsa pengar till den tillfälliga gruppens gemensamma spelpott.

²⁶ Drygt hälften av dem som döms för skattebrott är tidigare lagförda

²⁷ Ernst Fehr & Urs Fischbacher. Why Social Preferences Matter – The Impact of Non-Selfish Motives on Competition Cooperation and Incentives. Paper prepared for the Nobel Symposium on Behavioral and Experimental Economics, Stockholm 4-6 December 2001 samt Ernst Fehr & Urs Fischbacher. Altruistic punishment in humans. Nature, Vol 415, 10 January 2002.

Fakta om spelets förutsättningar²⁸

Man spelade med riktiga pengar i grupper om fyra personer i sex spelomgångar. Varje deltagare fick i varje omgång tjugo "pengar" att spendera på ett gemensamt projekt. I varje spelomgång kunde deltagare satsa pengar 0-20. Det som inte satsades fick man själv behålla.

*Reglerna var utformade så att gruppen som helhet tjänade på att alla satsade alla sina pengar i det gemensamma projektet. Men för individen var det mer lönsamt att snika sig med på gruppens bekostnad och inte alls satsa själv utan i stället vara med och dela lika den gemensamma vinsten som hela gruppen tjänat. Varje gång någon i gruppen satsade en "peng" fick gruppen 1,6 pengar tillbaka att dela lika på i den spelomgången. Den som då inte hade satsat en enda peng fick alltså ändå ut sin andel $1,6/4=0,4$ pengar för varje peng som andra satsat. Men om alla i gruppen solidariskt satsade alla sina pengar skulle utdelningen bli maximalt 32 pengar $[(4*20*1,6)/4]$ för var och en i varje spelomgång.*

Men spelet i varje spelomgång skedde i två etapper. Efter första etappen blev det känt vad alla bidragit till det gemensamma

*I den andra etappen i varje spelomgång kunde varje deltagare bestraffa annan (illojal) deltagare med 1-10 poäng. Att bestraffa någon kostade pengar för den som delade ut straffet – en "peng" för varje utdelad straffpoäng. Straffet för den som fick poäng av andra deltagare var en minskning av vinsten i första etappen med 3*erhållna straffpoäng dock högst etappvinsten. Den som straffade däremot kunde få en förlust som reducerade vinst även från tidigare spelomgångar.*

Spelet skedde via datorer placerade så man kunde inte se eller på annat sätt kommunicera med varandra. Man hade full information om sin egen insats och behållning men om de andra spelarna visste man bara vad de individuellt satsat och fått ut från det gemensamma projektet i den senast spelade omgången och det var det som var beslutsunderlaget för straffpoäng att eventuellt tilldela medspelare.

Under de första spelomgångarna var det således inte tillåtet att bestraffa eventuella snåla medspelare som behöll sina pengar. Resultatet blev att investeringarna minskade drastiskt och samarbetet dog mer eller mindre ut efter några spelrundor. (I sista spelomgången satsade 59 procent ingenting och 76 procent mindre än 5 pengar.)

Men när deltagarna fick chansen att bestraffa dem som snyltade vände utvecklingen snabbt, trots att det kostade pengar att bestraffa någon. Vid sjätte och sista

²⁸ Spelet har genomförts med något andra regler vid andra tillfällen; fler spelomgångar och andra kostnader för att utdela straff och sanktioner. Jfr Ernst Fehr Simon Gächter. Cooperation and Punishment in Public Goods Experiments, Working Paper no. 10, Institute for Empirical Research in Economics, University of Zurich, June 1999.

omgången hade den genomsnittliga investeringen stigit betydligt och forskarna drog slutsatsen att straff, eller hotet om straff, kunde upprätthålla samarbetet i gruppen. (I sista spelomgången satsade 39 procent alla sina tillgångar och 79 procent satsade 15 pengar eller mer.)

Det var i princip ingen skillnad på resultat om den straffningsfria omgången föregick den med straff eller om man gick från en period med straff till att avskaffa straffen. Besträffade deltagare anpassade sig till de övriga.

En annan mycket intressant iakttagelse i de spel med bestraffning som gjorts i den nya forskningen²⁹ är att den genomsnittliga bidraget över tiden är signifikant högre och ökar över tiden om samma spelare spelar i alla omgångarna jämfört med om spelarna hela tiden byts ut. En slutsats av detta är att det är lättare att etablera en gemensam norm om storleken på insatsen.

Forskarna överraskades över med vilken entusiasm deltagarna bestraffade snyltarna trots att det kostade dem pengar och att de inte skulle träffa samma person igen. Hela 84 procent av deltagarna bestraffade snyltare. Ren och skär ilska låg bakom bestraffningarna och skam uppfostrade snyltarna att börja höja sina insatser. Professor Fehr menar att människor är villiga att bestraffa den som bryter mot grundläggande rättvisprinciper och människor blir alltid mer benägna att samarbeta om de uppfattar situationen som rättvis.

2.5.2 Forskningsresultatens implikationer på beskattningen

De här forskningsresultaten har betydelsefulla implikationer på beskattningen. Man kan se beskattningen som är ett bidrag till ett gemensamt projekt nämligen att skapa trygghet, välfärd och omfördelning mellan medborgarna som i det långa loppet gagnar alla.

I Sverige är beskattningsbesluten och besluten om sanktioner (skattetillägg och straff) offentliga vilket gör att ”fuskare och snyltare” inte kan dölja sig från offentlighetens ljus. Sanktioner eller rättare sagt hotet om sanktioner ger legitimitet till skattesystemet hos flertalet medborgare som under den förutsättningen är beredda att medverka i det gemensamma projektet. Eroderas förtroendet för sanktionssystemet finns följaktligen en påtagligt större risk att medborgarna inte längre är motiverade att betala skatt till det gemensamma projektet.

Nu nämnda slutsats vinner stöd i en fråga som återkommande ställs i RSV:s enkätundersökningar.

²⁹ Ernst Fehr Simon Gächter. Cooperation and Punishment in Public Goods Experiments, Working Paper no. 10, Institute for Empirical Research in Economics, University of Zurich, June 1999, s.25 ff.

7 Tabell. Andel i procent av tillfrågade som på en femgradig skala instämmer eller tar avstånd från påståendet ”Jag är beredd att betala min skatt så länge alla eller nästan alla gör det”. RSV:s enkätundersökningar till allmänheten.

Jag är beredd att betala min skatt så länge alla eller nästan alla gör det	1996	1998	2001
Instämmer (5+4)	72	78	74
Varken/eller (3)	14	11	11
Instämmer inte (2+1)	8	7	7
Vet ej / ej svar	6	4	8
Medelvärde	4,2	4,3	4,3
<i>Medelv. egenföretagare</i>	4,1	4,2	4,2

Man kan tolka svaret så att skattesystemet (det gemensamma projektet) har en hög grad av legitimitet så länge bördorna för detsamma delas rättvist – skattemoralen är hög under den förutsättningen.

2.6 Om incitament för att främja samarbete

2.6.1 Samarbetsvilliga skattebetalare riskerar i högre grad skattetillägg och straff

Den svenska lagstiftningen ger uttryck för att *skatteförvaltningen* i kontrollen ska söka samarbete med de skattskyldiga. Föreskrift om detta finns exempelvis i bestämmelser rörande revision. Men någon uttrycklig bestämmelse eller policy att behandla de skattskyldiga bättre som gör sitt bästa för att samarbeta med skattemyndigheten finns inte.

Man kan säga att vi i Sverige – i jämförbara fall – behandlar samarbetsvilliga skattebetalare *sämre* än de som undandrar sig sina skyldigheter jfr att den som inte svarar på frågor i regel slipper skattetillägg. Från denna regel finns ett stort undantag³⁰ nämligen att den som inte deklarerat kan helt slippa skattetillägg genom att deklarerera. Och den som deklarerat falskt påförs inte skattetillägg och åtalas heller inte om han ångrar sig och kommer in med en ny korrekt deklaration.

För skattebrott är anmälningsskyldigheten i Sverige absolut – det finns egentligen inget utrymme för skattemyndigheterna att bedöma vilka fall som från preventiv synvinkel är de mest angelägna. Följden kan bli att de brottsutredande myndigheterna får förhållandevis många och enkla brott att utreda vilket med begränsade resurser hos myndigheterna kan inverka på möjligheten att ta sig an de allvarligaste brotten. Vidare gäller att det är åklagaren som ska bevisa att brott begåtts. Personer som erkänner brottslig gärning löper en större risk att dömas till ansvar för brott än de som nekar i det sistnämnda fallet beroende på att kan vara svårt att bevisa brottsligt uppsåt.

³⁰ I andra sammanhang kan man inte genom att erkänna brott slippa straff t.ex. genom att återbetala vad som förskingrats.

Den befintliga ordningen har den fördelen att den i teorin säkerställer rättssäkerheten.

Skattetilläggssystemet kom till för att främja riktiga uppgifter och att de skattskyldiga deklarerar – inte för att straffa. Allt eftersom myndigheterna själva kommit att få uppgifter om medborgarnas inkomster har systemet modifierats. Det grundläggande målet har varit att skapa en likformig och rättvis beskattning och samarbete med de skattskyldiga.

Från denna utgångspunkt vore det mer logiskt att ge skattetillägg till den som inte samarbetar t.ex. genom att vägra lämna uppgifter för sin beskattning och i konsekvens härmed inte ta ut skattetillägg (eller ha lägre skattetillägg) i situationer där den skattskyldige samarbetar.

2.6.2 I Storbritannien behandlas skattebetalare bättre om de samarbetar.

Skatteförvaltningen i Storbritannien kan sägas agera annorlunda. The "Hansard" policy³¹ innebär att styrelsen (The Board³²) lägger stor vikt vid att uppmuntra fullständig öppenhet och fullt samarbete. Man söker i första hand lösningar med den skattskyldige utanför det straffrättsliga systemet.

Följande omständigheter talar för att lösningen bör sökas i det straffrättsliga systemet:

- Avsiktligt döljande eller bedragande
- Osanna eller förfälskade dokument, bevis eller intyg eller krav i syfte att bedra
- Konspiration
- Korruption
- Upprepad allvarlig förseelse
- Förfälskade bokföringshandlingar eller räkenskaper; framställda eller använda i syfte att bedra
- Organiserade och systematiska bedrägerier mot skatte-, bidrags eller kreditsystemet
- Ovanlig, fyndig eller genial bedrägerimetod
- Avsiktlig manipulation av bidragssystem inom beskattningen
- Phoenixism³³

Den skattskyldige görs uppmärksam på the Hansard policy och får på nytt möjlighet att säga sanningen. Skulle det senare visa sig att nya saker framkommer som visar att vederbörande ljugit är sannolikt att styrelsen kommer fram till att personen bör åtalas.

³¹ Policyn baserad på svar lämnat av finansministern i parlamentet den 18 oktober 1990

³² The Board of Inland Revenue

³³ När ett företag fortsätter genom nya bolagsbildningar där företagen allt eftersom försätts i konkurs med betydande skulder till det allmänna

Styrelsen fäster särskild vikt vid att de kan ha förtroende för bokförare, advokater och skatterådgivare. Om man påträffar bevis eller tror sig kunna påträffa bevis för skatteundandragande som visar att en sådan person är involverad i är det troligt att personen blir åtalad.

Sanktionssystemet i Storbritannien tillämpas således efter helt andra utgångspunkter än i Sverige.

3 Statistiska uppgifter om skattetillägg

Sammanfattning av kapitel 3

Först några ord om *kontrollen*. Det skattemässiga värdet – kontrollresultaten på ett schablonmässigt sätt omräknat till skatt – uppgår för år 2001 till 27 miljarder kronor varav skönsbeskattningen svarar för knappt 6 miljarder kronor eller 21 procent av det totala beloppet.

Som framgår av tabellen nedan är kontrollresultatet i förhållande till ”skatten”³⁴ högst för inkomstbeskattning och det gäller även för skönsbeskattningen. I kontrollen finner man förhållandevis lite när det gäller arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

Skönsbeskattningen och annat kontrollresultat i förhållande till skatteförvaltningens skatteuppbörd (netto) år 2001

	Resultat <i>exkl</i> sköns- beskattning	Resultat skönsbe- skattning	Totalt kontroll- resultat	Skönsbeskatt- ning / totalt kontrollresultat
Inkomstskatt	3,17%	0,68%	3,85%	18%
Mervärdesskatt	1,00%	0,51%	1,51%	34%
Arbetsgivaravgifter	0,15%	0,12%	0,27%	46%
Avdragen prel. skatt	0,05%	0,09%	0,14%	62%
Punktskatter	0,47%	0,05%	0,52%	10%
Totalt	1,41%	0,37%	1,77%	21%

Det man finner i kontrollen avseende arbetsgivaravgifter och avdragen skatt är till stor del ett resultat av skönsbeskattning. För avdragen skatt svarar således skönsbeskattningen för hela 62 procent av det totala kontrollresultatet.

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

Av tabellen nedan 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.

³⁴ Avdragen skatt avräknas från debiterad inkomstskatt. Här har emellertid summerat debitering av inkomstskatt och uppbörd av andra skatter.

Andel av antalet skattetillägg som är hänförliga till skönsbeskattning

Skatteslag	2000	2001
Inkomstskatt	47%	54%
Avdragen skatt	59%	59%
Arbetsgivaravgifter	59%	59%
Mervärdesskatt	70%	70%
Totalt av antal beslut	59%	61%

Och *beloppsmässigt* räknat är andelen skönsbeskattning väsentligt större eftersom skönsbeskattningen avser hela förvärvskällan medan andra höjningar i regel avser inkomst- eller avdragsposter i deklARATIONEN. Det beräknas att den beloppsmässiga andelen som belöper på skönsbeskattning i avsaknad av deklARATION vid taxeringen år 2000 låg på i storleksordningen 90 procent.

Några få stora skattetillägg kan inverka kraftigt på statistiken mellan åren. Skattetilläggen avseende inkomstskatt ökade med 0,8 miljarder kronor till 1,7 miljarder kronor mellan åren 2000 och 2001. Det beror på några fler stora skattetillägg. De största 17 skattetilläggen motsvarade 70 procent av hela ökningen och hela ökningen motsvarar ökningen av skattetilläggen vid skattemyndigheten i Stockholm.

Skattetilläggen är en omfattande hantering inom skattemyndigheterna. Antalet skattetilläggsbeslut år 2001 var drygt 250 000 och detta antal motsvarar en tredjedel av alla beskattningsbeslut på skattemyndighetens initiativ dvs. till följd av skrivbordsgranskning eller revision. Det höga antalet beror på att många skattetilläggsbeslut måste omprövas – cirka en tredjedel både för inkomstdeklARATION och för skattedeklARATION.

Skattemyndigheten i Stockholm omprövade år 2001 skattetillägg avseende inkomstdeklARATION i mycket *högre* utsträckning än andra skattemyndigheter räknat per skattskyldig vilket antas bero på att skattemyndigheten i Stockholm har dubbelt så hög frekvens skönsbeskattningsskattetillägg vid inkomsttaxeringen jämfört med övriga skattemyndigheter.

Skattemyndigheten i Malmö har väsentligt *lägre* andel skattetillägg vid årlig taxering än andra skattemyndigheter. Skattemyndigheten i Malmö har som policy att inte förelägga vissa skattskyldiga att deklarerera. Skattemyndigheten i Malmö menar att man därigenom uppnått en materiellt riktig taxering med minsta möjliga insats och skada för alla inblandade. Bakgrunden till detta policybeslut var i sin tur att rättsenheten vid myndigheten uppmärksammat att skönstaxeringarna utfördes slentrianmässigt och utan tillräcklig rättssäkerhet.

En person kan få flera skattetilläggsbeslut och det gäller särskilt skattedeklARATIONEN. Åren 2000 och 2001 fick nästan 100 personer, för bägge åren sammantaget, fler än 100 skattetilläggsbeslut. Antalet *skilda* fysiska och juridiska personer som berördes av skattetillägg under något av åren 2000 och 2001 beräknas till cirka 50 000 personer för skattedeklARATION och cirka 100 000 för inkomstdeklARATION. De flesta av dessa fick skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklARATION.

Antalet skilda personer som berördes av skattetillägg för *oriktig uppgift* i inkomst- eller skattedeklaration beräknas för år 2001 till endast 25 000 personer.

Vid kontrollen är skattetillägg relativt sett betydligt vanligare vid skatterevision än vid skrivbordsgranskning.

Inkomstdeklaration och skattedeklaration. Ändringar som beloppsmässigt kvalificerar för skattetillägg; antalet skattetillägg i förhållande till antalet ändringar (antalsprocent) och skattetilläggsbeloppet i förhållande till ändringsbeloppet (beloppsprocent)

Skattetillägg	Antalsprocent	Beloppsprocent
<u>Inkomstskatt, årlig taxering</u>		
Skrivbordsgranskning	7%	0,5%
Revision	58%	2,7%
<u>Inkomstdeklaration, omprövning</u>		
Skrivbordsgranskning	12%	0,3%
Revision	48%	0,6%
<u>Skattedeklaration</u>		
Skrivbordsgranskning	44%	3,7%
Revision	83%	15,5%

Skattedeklarationen och de skatter som redovisas däri ”drabbas” antals- och beloppsmässigt i större utsträckning av skattetillägg än inkomstskatten. En förklaring kan vara skattedeklarationens utformning – de skattskyldiga är endast i begränsad utsträckning medvetna om möjligheten att lämna upplysningar vid sidan av deklaraionsformuläret.

Vid revision är antals- och beloppsprocent väsentligt högre än vid skrivbordsgranskning. Det ligger i sakens natur då en revision i regel är både bredare och djupare än en skrivbordsgranskning.

Det finns i statistiken betydande skillnader i frekvens av skattetillägg mellan olika skattemyndigheter för olika skatter och kontrollformer. Den närmast till hands liggande slutsatsen är att skillnaderna kan beror på olika tillämpning vad gäller uttag av skattetillägg. Det är emellertid inte säkert att så är fallet. Skillnaderna kan bero på skillnader i kontrollens inriktning t.ex. om kontrollen inriktats mot företeelser som inte ska föranleda skattetillägg. Skillnaden kan också bero på en felaktig beslutsredovisning t.ex. att skattskyldigas självrättelser redovisats som kontroll.

Vid den *årliga taxeringen* 2000 bedöms cirka 70 procent av alla skattetillägg vara sådana som påförts för att den skattskyldige inte deklarerat. Av det totalt nettodebiterade skattetilläggsbeloppet beräknas skattetilläggen för oriktig uppgift utgöra drygt tio procent. Nio av tio skattetillägg till följd av oriktig uppgift är på mindre än 10 000 kronor. Vid taxeringen år 2000 avseende *inkomstslaget tjänst* (inkomster och avdrag av olika slag) påfördes knappt 2 000 skattetillägg för att de skattskyldiga lämnat oriktig uppgift.

Bland skattskyldiga som deklarerat vid tax 2000 avsåg mer än hälften av alla skattetillägg inkomstslaget kapital.

När det gäller inkomstslaget kapital har en särskild undersökning gjorts med ledning av kontrollmaterialet avseende odeklarerade utlandsfonder. Undersökningen visade att skattemyndigheterna påfört skattetillägg endast i 60 procent av de fall man borde ha gjort det. Detta tyder på en oenhetlighet även i de allra enklaste skattetilläggsfallen. Undersökningen visade också att skattetilläggen i nu nämnda fall i stor utsträckning drabbar personer som har låg kunskap om skattereglerna eller har låg motivation att informera sig om dessa. Det rör sig i första hand om personer som deklarerat på den förenklade deklarationen. Berörda skattskyldiga verkar inte ha tagit till sig skatteförvaltningens information om gällande regler och förhandsaviserade kontroller av utlandsfonder.

Skattetillägg måste inte sällan beräknas manuellt. Beräkningarna är komplicerade och ett hundratal poster kan inverka på slutresultatet. Det kan vara svårt att förklara för den skattskyldige hur skattetilläggsbeloppet räknats fram.

3.1 Allmänt

Det kan ställas många frågor om tillämpningen av skattetillägg. Här ska endast nämnas några sådana frågor. Hur många skattetillägg har påförts, hur stor del avser skönsbeskattning, i hur många fall måste skattetillägg omprövas och hur många beslut står slutgiltigt kvar och hur många betalas? Vilka skatter och deklara-tionsblanketter berörs mest och vad i deklara-tionerna är det som föranleder flest skattetillägg absolut och relativt? Vilka skattskyldiga berörs mest och hur påverkar skattetilläggen de skattskyldiga. Finns regionala skillnader i nu nämnda hän-seenden och vad beror de i så fall på? Sköts hanteringen av skattetillägg med hög kvalitet från skattemyndigheternas sida och finns möjligheter för de skattskyldiga att utnyttja skatte- och kontrollsystem så att man inte ”drabbas” av sanktionerna.

Svaren på alla dessa frågor kan självfallet inte ges i denna rapport. I många fall saknas statistiskt underlag, i andra fall är det bristfälligt. En del av frågorna kan inte besvaras med statistiska uppgifter utan måste inhämtas på annat sätt. Men även i de fall det statistiska materialet är ofullkomligt och inte alla siffror absolut korrekta kan en redovisning ändå vara mycket upplysande genom att ge en i huvudsak rättvisande bild av hur systemet med skattetillägg tillämpas. Ambitionen i det följande är att ge en så bred och rättvisande bild som möjligt med hjälp av tillgängliga uppgifter om skattetillägg och i sammanhanget relevanta delar av kontrollverksamheten.

Att vid en redovisning av skattetilläggen inte lämna vissa grundläggande uppgifter om den kontroll som genererar skattetilläggen skulle göra det svårt för läsaren att orientera sig och lätt leda till att felaktiga slutsatser dras. I det följande redovisas därför vissa grundläggande uppgifter om kontrollen.

Läsaren bör vara uppmärksam på innehållet i tabellerna genom att noga läsa rubrikerna. Vidare bör uppmärksammas att det har funnits ofullständighet och brister i tekniska system vilket gjort att det är svårt att jämföra skattetillägg över tiden. Först fr.o.m. år 2000 kan skattetillägg m.m. jämföras över tiden framåt.

3.2 En översikt över skattekontrollen – ändringar på skattemyndighetens initiativ

Skattetillägg påförs i första hand vid den initiativriktade delen av granskningsarbetet samt vid skönsbeskattning. Därför redovisas nedan en del sammanfattande uppgifter om skönsbeskattning³⁵ vid avsaknad av deklaration samt den initiativriktade granskningen.

Tabellen nedan upptar enbart antalet beslut som fattats på myndighetens initiativ

8 Tabell. Beskattningsbeslut på skattemyndighetens initiativ, samt skönsbeskattningsbeslut. Antal samt för år 2001 i procent av antalet deklara-tioner (redovisningar).

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	Andel 2001 av deklara-tionerna
Inkomstskatt	547 262	511 138	494 503	497 137	470 150	433 211	496 660	6,5%
Mervärdesskatt	156 205	168 857	161 167	124 046	158 654	131 846	124 070	3,2%
Arbetsgivaravgifter *	87 418	89 217	104 975	186 908	166 942	138 798	122 943	4,6%
Summa beslut	790 885	769 212	760 645	808 091	795 746	703 855	743 673	5,3%
- varav skönsbeskattning	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	
Inkomstskatt	55 674	60 350	59 488	62 245	67 720	61 267	72 137	1,0%
Mervärdesskatt	74 004	80 349	73 171	37 245	80 227	55 584	46 851	1,2%
Arbetsgivaravgifter*				2 366	36 526	29 371	25 454	0,9%
Summa skönsbeskattningar	129 678	140 699	132 659	101 856	184 473	146 222	144 442	1,0%

* Genom lagändring blev skönsbeskattning möjlig avseende arbetsgivaravgifter år 1998.

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

De flesta beskattningsbesluten på skattemyndighetens initiativ fattas inom inkomstskatteområdet. Ungefär 1 procentenhet av alla deklara-tioner berörs av skönsbeskattning och skönsbeskattning är relativt sett vanligast inom mervärdes-skatteområdet. Skönsbeskattningsarbetet är mycket rutinartat och det är också på-förandet av skattetillägg i anslutning till dessa beskattningsbeslut.

Det skattemässiga värdet – kontrollresultaten på ett schablonmässigt sätt omräknat till skatt – uppgår för år 2001 till 27 miljarder kronor varav skönsbeskattningen svarar för knappt 6 miljarder kronor eller 21 procent av det totala beloppet.

³⁵ Det förhållandevis ringa antalet fall som skönsbeskattning görs när deklaration har lämnats ska redovisas som deklara-tionsgranskning respektive revision.

9 Tabell. Skattemässigt värde av kontrollverksamheten*, belopp i mkr

År	1998	1999	2000	2001	Andel av totalt år 2001
Inkomstskatt, årlig taxering	8 346	8 237	9 617	11 514	41%
Inkomstskatt omprövning	5 963	6 257	6 048	8 302	30%
Mervärdesskatt	2 314	2 186	1 925	1 327	5%
Arbetsgivaravgifter	685	638	373	444	2%
Avdragen skatt	660	386	227	233	1%
Punktskatter	283	373	558	357	1%
Summa exkl. skönsbeskattning	18 251	18 077	18 748	22 177	79%
Varav underskott vid årlig taxering	4 754	4 587	4 622	6 722	24%
Skönsbeskattning					
Inkomstskatt, årlig taxering	2 988	3 433	3 218	4 610	17%
Inkomstskatt omprövning	-332	-337	-295	-339	-1%
Mervärdesskatt	3 315	1 423	820	680	2%
Arbetsgivaravgifter	30	510	342	374	1%
Avdragen skatt	29	550	376	388	1%
Punktskatter	20	28	15	41	0%
Summa skönsbeskattningar	6 050	5 607	4 476	5 754	21%
Totalt	24 301	23 684	23 223	27 931	100%

* Skrivbordsgranskning plus revision

Uppmärksammas bör att underskotten ovan svarar för så mycket som en fjärdedel av det totala kontrollresultatet. Tilläggas bör vidare att det ofta förekommer att den skattskyldige återkommer år efter år med samma felaktiga underskott t.ex. i det fall underskottet är föremål för tvist i skattedomstol - det finns alltså en hel del ”luft” i kontrollresultaten. Av de bolag, som fick sina underskott ändrade år 2000, fick samma bolag sina underskott ändrade med mer än 10 miljoner kronor år 2001. Enbart dessa ändringar svarade för mer än hälften av det totalt ändrade underskottsavdraget för alla skattskyldiga bolag. En inte obetydlig del av övriga underskottsavdrag torde vara hänförliga till bolag som är i konkurs.

Av underskotten avser 98 procent juridiska personer som deklarerat på blankett SD2 och skattemyndigheten i Stockholm svarar för hela 86 procent av underskottsbeloppet.

Som framgår av tabellen nedan är kontrollresultatet i förhållande till ”skatten”³⁶ högst för inkomstbeskattning (3,85 %) och det gäller även för skönsbeskattningen (0,68 %). I kontrollen finner man förhållandevis lite (<0,2 %) när det gäller arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

³⁶ Avdragen skatt avräknas från debiterad inkomstskatt. Här har emellertid summerat debitering av inkomstskatt och uppörd av andra skatter.

10 Tabell. Skönsbeskattningen och annat kontrollresultat i förhållande till skatteförvaltningens skatteuppbörd (netto) år 2001

	Resultat <i>exkl</i> sköns- beskattning	Resultat skönsbe- skattning	Totalt kontroll- resultat	Skönsbeskatt- ning / totalt kontrollresultat
Inkomstskatt	3,17%	0,68%	3,85%	18%
Mervärdesskatt	1,00%	0,51%	1,51%	34%
Arbetsgivaravgifter	0,15%	0,12%	0,27%	46%
Avdragen prel. skatt	0,05%	0,09%	0,14%	62%
Punktskatter	0,47%	0,05%	0,52%	10%
Totalt	1,41%	0,37%	1,77%	21%

Det man finner i kontrollen avseende arbetsgivaravgifter och avdragen skatt är till stor del ett resultat av skönsbeskattning. För avdragen skatt svarar således skönsbeskattningen för hela 62 procent av det totala kontrollresultatet.

Ovan har berörts de delar av beskattningsverksamheten som genererar skattetilläggen nämligen skönsbeskattningen och den initiativriktade granskningsarbetet – skrivbordsgranskning och revision.

I det följande lämnas en översikt över skattetilläggen.

3.3 Skattetillägg – en inledande översikt

3.3.1 Omfattningen på skattetilläggsbeslut

Skattetilläggsbeslut hanteras som en del i skattemyndigheternas arbete. Merparten av besluten fattas inom den ordinarie (löpande) deklarationsgranskningen som – särskilt vad gäller inkomstbeskattningen – äger rum under en begränsad del av året och under stor tidspress.

För skattetillägg och även straffansvar för skattebrott gäller att om den skattskyldige själv, och på helt eget initiativ, rättar en tidigare felaktig uppgift befrias vederbörande från dessa sanktioner. Vidare gäller att den som påförts skattetillägg vid skönsbeskattning för att han inte deklarerat kan slippa skattetillägget om han lämnar deklaration inom viss tid. I sistnämnda fall utgår således inget skattetillägg men myndigheten har fattat två skattetilläggsbeslut – ett beslut att påföra och ett beslut att undanröja skattetillägget. Om det förstnämnda beslutet fattats vid den årliga inkomsttaxeringen sker ändring eller undanröjande av skattetillägget i en beslutform som kalls omprövning.

Skattetillägg är en omfattande hantering inom skattemyndigheterna.

11 Tabell. Antal skattetilläggsbeslut

År	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	Andel av totalt antal år 2001
Inkomstskatt, årlig taxering	36 738	40 039	43 536	37 203	51 096	45 091	45 311	46 837	43 350	47 634	
Omprövning påförda	10 920	10 666	12 160	17 797	18 434	14 878	14 675	23 286	20 027	12 744	
Omprövning nedsatta	21 288	17 612	16 893	17 243	15 204	15 511	15 125	15 676	19 425	16 830	
Summa beslut	68 946	68 317	72 589	72 243	84 734	75 480	75 111	85 799	82 802	77 208	29,8%
Avdragen skatt, påförda							2 272	39 114	33 348	30 437	
Nedsatta ***							426	14 196	17 008	13 126	
Summa beslut *	--	--	--	--	--	--	2 698	53 310	50 356	43 563	16,8%
Arbetsgivaravgifter, påförda	6 351	10 074	14 373	25 828	30 581	30 097	24 045	53 836	41 539	39 890	
Nedsatta ***	29	220	1 202	874	1 563	1 633	1 911	15 750	18 061	14 659	
Summa beslut	6 380	10 294	15 575	26 702	32 144	31 730	25 956	69 586	59 600	54 549	21,1%
Mervärdesskatt, påförda							7 586	78 338	61 263	56 338	
Nedsatta ***							1 180	27 827	33 919	25 580	
Summa beslut **	--	--	--	--	--	--	8 766	106 165	95 182	81 918	31,6%
Punktskatter	1 315	1 153	1 394	748	458	858	2 611	864	1 710	1 787	0,7%
Totalt antal	76 641	79 764	89 558	99 693	117 336	108 068	115 142	315 724	289 650	259 025	100,0%

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

**) Uppgiften om antalet skattetillägg avseende mervärdesskattelagen saknas för tid före år 1998.

För tid därefter avser uppgiften endast skattetillägg som påförts med tillämpning av skattebetalningslagen.

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

En och samma skattskyldiga kan bli föremål för flera beslut om skattetillägg. Antalet *skattetilläggsbeslut*, som fattades av skattemyndigheterna år 2001, uppgick till cirka 260 000 och om man jämför med antalet beslut på skattemyndigheternas eget initiativ motsvarar detta 35 procent³⁷. Notera också att antalet *skattetilläggsbeslut* rörande mervärdesskatt är högre än för inkomstskatten. (Antalet *beskattningsbeslut* för mervärdesskatt är bara cirka en tredjedel av antalet beskattningsbeslut inom inkomstskatteområdet, se tabell 8).

I efterföljande tabell beskrivs hur många *personer* som berörs av skattetillägg.

³⁷ Beräknat som 259 067 / 743 673=0,348

12 Tabell. Antalet personer som får skattetillägg och antalet beslut per person åren 2000 och 2001

Skattedeklaration	Antal personer	Antal beslut	Antal beslut per person
År 2000	29 199	205 133	7,0
År 2001	28 184	180 601	6,4
Bruttosumma	57 383	385 734	6,7
Nettosumma	48 106	385 734	8,0
Personer som förekommer bägge åren	9 277		
Procentuell andel av år 2000	32%		

Inkomstdeklaration	Antal personer	Antal beslut	Antal beslut per person
År 2000	62 083	66 743	1,1
År 2001	63 073	70 267	1,1
Bruttosumma	125 156	137 010	1,1
Nettosumma	103 627	137 010	1,3
Personer som förekommer bägge åren	21 529		
Procentuell andel av år 2000	34,7%		
- varav för fysiska personer	35,5%		1,3
- varav för juridiska personer	29,2%		1,2

Inkomstdeklaration och skattedeklaration	Antal personer	Antal beslut	Antal beslut per person
Nettosumma skattedeklaration	48 106	385 734	8,0
Nettosumma inkomstdeklaration	103 627	137 010	1,3
Nettosumma, inkomst- och skattedeklaration	143 733	522 744	3,6
Personer som förekommer i både inkomst och skattedeklaration	8 000		
Andel av personer med skattedeklaration	17%		

När det gäller *skattedeklaration* är det antal personer som fick skattetillägg väsentligt lägre än antalet beslut eftersom varje person i genomsnitt fick mellan sex och sju beslut. Om man ser till *bägge åren* är det cirka en tredjedel av de personer som fick skattetilläggsbeslut år 2000 som fick ett sådant beslut också år 2001. Totalt var det alltså sammanlagt knappt 50 000 olika fysiska och juridiska personer som fick skattetillägg under något av de *två* åren 2000 och 2001.

När det gäller *inkomstdeklaration* är det inte så många beslut per person – endast 1,3 beslut per fysisk eller juridisk person för bägge åren 2000 och 2001. Om man ser till *bägge åren* är det också för inkomstdeklarationen cirka en tredjedel av de personer som fick skattetilläggsbeslut år 2000 som fick ett sådant beslut också år 2001. Totalt var det alltså sammanlagt cirka 100 000 olika fysiska och juridiska personer som fick skattetillägg under något av de *två* åren 2000 och 2001.

Cirka 17 procent av dem som fick skattetillägg på sin skattedeklaration något av åren 2000 och 2001 fick också skattetillägg avseende sin inkomstdeklaration under något av dessa år. Nämnas kan att åren 2000-2001 har 97 personer fått fler än 100 skattetilläggsbeslut – den som fick flest beslut omfattades av 182 beslut. Av nämnda 97 personer som fått mer än 100 skattetilläggsbeslut var det i 61 fall fråga

om personer som skönstaxerats och i 36 fall fråga om personer som lämnat oriktig uppgift.

Då återstår frågan hur många *personer* av dessa cirka 100 000 personer som skattemyndigheterna påför skattetillägg för *oriktig uppgift*.

13 Tabell. Antalet skilda fysiska och juridiska personer som berördes av skattetillägg för respektive skatt år 2001; oriktig uppgift.

Skatteslag	Antal
Arbetsgivaravgifter	9 288
Avdragen skatt	6 955
Mervärdesskatt	9 234
Inkomstskatt årlig taxering	14 856
Inkomstskatt omprövning	15 066
Summa, bruttoantal	55 399
Summa netto antal personer cirka	25 000

Från en tidigare tabell vet vi att år 2001 fattades sammanlagt 259 000 beslut om skattetillägg. De flesta av dem var skönbeskattningsbeslut i avsaknad av deklARATION samt omprövning av sådana beslut. I tabellen ovan bortser vi från dessa beslut och ser enbart till skattetillägg där deklARATION lämnats. Som framgår av tabellen drabbades år 2001 9 288 *skilda* fysiska och juridiska personer av ett eller flera skattetilläggsbeslut avseende arbetsgivaravgifter. Men en och samma person får ofta skattetillägg avseende flera olika skatteslag så netto beräknas cirka 25 000 personer ha fått skattetillägg för oriktig uppgift under år 2001. Detta antal motsvarar cirka tre procent av antalet offensiva beskattningsbeslut och en tiondel av antalet skattetilläggsbeslut. Siffran 25 000 kan också jämföras med antalet personer, 1 005 stycken som år 2001 lagfördes för brott mot skattebrottslagen.

14 Tabell. Skattetillägg (nettobelopp i mkr)

År	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Inkomstskatt	360	841	1 220	1 129	1 485	1 129	1 038	1 353	871	1 678
Avdragen skatt	--	--	--	--	--	--	4	76	52	68
Arbetsgivaravgifter **	51	65	62	98	106	106	82	90	88	115
Mervärdesskatt*	542	530	418	436	432	318	217	341	272	216
Punktskatter	18	14	17	9	7	9	20	5	21	28
Summa	971	1 449	1 717	1 672	2 030	1 562	1 362	1 865	1 303	2 106

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

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

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

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

Värdet av skattetilläggen ökade år 2001 med 60 procent jämfört med år 2000 till drygt 2 miljarder kronor. Svängningarna är stora särskilt när det gäller skattetillägg inkomstskatt. Detta är inget märkligt för det beror primärt på att enstaka stora höjningar förenade med skattetillägg kan få stor inverkan ett enskilt år. Man bör således inte utan vidare dra slutsatsen från tabellen att skattetillägg börjat tillämpas i allt större utsträckning eftersom det är enstaka belopp som starkt påverkar totalbeloppet.

I nedanstående tabell jämförs åren 2000 och 2001 och då enbart avseende skattetillägg större än 10 miljoner kronor.

15 Tabell. Skattetillägg större än 10 miljoner kronor åren 2000 och 2001

Skattetillägg större än 10 miljoner kronor, verksamhetsåret 2000, antal, belopp och medelvärde

Tax 2000	Antal	Belopp	Medelvärde
Taxering	7	103 930 242	14 847 177
Omprövning	1	17 339 876	17 339 876

Skattetillägg större än 10 miljoner kronor, verksamhetsåret 2001, antal, belopp och medelvärde

Tax 2001	Antal	Belopp	Medelvärde
Taxering	12	419 214 129	34 934 511
Omprövning	5	265 169 124	53 033 825

Skattetillägg större än 10 miljoner kronor, förändring mellan år 2000 och 2001, antal och belopp

Förändring	Antal	Belopp	Medelvärde
Taxering	5	315 283 887	20 087 333
Omprövning	4	247 829 248	35 693 949
Ökning	9	563 113 135	62 568 126

År 2000 fattades endast 8 beslut om skattetillägg som var större än tio miljoner kronor. År 2001 ökade detta antal till 17 samtidigt som de var mycket större.

Dessa 17 skattetillägg svarar för drygt 40 procent av hela det belopp som debiterades i skattetillägg år 2001 och hela 70 procent av den beloppsmässiga ökningen mellan åren 2000 och 2001.

Nämnas bör kanske i sammanhanget att ökningen av skattetillägg vid skattemyndigheten i Stockholm (SKM01) (+907 miljoner kronor) var större än ökningen för hela riket (+807 miljoner kronor) mellan åren 2000 och 2001, vilket framgår av nedanstående tabell.

16 Tabell. Förändring av skattetillägg mellan åren 2000 och 2001

	2000	2001	Förändring
SKM01			
- årlig taxering	536	872	336
- omprövning netto	-356	214	571
- summa netto	180	1 087	907
Övriga SKM			
- årlig taxering	569	695	126
- omprövning netto	122	-104	-226
- summa netto	691	591	-100
RIKET			
- årlig taxering	1 105	1 567	462
- omprövning netto	-234	111	345
- summa netto	871	1 678	807

En närmare analys av just skattemyndigheten i Stockholm (SKM01) mellan åren 2000 och 2001 visar följande.

17 Tabell. Årlig taxering skattemyndigheten i Stockholm (SKM01), antal skönstaxeringar och beräknad skatt på skönstaxering. Förändring mellan åren 2000 och 2001.

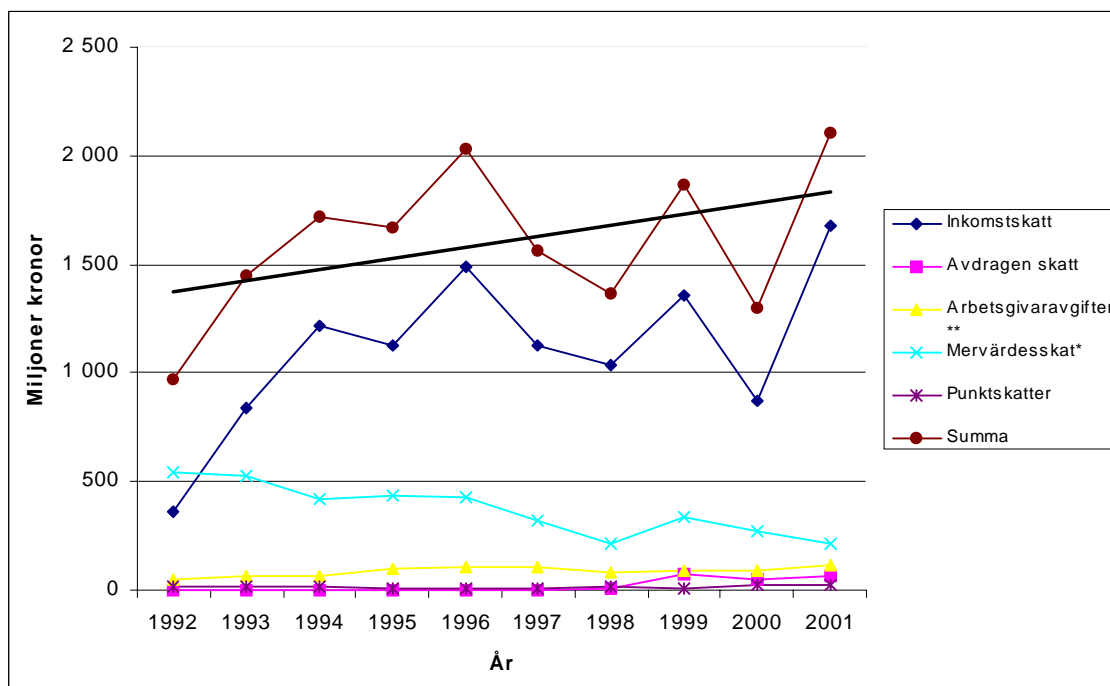
Skönstaxering SKM01	Antal skönstaxeringar	Skattebelopp skönstaxering, tkr
År 2000	22 067	1 369 427
År 2001	31 803	2 314 411
Förändring 2001-2000	9 736	944 984
Förändring i procent	44 %	69 %

Ökningen av skattetillägg vid skattemyndigheten i Stockholm mellan åren 2000 och 2001 bedöms bero på att en mycket kraftig ökning av skönsbeskattning. Den antalsmässiga ökningen kan i första hand antas bero på en ändrad tillämpning och i andra hand ett ändrat beteende hos de skattskyldiga nämligen att de inte längre i samma utsträckning deklarerar.

Som framgår av diagrammet nedan varierar beloppen av skattetillägg kraftigt mellan åren men på längre sikt ökar beloppet trendmässigt i takt med inflation och skatter. I diagrammet nedan har en trendlinje anpassats till värdet av skattetillägg.

Skattetillägg avseende mervärdesskatt faller dock trendmässigt dels till följd av minskad kontroll men kanske främst till följd av ändrad policy när det gäller skönsbeskattning – en viss återhållsamhet och bättre underbyggda beslut – vilket leder till färre skönsbeskattningsbeslut.

18 Diagram. Trendlinje anpassad till "Summa" dvs. värdet av skattetillägg för åren 1992-2001



Det genomsnittliga skattetillägget är högst för inkomstskatt och punktskatter, se nedan. P.g.a. brister och ofullkomligheter i statistiken är det inte möjligt att dra några slutsatser om utvecklingen av det genomsnittliga skattetillägget över tiden.

Det höga värdet för inkomstskatten beror på enstaka stora belopp av skönstaxeringar och stora omprövningar till följd av mer omfattande skatteutredningar.

19 Tabell. Storleken på det genomsnittliga skattetilläggsbeslutet, kronor netto

År	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Inkomstskatt	5 218	12 308	16 805	15 622	17 524	15 360	13 824	15 767	10 522	21 732
Avdragen skatt*	..	..	..	..	..	..	1 617	1 433	1 028	1 566
Arbetsgivaravgifter*	8 029	6 308	3 970	3 672	3 290	3 330	3 142	1 292	1 470	2 116
Mervärdesskatt*	..	..	..	..	..	..	24 756	3 209	2 859	2 638
Punktskatter	13 620	11 809	12 369	11 524	16 328	10 935	7 752	6 302	12 038	15 669
Summa	12 674	18 169	19 168	16 769	17 298	14 725	11 825	5 908	4 500	8 129

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

Avslutningsvis kan nämnas att år 2001 bötfälldes genom strafföreläggande och dom 164 personer att betala böter för brott mot skattebrottslagen. Det totala bötesbeloppet för brott mot skattebrottslagen uppskattas³⁸ till drygt 2 miljoner kronor. De totala böterna som utdöms för brott mot skattebrottslagen ligger således i storleksordningen en promille av de belopp netto, som påfördes i skattetillägg samma år.

3.3.2 Särskilt om skattetillägg vid skönsbeskattning i avsaknad av deklaration

Av tabell 8 ovan kunde man kanske förvänta sig att antalet oriktiga uppgifter i deklara-tionsgranskningen som ger skattetillägg skulle vara väsentligt fler än antalet skattetillägg vid skönsbeskattning (antalet ändringsbeslut är mer än fem gånger så stort som antalet skönsbeskattningsbeslut i avsaknad av deklaration). Så är emellertid inte fallet.

Beslut om skönsbeskattning i avsaknad av deklaration aktualiserar nästan alltid frågan om skattetillägg därför att skönsbeskattningsbeloppet vanligen är tillräckligt stort (ej ringa belopp). Har den skattskyldige förelagts att lämna deklaration kommer beslutet om skattetillägg vid skönsbeskattning mer eller mindre automatiskt – detta gäller särskilt för skattedeklarationen.

När det gäller beslut till följd av avvikelser från deklaration är avvikelserna inte så sällan så liten att skattetillägget bortfaller p.g.a. att det faller under begreppet ”ringa belopp”. De beloppsgränser som tillämpas när det gäller ringa belopp är 5 000 kronor för inkomstskatt och 2 500 kronor för övriga skatter. Därtill kommer att

³⁸ Beräkningen är baserad på antagandet av en dagsbot på 170 kr

skattetillägg kanske inte alls ska utgå p.g.a. att avvikelser avser ett öppet yrkande som den skattskyldige gjort. Det sistnämnda gäller särskilt inkomstskattedeclarationen där utrymme finns i deklaraionsblanketten att lämna övriga upplysningar och det är naturligt att i förekommande fall bifoga bilagor till deklaraionen. Till skillnad mot skattedeclarationen finns vid inkomsttaxeringen också ett omfattande kontrolluppgiftsmaterial som genererar ändringar men inte så ofta skattetillägg.

Det är svårt att i de tekniska systemen med säkerhet få fram exakt hur många skattetillägg som i slutändan kvarstår därför att ett skattetillägg kan omprövas i princip hur många gånger som helst och det är särskilt vanligt att ett skattetillägg vid skönstaxering helt eller delvis undanröjs när deklaraion senare inkommer. För att ändå i någon mån fånga in i vilken utsträckning man beslutar att påföra skattetillägg redovisas nedanstående tabeller.

Den första A-delen av tabellen nedan avser skattetillägg vid ”höjning” av beskattningsunderlaget till följd av utredning när skattskyldig lämnat deklaraion. Med skönsbeskattning avses skönsbeskattning i avsaknad av deklaraion.

20 Tabell. Den relativa omfattningen av skönsbeskattning år 2000-2001; för inkomstskatt såväl vid årlig taxering som vid omprövning

Avsnitt A. Vid utredning (höjning); antal påförda skatte- och avgiftstillägg

Skatteslag	2 000	2 001
Inkomstskatt	33 454	27 600
Avdragen skatt	13 673	12 479
Arbetsgivaravgifter	17 031	16 355
Mervärdesskatt	18 379	16 901
Totalt antal beslut	82 537	73 335

Avsnitt B. Vid skönsbeskattning; antal påförda skatte- och avgiftstillägg

Skatteslag	2 000	2 001
Inkomstskatt	29 923	32 778
Avdragen skatt	19 675	17 958
Arbetsgivaravgifter	24 508	23 535
Mervärdesskatt	42 884	39 437
Totalt antal beslut	116 990	113 708

Avsnitt C. Summa antal påförda skatte- och avgiftstillägg

Skatteslag	2 000	2 001
Inkomstskatt	63 377	60 378
Avdragen skatt	33 348	30 437
Arbetsgivaravgifter	41 539	39 890
Mervärdesskatt	61 263	56 338
Totalt antal beslut	199 527	187 043

Avsnitt D. Andel av skattetilläggen som är hänförliga till skönsbeskattning

Skatteslag	2000	2001
Inkomstskatt	47%	54%
Avdragen skatt	59%	59%
Arbetsgivaravgifter	59%	59%
Mervärdesskatt	70%	70%
Totalt av antal beslut	59%	61%

Av tabellens D-avsnitt framgår att mer än hälften av antalet påförda skattetillägg avser skönsbeskattning och att denna andel är högst för mervärdesskatt där andelen skattetillägg i samband med skönsbeskattningsbeslut svarar för mer än två tredjedelar av antalet påförda skattetillägg.

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

3.4 Skattetillägg vid inkomstbeskattningen – en översikt

Den årliga taxeringen sker under stor tidspress. Många av dessa beslut – framför allt avseende skönsbeskattning – får man ta upp igen efter taxeringsperioden genom ett s.k. omprövningsbeslut. Dessutom är det så att man i många fall inte hinner med de mest komplicerade deklARATIONERNA under taxeringsperioden utan de får ändras genom omprövning av taxeringen. Vidare gäller att de beslut om skattetillägg som följer av en revision i regel sker genom omprövning.

Av nedanstående tabell framgår att omprövningarna av skattetillägg antalsmässigt – framför allt sänkningarna – är mycket omfattande och beloppsmässigt tar sänkningarna i stort sett ut höjningarna.

21 Tabell. Beslut om skattetillägg år 2001, antal och belopp

	Årlig tax Höjning	Omprövning			Total	Per skattskyldig		
		Höjning	Sänkning	Summa		Årlig taxering	Omprövning	Totalt
Antal	47 631	12 744	16 829	29 573	77 204	0,46%	0,29%	0,75%
Belopp, mkr	1 567	951	-840	111	1 678	151 kr	11 kr	162 kr

Mindre än en procent av de skattskyldiga får skattetillägg vid inkomstbeskattningen. Omprövningarna år 2001 gav *netto* helt obetydligt belopp jämfört med årlig taxering. Men en stor del av sänkningarna genom omprövning avser skattetillägg som påförts just vid den årliga taxeringen medan höjning genom omprövning avser mer omfattande skatteutredningar.

Vi ska nu först behandla skattetillägg vid årlig taxering innan vi går in på skattetillägg vid omprövning,

3.5 Skattetillägg inkomstskatt – olika former av kontroll och beslut

Vi ska i detta avsnitt undersöka om statistiken lämnar uppgift om skillnader i tillämpningen av skattetillägg för olika skatter och skattemyndigheter genom att se på olika kontroll- och beslutsformer.

3.5.1 Vid årlig taxering 2001 – särskilt skönstaxering

Översikt

	Resultat exkl. skönstaxering	Resultat skönstaxering	Totalt kontrollresultat	Skönstaxering / totalt kontrollresultat
Inkomstskatt	3,17%	0,68%	3,85%	18%
Mervärdesskatt	1,00%	0,51%	1,51%	34%
Arbetsgivaravgifter	0,15%	0,12%	0,27%	46%
Avdragen prel. skatt	0,05%	0,09%	0,14%	62%
Punktskatter	0,47%	0,05%	0,52%	10%
Totalt	1,41%	0,37%	1,77%	21%

Skattetillägg	Årlig tax Höjning	Omprövning			Total
		Höjning	Sänkning	Summa	
Antal	47 631	12 744	16 829	29 573	77 204
Belopp, mkr	1 567	951	-840	111	1 678

Skillnaderna mellan skattemyndigheterna är betydande – särskilt när det gäller den årliga taxeringen. Skattemyndigheten i Stockholm (SKM01) har en betydligt högre frekvens av skattetillägg (0,67%) jämfört med övriga skattemyndigheter (0,40%). Även beloppsmässigt, skattetillägg per skattskyldig, är skillnaden stor 378 kronor mot 86 kronor.

22 Tabell. Skattetilläggsbeslut årlig taxering 2001

SKM	Antal ST	Belopp ST, mkr	ST / antal skattskyldiga	ST belopp, kr per skattskyldig	Antal skattskyldiga
01	15 431	872	0,67%	378 kr	2 308 910
05	3 954	53	0,49%	64 kr	815 015
07	3 151	97	0,33%	101 kr	959 231
12	3 775	104	0,29%	80 kr	1 303 789
14	7 722	174	0,44%	99 kr	1 756 300
18	2 813	44	0,45%	71 kr	619 468
19	4 146	76	0,46%	83 kr	910 703
21	2 471	67	0,38%	103 kr	647 258
23	1 883	34	0,43%	78 kr	437 402
25	2 285	48	0,38%	80 kr	594 921
Riket	47 631	1 567	0,46%	151 kr	10 352 997
Riket utom SKM01	32 200	695	0,40%	86 kr	8 044 087

Skattemyndigheten i Malmö (SKM12) har signifikant färre skattetillägg vid den årliga taxeringen. Det är resultatet av ett policybeslut ledningen tagit att inte förelägga personer att deklarerat som inte lämnat deklaration eller inte undertecknat lämnad deklaration om inga andra uppgifter finns än sådan kontrolluppgifter som gör att personen skulle ha taxerats enligt deklaration om deklaration inkommit. Då föreläggande inte gjorts bortfaller möjligheten/skyldigheten att påföra skattetillägg. Skattemyndigheten menar att man därigenom uppnått en materiellt riktig taxering med minsta möjliga insats och skada för alla inblandade. Av arbetsskäl begränsas föreläggandearbetet till näringsidkare och sådana personer, som skattemyndigheten misstänker underlåter att deklarerat för att därigenom vinna skattefordelar.

Bakgrunden till detta policybeslut var i sin tur att rättsenheten vid skattemyndigheten i Malmö (SKM12) uppmärksammat att skönstaxeringarna utfördes slentrianmässigt och utan tillräcklig rättssäkerhet. T.ex. kontrollerade man inte om det förelåg befrielsegrunder (skattetillägg påfördes bl.a. sjukskrivna, alkoholister och personer som hade god man). Man fann uppenbart överdrivna skönstaxeringar, som hade satts i syfte att tvinga fram deklarerat, inte blev överklagade med följd att dessa människor för överskådlig framtid skulle komma att leva med oberrättigade skatteskulder. Rättsenheten hade vid sin uppföljning upptäckte fall där personer som råkat in i någon tillfällig livskris (skilsmässa, sjukdom, dödsfall) några år struntade i att deklarerat för att sedan upptäcka att de var tvingade att köra vidare i den svarta sektorn för att vita inkomster enbart skulle gå till att betala av grundade skattekrav.

Årlig taxering hänger samman med omprövningarna så vi gör här en liten utveckling för att belysa detta.

Också när det gäller omprövning avviker skattemyndigheten i Stockholm (SKM01) från övriga landet med en omprövningsfrekvens som är nästan dubbelt så hög (0,43% mot 0,24%).

23 Tabell. Skattetillägg omprövning inkomstskatt år 2001

SKM	Antal ST	Belopp ST, mkr	ST / antal skattskyldiga	ST belopp, kr per skattskyldig	Antal skattskyldiga
01	9 949	214	0,43%	93 kr	2 308 910
05	2 172	-4	0,27%	-5 kr	815 015
07	2 449	-22	0,26%	-23 kr	959 231
12	3 156	-4	0,24%	-3 kr	1 303 789
14	4 451	-59	0,25%	-33 kr	1 756 300
18	1 390	8	0,22%	12 kr	619 468
19	2 574	20	0,28%	22 kr	910 703
21	1 249	-17	0,19%	-27 kr	647 258
23	1 162	-10	0,27%	-23 kr	437 402
25	1 021	-15	0,17%	-26 kr	594 921
Riket	29 573	111	0,29%	11 kr	10 352 997
Riket utom SKM01	19 624	-104	0,24%	-13 kr	8 044 087

Förklaringen – vad gäller antalet - ligger i att skattemyndigheten i Stockholm (SKM01) har väsentligt större andel skönsbeskattningsbeslut (1,42 %) jämfört med övriga skattemyndigheter (0,73 %), vilket framgår av nedanstående tabell. Notera den låga andelen skattetillägg (24 %) för skattemyndigheten i Malmö (SKM12).

24 Tabell. Antal skönsbeskattningar och skattetillägg vid skönsbeskattning (antal och belopp) inkomstskatt år 2001

SKM	Antal skönstax	Antal ST	Andel ST vid skönstax	Belopp ST	Skönstax / dekl.skyldiga	ST / dekl.skyldiga	Belopp ST / dekl.skyldiga	Antal dekl.skyldiga
01	22 505	12 225	54%	746 602 484	1,42%	0,77%	471 kr	1 584 188
05	3 106	2 001	64%	40 361 886	0,52%	0,34%	68 kr	595 919
07	4 130	1 827	44%	68 219 102	0,61%	0,27%	100 kr	682 093
12	9 457	2 301	24%	85 516 731	1,05%	0,26%	95 kr	899 120
14	9 470	5 422	57%	149 002 073	0,78%	0,45%	123 kr	1 207 485
18	2 729	1 769	65%	38 797 422	0,61%	0,40%	87 kr	445 983
19	4 315	2 801	65%	64 456 810	0,67%	0,44%	100 kr	643 478
21	3 071	1 593	52%	60 273 083	0,66%	0,34%	130 kr	462 368
23	2 322	1 447	62%	31 315 951	0,74%	0,46%	100 kr	312 435
25	2 818	1 391	49%	40 801 701	0,67%	0,33%	97 kr	419 810
Riket	63 923	32 777	51%	1 325 347 243	0,88%	0,45%	183 kr	7 252 879
Riket utom SKM01	41 418	20 552	50%	578 744 759	0,73%	0,36%	102 kr	5 668 691

Ovan har berörts skillnader mellan olika skattemyndigheter beroende på olika tillämpning av reglerna för skönstaxering i avsaknad av deklARATION. I följande två tabeller har ovanstående tabell uppdelats på fysiska respektive juridiska personer. Rimligtvis borde skattemyndighetens i Malmö (SKM12) tillämpning slå mot enbart fysiska personer.

25 Tabell. Antal skönsbeskattningar och skattetillägg vid skönsbeskattning (antal och belopp) inkomstskatt år 2001 för juridisk person

SKM	Antal skönstax	Antal ST	Andel ST vid skönstax	Belopp ST	Skönstax / dekl.skyldiga	ST / dekl.skyldiga	Belopp ST / dekl.skyldiga	Antal dekl.skyldiga
01	7 130	1 807	25%	106 903 928	8,91%	2,26%	1 336 kr	80 008
05	469	127	27%	5 024 837	2,30%	0,62%	246 kr	20 424
07	661	131	20%	2 231 420	2,95%	0,58%	100 kr	22 397
12	998	201	20%	7 242 894	3,05%	0,62%	222 kr	32 679
14	1 344	506	38%	21 097 544	2,89%	1,09%	453 kr	46 585
18	361	141	39%	3 353 655	2,47%	0,97%	230 kr	14 607
19	565	131	23%	2 748 771	2,74%	0,64%	133 kr	20 602
21	659	105	16%	1 026 087	4,19%	0,67%	65 kr	15 718
23	508	74	15%	2 088 009	4,87%	0,71%	200 kr	10 422
25	626	104	17%	2 584 293	4,44%	0,74%	183 kr	14 084
Riket	13 321	3 327	25%	154 301 438	4,80%	1,20%	556 kr	277 526
Riket utom SKM01	6 191	1 520	25%	47 397 510	3,13%	0,77%	240 kr	197 518

Skönstaxeringar av juridiska personer i förhållande till antalet deklarationskyldiga är nästan tre gånger så vanligt vid skattemyndigheten i Stockholm (2,26 %) jämfört med övriga skattemyndigheter (0,77 %).

26 Tabell. Antal skönsbeskattningar och skattetillägg vid skönsbeskattning (antal och belopp) inkomstskatt år 2001 för fysisk person

SKM	Antal skönstax	Antal ST	Andel ST vid skönstax	Belopp ST	Skönstax / dekl.skyldiga	ST / dekl.skyldiga	Belopp ST / dekl.skyldiga	Antal dekl.skyldiga
01	15 375	10 418	68%	639 698 556	1,02%	0,69%	425 kr	1 504 180
05	2 637	1 874	71%	35 337 049	0,46%	0,33%	61 kr	575 495
07	3 469	1 696	49%	65 987 682	0,53%	0,26%	100 kr	659 696
12	8 459	2 100	25%	78 273 837	0,98%	0,24%	90 kr	866 441
14	8 126	4 916	60%	127 904 529	0,70%	0,42%	110 kr	1 160 900
18	2 368	1 628	69%	35 443 767	0,55%	0,38%	82 kr	431 376
19	3 750	2 670	71%	61 708 039	0,60%	0,43%	99 kr	622 876
21	2 412	1 488	62%	59 246 996	0,54%	0,33%	133 kr	446 650
23	1 814	1 373	76%	29 227 942	0,60%	0,45%	97 kr	302 013
25	2 192	1 287	59%	38 217 408	0,54%	0,32%	94 kr	405 726
Riket	50 602	29 450	58%	1 171 045 805	0,73%	0,42%	168 kr	6 975 353
Riket utom SKM01	35 227	19 032	54%	531 347 249	0,64%	0,35%	97 kr	5 471 173

Av tabellen ovan framgår att skattemyndigheten i Malmö (SKM12) skönstaxerar fysiska personer (0,98 %) i högre utsträckning än i riket (0,73 %). När det gäller skattetillägg vid skönstaxering (kolumn 3) får – 25 procent av de skönstaxerade fysiska personerna skattetillägg jämfört med 58 procent för riket som helhet. Det bedöms vara den ovannämnda policyn som ger detta resultat.

3.5.2 Skattetillägg vid deklarationsgranskningen vid årlig taxering

Översikt

	Resultat exkl. skönsbeskattning	Resultat skönsbeskattning	Totalt kontrollresultat	Skönsbeskattning / totalt kontrollresultat
Inkomstskatt	3,17%	0,68%	3,85%	18%
Mervärdesskatt	1,00%	0,51%	1,51%	34%
Arbetsgivaravgifter	0,15%	0,12%	0,27%	46%
Avdragen prel. skatt	0,05%	0,09%	0,14%	62%
Punktskatter	0,47%	0,05%	0,52%	10%
Totalt	1,41%	0,37%	1,77%	21%

Skattetillägg	Årlig tax Höjning	Omprövning			Total
		Höjning	Sänkning	Summa	
Antal	47 631	12 744	16 829	29 573	77 204
Belopp, mkr	1 567	951	-840	111	1 678

När det gäller övriga fall av skattetillägg dvs. när deklaration lämnats vid den årliga taxeringen kan skattetillägg komma i fråga om effekten av ändringen innebär en höjning av taxeringen som är större än 5 000 kronor. I det följande har därför sorterats fram antalet sådana avvikelser och i vilken utsträckning skattetillägg påförs.

27 Tabell. Totalt för inkomstdeklaration år 2001 vid ändring > 5000. Antal och belopp av skattetillägg

SKM	Antal ändr	Belopp utred	Antal ST	Belopp ST	ST antal%	ST belopp%	ST / antal skattsk.
01	56 989	114 943 553 718	5 186	465 714 100	9%	0,4%	0,225%
05	17 863	1 997 035 208	2 271	51 251 686	13%	2,6%	0,279%
07	21 079	2 615 180 381	1 809	36 181 676	9%	1,4%	0,189%
12	28 348	7 413 480 576	2 253	49 014 501	8%	0,7%	0,173%
14	32 530	13 695 811 626	3 014	41 392 108	9%	0,3%	0,172%
18	12 406	3 664 840 565	1 241	21 935 357	10%	0,6%	0,200%
19	19 527	4 196 443 185	1 898	27 726 875	10%	0,7%	0,208%
21	15 381	4 374 493 988	975	24 334 900	6%	0,6%	0,151%
23	8 413	1 222 062 291	690	7 073 185	8%	0,6%	0,158%
25	14 662	3 010 488 254	902	9 886 032	6%	0,3%	0,152%
Riket	227 198	157 133 389 792	20 239	734 510 420	9%	0,5%	0,195%
Riket utom SKM01	170 209	42 189 836 074	15 053	268 796 320	9%	0,6%	0,187%

När det gäller deklarationsgranskningen ligger skattemyndigheten i Linköping (SKM05) högre än andra skattemyndigheter när det gäller skattetilläggsprocent, skattetilläggsbeloppsprocent och i förhållande till antalet skattskyldiga (de tre sista kolumnerna). Jämfört med exempelvis skattemyndigheten i Gävle (SKM21) och skattemyndigheten i Luleå (SKM25) får man nog säga att skillnaden är högst betydande.

Skattetillägg förekommer för riket i ungefär ett fall av tio när en deklaration ändras med belopp överstigande 5 000 kronor. Det finns emellertid väsentliga skillnader mellan de olika kontrollformerna skrivbordsgranskning och revision, vilket behandlas nedan.

Läsaren bör uppmärksamma att de två efterföljande tabellerna enbart avser ändring vid den årliga taxeringen – de större skatteutredningarna genom omprövning behandlas längre fram.

28 Tabell. Skrivbordsgranskning; ändring årlig taxering inkomstskatt > 5000 samt ST, antal och belopp år 2001

SKM	Antal ändr.	Belopp utred	Antal ST	Belopp ST	ST antal%	ST belopp%	ST / antal skattsk.
01	39 167	26 958 661 404	2 580	112 080 534	7%	0,4%	0,11%
05	14 316	698 185 099	1 482	7 988 895	10%	1,1%	0,18%
07	17 084	935 821 711	1 001	26 131 702	6%	2,8%	0,10%
12	22 319	2 133 320 342	1 191	13 326 379	5%	0,6%	0,09%
14	27 634	3 213 217 658	1 838	19 265 576	7%	0,6%	0,10%
18	10 538	885 293 852	832	4 088 721	8%	0,5%	0,13%
19	14 852	2 438 394 945	1 065	9 455 957	7%	0,4%	0,12%
21	12 907	1 129 151 808	677	4 994 868	5%	0,4%	0,10%
23	6 664	413 458 978	329	1 989 728	5%	0,5%	0,08%
25	13 606	1 102 629 805	722	6 020 852	5%	0,5%	0,12%
Riket	179 087	39 908 135 602	11 717	205 343 212	7%	0,5%	0,11%
Riket utom SKM01	139 920	12 949 474 198	9 137	93 262 678	7%	0,7%	0,11%

Vid skrivbordsgranskning är ”skattetilläggsantalsprocenten” och ”skattetillägg-beloppsprocenten” något lägre än för totalen (jfr föregående tabell), vilket sammanhänger med högre värden för revision, se tabell nedan. Vad gäller revision bör emellertid inga långtgående slutsatser dras eftersom antalet ändringar i varje region är mycket litet.

29 Tabell. Revision; ändring årlig taxering inkomstskatt > 5000 samt ST, antal och belopp år 2001

SKM	Antal ändr.	Belopp utred	Antal ST	Belopp ST	ST antal%	ST belopp%	ST / antal skattsk.
01	27	154 924 119	14	519 373	52%	0,3%	0,001%
03	73	19 617 362	48	598 241	66%	3,0%	0,006%
07	63	8 161 754	38	864 016	60%	10,6%	0,004%
12	51	6 765 438	29	859 143	57%	12,7%	0,002%
14	121	22 238 540	65	1 931 270	54%	8,7%	0,004%
18	22	1 397 379	12	163 260	55%	11,7%	0,002%
19	33	3 139 143	22	267 541	67%	8,5%	0,002%
21	46	4 498 397	26	582 923	57%	13,0%	0,004%
23	19	3 939 295	10	126 302	53%	3,2%	0,002%
25	19	529 266	12	60 575	63%	11,4%	0,002%
Riket	474	225 210 693	276	5 972 644	58%	2,7%	0,003%
Riket utom SKM01	447	70 286 574	262	5 453 271	59%	7,8%	0,003%

Vid revision är både ”skattetilläggsantalsprocenten” som ”skattetilläggbelopp-
sprocenten” mycket högre än för skrivbordsgranskning. Det finns en betydande
jämnhet i skattetilläggsantalsprocenten medan skattetilläggbelopp-
sprocenten varierar mycket. Skattemyndigheten i Stockholm (SKM01) har – särskilt i förhållande
till myndighetens storlek – mycket få revisionsärenden som behandlas inom ra-
men för den årliga taxeringen vilket kanske förklarar att skattetilläggbelopp-
sprocenten för skattemyndigheten i Stockholm (0,3 %) är lägst i riket.

3.5.3 Vid omprövning av inkomstskatt

Vi har ovan företrädesvis behandlat skattetillägg den årliga taxeringen av in-
komstskatt. Den årliga taxeringen sker under stor tidspress. Många av dessa beslut
– framför allt avseende skönstaxering – får man ta upp igen efter taxeringsperio-
den genom s.k. omprövningsbeslut. Dessutom är det så att man i många fall inte
hinner med de mest komplicerade deklarationerna under taxeringsperioden utan
de får ändras genom omprövning av taxeringen. Vidare gäller att de beslut om
skattetillägg som följer av en revision i regel fattas genom omprövning.

I det följande ska beskrivas omfattningen av skattetillägg i de fall ändringarna ge-
nom omprövning är så stora att skattetillägg kan vara aktuellt, nämligen om be-
loppet överstiger 5 000 kronor.

Översikt

	Resultat exkl. skönstaxering	Resultat skönstaxering	Totalt kontrollresultat	Skönstaxering / totalt kontrollresultat
Inkomstskatt	3,17%	0,68%	3,85%	18%
Mervärdesskatt	1,00%	0,51%	1,51%	34%
Arbetsgivaravgifter	0,15%	0,12%	0,27%	46%
Avdragen prel. skatt	0,05%	0,09%	0,14%	62%
Punktskatter	0,47%	0,05%	0,52%	10%
Totalt	4,41%	0,37%	1,77%	21%

Skattetillägg	Årlig tax		Omprövning		Total
	Höjning	Sänkning	Höjning	Sänkning	
Antal	47 631	12 744	16 829	29 573	77 204
Belopp, mkr	1 567	951	-840	111	1 678

Genom omprövning vid skrivbordsgranskning (se tabell nedan) görs drygt 40 000
ändringar > 5 000 kronor och utreds beloppsmässigt inkomster/avdrag på drygt 30
miljarder kronor. I 13 procent av fallen påförs skattetillägg. I förhållande till änd-
ringsbeloppet är skattetilläggen helt obetydliga.

30 Tabell. Skrivbordsgranskning, höjning av inkomsttaxeringen genom omprövning > 5000. Ändringar, skattetillägg (ST) och andel av de skattskyldiga som berörs år 2001

SKM	Antal ändr.	Belopp utred	Antal ST	Belopp ST	ST antal%	ST belopp%	ST / antal skattsk.
01	16 201	18 826 148 204	1 962	48 010 288	12%	0,3%	0,09%
05	2 930	658 950 049	391	3 857 026	13%	0,6%	0,05%
07	3 160	1 332 075 858	369	3 872 669	12%	0,3%	0,04%
12	5 322	3 185 157 804	654	13 278 098	12%	0,4%	0,05%
14	3 961	2 345 704 097	625	10 831 271	16%	0,5%	0,04%
18	1 550	1 002 141 287	210	2 638 613	14%	0,3%	0,04%
19	4 316	1 337 126 333	554	9 680 339	13%	0,7%	0,07%
21	2 151	2 212 408 975	129	1 370 112	6%	0,1%	0,02%
23	1 561	672 150 873	221	2 352 042	14%	0,3%	0,05%
25	885	1 650 561 219	79	791 894	9%	0,0%	0,02%
Riket	42 037	33 222 424 699	5 194	96 682 352	12%	0,3%	0,05%
Riket utom SKM01	25 836	14 396 276 495	3 232	48 672 064	13%	0,3%	0,04%

I förhållande till antalet skattskyldiga (sista kolumnen) är skattetillägg vid omprövning vid skattemyndigheten i Stockholm (SKM01) ungefär dubbelt så vanlig som i riket vid övriga skattemyndigheter. Orsaken till detta bedöms bero på att skattemyndigheten i Stockholm i förhållande till andra skattemyndigheter har en högre andel skönstaxeringar vid årlig taxering. Skattemyndigheten i Gävle (SKM21) och skattemyndigheten i Luleå (SKM25) ligger lägst också vid omprövning (jämför kommentar till tabell 27).

31 Tabell. Revision, ändring av inkomsttaxeringen genom omprövning > 5000. Ändringar, skattetillägg (ST) och andel av de skattskyldiga som berörs år 2001

SKM	Antal ändr.	Belopp utred	Antal ST	Belopp ST	ST antal%	ST belopp%	ST / antal skattsk.
01	1 594	69 003 819 991	495	347 758 384	31%	0,5%	0,02%
05	544	620 282 698	331	39 066 901	61%	6,3%	0,04%
07	772	339 121 058	374	13 468 239	48%	4,0%	0,04%
12	656	2 088 236 992	341	23 035 203	52%	1,1%	0,03%
14	814	8 114 651 331	444	12 396 275	55%	0,2%	0,03%
18	296	1 776 008 047	172	15 487 018	58%	0,9%	0,03%
19	326	417 782 764	205	10 280 996	63%	2,5%	0,02%
21	277	1 028 434 808	131	17 936 426	47%	1,7%	0,02%
23	169	132 513 145	115	2 985 857	68%	2,3%	0,03%
25	152	256 767 964	76	3 541 123	50%	1,4%	0,01%
Riket	5 600	83 777 618 798	2 684	485 956 422	48%	0,6%	0,03%
Riket utom SKM01	4 006	14 773 798 807	2 189	138 198 038	55%	0,9%	0,03%

Till följd av revision görs genom omprövning drygt 5 000 ändringar och utreds beloppsmässigt inkomster/avdrag på drygt 80 miljarder kronor. I nästan hälften av fallen påförs skattetillägg – vid skattemyndigheten i Stockholm (SKM01) dock endast i 31 procent av fallet mot 55 procent för övriga skattemyndigheter. Också

beloppsmässigt ligger skattemyndigheten i Stockholm lågt. Skillnaden kan bero på att man vid revision vid skattemyndigheten i Stockholm inte i samma utsträckning än vid andra skattemyndigheter vid kontrollen finner fel som innebär att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter eller kan det bero på en annan tillämpning av skattetillägg vid skattemyndigheten i Stockholm.

Skattetilläggen i förhållande till det ändrade beloppet utgör mindre än en procent. I förhållande till ändringsbeloppet är skattetilläggen således helt obetydliga.

Antalet skattetilläggsfall vid revision inkomstskatt – knappt 3 000 – kan jämföras med antalet skattetillägg år 2000 när den skattskyldige lämnat deklaration vid den årliga taxeringen cirka 15 000 fall eller skönstaxerats i avsaknad av sådan deklaration cirka 30 000 fall.

3.6 Skattetillägg inkomsttaxeringen – för olika skattskyldiga

3.6.1 Juridisk form, deklarationsformulär och branscher

Beskrivningen ovan har till stor del berört olika kontrollformer och skillnader i utförandet vid olika skattemyndigheter. Vi ska i det följande i stället se på skattetillägg mer från den skattskyldiges utgångspunkt – juridisk form och vilka formulär som använts etc.

För den årliga taxeringens beslut om skattetillägg är det möjligt att studera fördelningen mellan fysisk och juridisk person.

32 Tabell. Skattetillägg vid den årliga taxeringen 1992-2001

		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Antal	Fysiska personer	29 657	32 112	36 036	30 777	45 617	37 516	39 056	41 702	39 369	42 825
	Juridiska personer	7 081	7 927	7 500	6 426	5 479	7 575	6 254	5 135	3 981	4 809
	Summa	36 738	40 039	43 536	37 203	51 096	45 091	45 310	46 837	43 350	47 634
	Andel fysiska personer	81%	80%	83%	83%	89%	83%	86%	89%	91%	90%
		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Belopp, Mkr	Fysiska personer	501	496	509	458	595	625	755	797	916	1 288
	Juridiska personer	139	164	117	141	207	164	175	256	189	280
	Summa	640	660	626	599	802	789	930	1 053	1 105	1 567
	Andel fysiska personer	78%	75%	81%	76%	74%	79%	81%	76%	83%	82%
		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Genomsnitt, kr	Fysiska personer	16 893	15 446	14 125	14 881	13 043	16 660	19 331	19 112	23 277	30 069
	Juridiska personer	19 630	20 689	15 600	21 942	37 781	21 650	27 982	49 854	47 414	58 121

Andelen av det antal skattetillägg som påförs fysiska personer ökar trendmässigt. När det gäller belopp är den andel som påförs fysiska personer i stort sett oförändrad. Det genomsnittliga skattetillägget har för både fysiska och juridiska personer ökat kraftigt de senaste tre åren.

Tabellen ovan innefattar även fall av skönstaxering. I tabellen nedan har omfattningen av skönstaxering särredovisats.

33 Tabell. Antal skattetillägg vid årlig taxering 2000-2001, fysisk och juridisk person, med särredovisning av skattetillägg vid skönstaxering

Fysisk person	2000	2001
Skrivbordsgranskning/revision	12 226	13 374
Skönsbeskattning	27 143	29 451
Summa	39 369	42 825
<i>Andel skattetillägg vid skönsbeskattning</i>	69%	69%

Juridisk person	2000	2001
Skrivbordsgranskning/revision	1 201	1 482
Skönsbeskattning	2 780	3 327
Summa	3 981	4 809
<i>Andel skattetillägg vid skönsbeskattning</i>	70%	69%

Som framgår svarar skönsbeskattningen vid årlig taxering³⁹ för cirka 70 procent av antalet skattetillägg. Och beloppsmässigt räknat är naturligtvis den andelen mycket större eftersom skönsbeskattningen avser hela förvärvskällan medan andra höjningar avser delar av inkomst eller avdrag.

Om vi då ser till den mindre biten antals- och beloppsmässigt, nämligen de skattetillägg vid den årliga taxeringen som sker som ett utflöde av deklara-tionsgranskning och i några fall revision är de flesta av skattetilläggen förhållandevis små.

34 Tabell. Antal och andel av skattetillägg för oriktig uppgift fördelade på beloppsintervall vid årlig taxering och vid olika storlek på skattetillägget år 2001

Antal skattetillägg					
År 2001	0-10 tkr	10-50 tkr	50-100 tkr	>100 tkr	Summa
Fysisk person	11 714	1 452	116	92	13 374
Juridisk person	884	443	70	85	1 482
Totalt	12 598	1 895	186	177	14 856

Andel skattetillägg i intervallet för fysisk resp. juridisk person					
År 2001	0-10 tkr	10-50 tkr	50-100 tkr	>100 tkr	Summa
Fysisk person	88%	11%	1%	1%	100%
Juridisk person	60%	30%	5%	6%	100%
Totalt	85%	13%	1%	1%	100%

Skattetilläggen vid skrivbordsgranskning är beloppsmässigt mindre för fysiska personer än juridiska personer. För juridiska personer är cirka 40 procent av alla skattetillägg större än 10 000 kronor. Motsvarande andel för fysiska personer är cirka 12 procent.

De flesta beslut på skattemyndighetens initiativ fattas inom ramen för den årliga

³⁹ Totalt sett för inkomstbeskattningen utgör andelen skattetillägg vid skönsbeskattning 54 procent, se tabell 20, avsnitt D.

taxeringen och en och samma deklaration kan bli föremål för flera ändringar. Tabellen nedan visar *antalet ändringar* fördelade dels på de olika deklara-tionsformulären och dels på olika ändringsorsaker.

35 Tabell. Antal ändringar i deklarationer vid den årliga taxeringen. För år 2001 i procent av de olika deklara-tionsformulären

ÄNDRINGSORSAK	1999	2000	2001	2001					Alla deklara-tioner
				FD	SD1	SD2	SD3	SD4	
Summa revision	1 293	1 802	639	0,00%	0,00%	0,10%	0,00%	0,00%	0,00%
Skrivbordsgranskning	272 296	259 957	305 683	2,80%	10,10%	2,80%	2,60%	0,30%	4,00%
Beräknings- eller överföringsfel	51 279	42 512	51 094	0,40%	2,00%	0,20%	0,40%	0,00%	0,70%
Skönstaxering	67 720	61 267	72 137	0,50%	2,50%	1,50%	0,80%	3,40%	1,00%
Summa på skatte-myndighetens initiativ	392 588	365 538	429 553	3,70%	14,60%	4,60%	3,90%	3,60%	5,70%
Summa övriga beslut	82 213	81 765	86 558	0,60%	3,50%	2,30%	0,70%	0,20%	1,10%
Totalt antal ändrade deklarationer	474 801	447 303	516 111	4,30%	18,10%	6,80%	4,60%	3,80%	6,80%
ÄNDRINGSFREKVENNS	1999	2000	2001	FD	SD1	SD2	SD3	SD4	Alla deklara-tioner
Antal deklarationer	7 378 165	7 471 261	7 584 773	5 727 939	1 332 273	305 391	87 615	131 555	7 584 773
Ändrade på skatte-myndighetens initiativ	5,30%	4,90%	5,70%	3,70%	14,60%	4,60%	3,90%	3,60%	5,70%
Andra ändringar	1,10%	1,10%	1,10%	0,60%	3,50%	2,30%	0,70%	0,20%	1,10%
Total ändringsfrekvens	6,40%	6,00%	6,80%	4,30%	18,10%	6,80%	4,60%	3,80%	6,80%

FD = Förenklad deklaration för fysisk person

SD1=Särskild självdeklaration för fysisk person

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

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

SD4 = Näringsuppgifter för handelsbolag

Den utan jämförelse vanligaste ändringsorsaken är skrivbordsgranskning. Blankett SD1 är det formulär som relativt sett har flest ändringar – 18 procent – och är tillika också det formulär som relativt sett har flest skönstaxeringar.

I vilken utsträckning ”drabbas” olika deklara-tionsformulär av *skattetillägg* när man skönstaxerar eller ändrar i deklarationen?

En särskild datakörning⁴⁰ – och avseende taxeringen år 2000 – har gjorts. Med ledning av uppgifterna har skapats nedanstående tabell.

⁴⁰ Verksamhetsstöd, anteckningsdokument 2002-04-08 Statistik avs. skattetillägg taxeringsåret 2000. Statistiken utläst genom script och är en bruttoredovisning. Siffrorna är något högre än den officiella statistiken beroende på att de omprövningar som skett under taxeringsperioden (borttag av vissa skönstaxeringar) inte kommit med.

36 Tabell. Skattetillägg vid årlig taxering (både vid skönstaxering och vid oriktig uppgift) avseende taxeringsåret 2000 fördelning på deklarationsformulär

Blankett	Antal	Andel av totalantal	Andel av deklara- tionerna	Belopp	Andel av totalbelopp	Genomsnittligt skattetilläggs- belopp, kr	Antal deklarations- formulär
FD	8 633	19%	0,15%	36 970 565	3%	4 282	5 650 101
SD1	32 791	72%	2,50%	887 155 298	80%	27 055	1 313 227
SD2	3 550	8%	1,22%	177 341 965	16%	49 955	291 985
SD3	136	0%	0,16%	9 127 062	1%	67 111	84 469
SD4	215	0%	0,16%	1 780 259	0%	8 280	131 479
Total	45 325	100%	0,61%	1 112 375 149	100%	24 542	7 471 261

Det är blankett SD1 som antals- och beloppsmässigt totalt dominerar skattetilläggen. Det genomsnittliga skattetillägget för fysisk person skiljer sig väsentligt beroende på om det är blankett FD eller blankett SD1 som använts. En viktig förklaring till detta är att när en person som lämnat FD skönstaxeras omklassificeras den till blankett SD1. SD1 rymmer alltså alla skönstaxeringar av fysiska personer.

Därför är det mer intressant att se i vilken utsträckning det är fråga om skattetillägg för oriktig uppgift när man ändrar i deklARATIONEN.

37 Tabell. Skattetilläggens fördelning på olika deklarationsformulär, oriktig uppgift, taxeringen 2000

Blankett	Antal SKT	Andel av summa antal	Andel av deklara- tionerna	Belopp	Andel av summa belopp	Genomsnittligt skattetilläggs- belopp, kr	Antal deklarations- formulär
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	14 321	100%	0,19%	142 286 383	100%	9 936	7 471 261
Skattetillägg totalt	45 325			1 112 375 149			
Andel oriktig uppgift	32%			13%			

Oriktig uppgift svarade för drygt 30 procent av antalet skattetillägg och för cirka 13 procent av skattetilläggsbeloppet. Antalsmässigt berörs flest FD av 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 dem som inte har näringsverksamhet (FD). Cirka fem procent av alla deklARATIONER ändrades år 2000 på skattemyndighetens initiativ men endast två promille av deklARATIONERNA fick skattetillägg för oriktig uppgift, vilket således motsvarar knappt fyra procent av de ändrade deklARATIONERNA.

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

Vi har försökt undersöka om det finns skillnader vad gäller skattetillägg för olika branscher. En sådan undersökning är emellertid mycket vanskelig av två anledningar. En anledning är att många företag är vilande eller har av annat skäl inte åsatts SNI-kod. Vidare kan skillnaderna bero på inriktningen av kontrollen. Med tillgängligt material har vi emellertid inte funnit några uppseväckande resultat vid en sådan undersökning. Nedan återges resultaten för företag med åsatt SNI-kod i några branscher som ofta nämns i skattekontrollsammanhang.

38 Tabell. Andelen företag med SNI-kod i några branscher som fått skattetillägg vid inkomsttaxeringen något av åren 2000-2001

SNI-kod	Näringsgren	2001	2000+2001		Frekvens 2000+2001		Genomsnitt
		Antal SNI	Summa antal ST	Summa belopp ST	Summa antal ST / Antal SNI	Summa belopp ST / Antal SNI	Summa belopp / Summa antal
45xxx	Byggnadsverksamhet	73 875	2 695	61 426 279	3,60%	831	22 793
	- varav						
451xx	Mark	8 708	257	5 837 504	3,00%	670	22 714
452xx	Byggnad	26 631	958	24 170 674	3,60%	908	25 230
453xx	Ledning	19 142	563	13 927 235	2,90%	728	24 738
454xx	Snickeri, glas, målning	17 831	878	16 699 266	4,90%	937	19 020
455xx	Uthyrning byggnadsmaskiner	1 563	39	791 600	2,50%	506	20 297
55300	Restauranger	28 521	937	48 512 632	3,30%	1 701	51 774
60220	Taxi	11 763	450	9 579 311	3,80%	814	21 287
93021	Frisörer	15 767	238	3 126 277	1,50%	198	13 136
74111	Advokater	5 260	119	7 972 726	2,30%	1 516	66 998
74120	Revision, redovisning	20 605	323	11 534 312	1,60%	560	35 710
Alla företag med SNI-kod					3,10%	1 212	39 574

Avvikelserna mellan olika branscher är förhållandevis små. Av tabellen framgår att advokater och de som sysslar med redovisning också får skattetillägg.

3.6.2 Skattetillägg – specifikation på olika delposter i deklARATIONEN

Vad är det då i den vanliga inkomstdeklARATIONEN som resulterar i skattetillägg? Nedanstående tabell visar resultatet av en speciell datakörning⁴¹.

⁴¹ Verksamhetsstöd, anteckningsdokument 2002-04-08 Statistik avs. skattetillägg taxeringsåret 2000. Statistiken utläst genom script och är en bruttoredovisning. Siffrorna är något högre än den officiella statistiken beroende på att de omprövningar som skett under taxeringsperioden (borttag av vissa skönstaxeringar) inte kommit med.

39 Tabell. Skattetillägg oriktig uppgift vid taxering 2000 fördelade på underlag (olika delposter i beslutsredovisningen)

	Inkomstslag / avdrag	Antal	Andel av total
1a	Kontant bruttolön	624	
1b	Kostnadsersättningar	8	
2a	Resor t/f arbetet	169	
2b	Tjänsteresor	19	
2c	Dubbel bosättning m.m.	106	
2d	Övriga kostnader	212	
3a	Allm. pension. Tjänstepension	17	
3b	Priv. pens. förs m.m.	18	
4a	Andra skattepliktiga ersättningar	13	
4b	Periodiskt understöd	1	
4c	Inkomst av hobby	33	
A	Summa Inkomst av tjänst	1 220	8%
	Inkomst av aktiv näring, enskild näringsverksamhet	685	
	inkomst av aktiv näring, handelsbolag	169	
B	Summa Inkomst av näringsverksamhet	854	6%
	Pensionssparande	246	
	U-skott aktiv näringsverksamhet, kvittning	62	
	Periodiskt understöd m.m.	1	
C	Summa Allmänna avdrag	309	2%
D	Summa Skattetillägg som avser taxerad förvärvsinkomst (A, B eller C ovan) men som inte specificerats närmare vid beslutsredovisningen	809	5%
Totalt för taxerad förvärvsinkomst (fysiska personer)		3 192	21%
E	Summa Inkomst av näringsverksamhet SD2+SD3 (jur. pers.)	1 010	7%
F	Summa Inkomst av kapital	7 901	52%
	Underskott av tjänst	9	
	Underskott av näringsverksamhet/tjänst	586	
	Underskott av näringsverksamhet, SD2+SD3	942	
G	Summa Underskott	1 537	10%
	Småhus	265	
	Hyreshus, lokal, industri	46	
H	Summa Fastighetsskatt	311	2%
I	Summa Förmögenhetsskatt	98	
	Särskild löneskatt pensionskostn, anställd.	168	
	Särskild löneskatt pensionskostn., egen	13	
J	Summa Särskild löneskatt	181	1%
K	Summa Avkastningsskatt	11	0%
L	Summa Expansionsmedelsskatt	6	0%
M	Summa Mervärdesskatt	906	6%
TOTAL		15 153	100%

Av de skattetillägg som påförts när skattskyldig lämnat deklaration svarar kapitalområdet för drygt 50 procent, och näringsverksamhet för 23 procent varav enbart

underskotten svarar för 10 procent. Sannolikt är andelen som belöper på näringsverksamhet högre beroende på den osäkerhet som finns i tabellen vad gäller delposten D (se vidare nedan).

Trots den stora mängden löntagare med tjänsteinkomst (cirka 8 miljoner kontrolluppgifter avseende lön år 2001) svarar inkomstslaget med alla dess avdrag för blott 1 220 stycken skattetillägg eller åtta procent av antalet skattetillägg för oriktig uppgift.

Av tabellen ovan framgår att skattetillägg påförts i 265 fall för oriktig uppgift avseende fastighetsskatt för småhus. Det torde röra sig om skattskyldiga som köpt eller sålt fastighet och inte lämnat korrekt uppgift om rätt innehavstid eller att man använt ett deklarationsprogram i stället för att använda den förtryckta deklarationsblanketten och då inte tagit med uppgift om innehav av småhus.

Ospecificerad redovisning av underlag

Inkomst av tjänst, inkomst av näringsverksamhet och allmänna avdrag summeras till begreppet taxerad förvärvsinkomst. Vid beslutsredovisningen finns 809 stycken skattetillägg där granskaren inte specificerat beslutet närmare utan endast höjt den taxerade förvärvsinkomsten (summa D). Det betyder att specifikationen på delposter inte är fullständig. Specifikationen är till för att få rätt beräkning av avdraget för allmän pensionsavgift och grundavdrag/särskilt grundavdrag. Det innebär att de 809 ospecificerade underlagen kan avse dels sådana höjningar som det inte finns specifikation för t.ex. inkomst av passiv näringsverksamhet och som fått helt korrekt beräknade skattetillägg och dels sådana höjningar som det finns specifikation för men som handläggaren av någon anledning inte har specificerat och som då kan få ett för högt beräknat skattetillägg.

Manuella skattetillägg

Innan vi går vidare bör nämnas att det finns manuella skattetillägg, 1 231 stycken. En beräkning av skattetillägg måste göras manuellt när skatten beräknats manuellt t.ex. vid ackumulerad inkomst eller avräkning av utländsk skatt. Manuell beräkning av skattetillägg är även nödvändig i de fall den skattskyldige är sambeskattad p.g.a. förmögenhet och den manuellt beräknade skatten finns för någon av de sambeskattade även om den skattskyldige inte själv har någon manuellt beräknad skatt.

De manuella skattetilläggen skulle egentligen vara fördelade på de olika andra delposterna i tabellen ovan. Det innebär att tabellen ovan bara innehåller de fall när skattetillägg låtit sig beräknas maskinellt i det centrala systemet. Det troliga är att fördelningsskattetilläggen i huvudsak berör näringsverksamhet.

För beräkning av underlag för skattetillägg finns ett hjälpprogram. Hjälpprogrammet är endast tillämpligt för inkomst av aktiv näringsverksamhet. Hjälppro-

grammet gör ingen beräkning av själva skattetilläggsbeloppet utan av underlagen för skattetillägg som sedan registreras i beslutsredovisningsrutinen. Därefter kan det program för beräkning av skattetillägg som finns i det centrala systemet beräkna själva skattetilläggsbeloppet.

Många olika poster kan inverka på beräkningen av skattetillägg

Beräkningen av skattetillägg är i några fall komplicerade och detta beror på att ett hundratal poster kan inverka på slutresultatet⁴². Slutresultatet av skattetilläggsberäkningen kan därför någon gång också bli förvånande. Sålunda kan nämnas att slutresultatet i sällsynta fall kan bli – t.ex. i det fall skattetillägg ska utgå med 20 procent – att skattetillägg debiteras med 40 procent eller, för att ta ett annat exempel, att för en förmögen person effekten blir att skattetillägg inte debiteras. I de flesta fall handlar det om att sambeskattning av förmögenhet finns och att begränsning av skatt tillämpas. Detta väcker naturligtvis frågan om skattetillägg skulle kunna uttas på annat underlag än den beräknade skatten till följd av felaktigheten. Skattetillägg skulle exempelvis kunna beräknas schablonmässigt enbart på underlaget (beloppet av oriktig uppgift) dvs. utan hänsyn till slutlig skatt och sambeskattning av förmögenhet. Skattetilläggskommittén har dock ansett att detta inte är en framkomlig väg.

Att säga på vad och till vilka belopp som skattetillägg belöper på olika delposter låter sig egentligen inte göras. En utläsning har gjorts av vissa underlag för skattetillägg vid den årliga taxeringen år 2000 och på dessa har olika schablonmässiga skattesatser tillämpats. Resultatet framgår av nedanstående tabell.

40 Tabell. Antals- och beloppsmässig fördelning av underlag för skattetillägg vid taxeringen år 2000.

	Antal	Belopp
Inkomst av kapital	52%	25%
Taxerad förvärvsinkomst dvs. fysiska personers inkomst av tjänst, näringsverksamhet och allmänna avdrag	21%	16%
Underskott i näringsverksamhet eller tjänst för fysiska personer	4%	2%
Juridiska personers inkomst av näringsverksamhet	7%	26%
Underskott juridiska personers inkomst av näringsverksamhet	6%	23%
Fastighetsskatt	3%	2%
Förmögenhetsskatt	1%	0%
Avkastningsskatt	0%	0%
Särskild löneskatt	1%	4%
Mervärdesskatt	6%	2%
Expansionsmedelsskatt	0%	0%
Totalt	100%	100%

Not. Eventuella skillnader mot tidigare tabell beror på avrundningsdifferenser

⁴² I det förslag som Skattetilläggsutredningen lagt fram ska skattetillägg göras beroende inte bara inkomstskatt utan även de egenavgifter m.m. som följer av den oriktiga uppgiften. RSV beräknar att det ytterligare antal poster som måste medtas för att göra beräkningarna kan utökas med så många som 300 stycken.

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.

I nedanstående tabell har antalet skattetillägg uppskattats och det sålunda uppskattade antalet har relaterats till antalet höjningar (ändringspunkter) vid skrivbordsgranskning och revision vid taxeringen år 2000 för blankett FD och SD1 dvs. för fysiska personer.

41 Tabell. Skattemyndighetens höjningar av inkomsttaxering vid skrivbordsgranskning för fysiska personer (FD och SD1) och revision i relation till uppskattat antal skattetillägg, tax 2000.

	Antal ändrings- punkter	Uppskattat antal skattetillägg	Skattetillägg / Summa	Skattetillägg / ändr. punkter
Tjänst ¹⁾	114 134	1 775	15%	1,6%
Allmänna avdrag	6 058	450	4%	7,4%
Kapital	105 092	8 580	71%	8,2%
Näring ¹⁾	28 547	1240	10%	4,3%
Summa	253 831	12 045	100%	4,7%

1) Skattetillägg på underskott eller fördelning av underskott (951 st.) ej medräknade

För fysiska personer är det vanligast att få skattetillägg avseende kapital.

I genomsnitt ger en höjning av inkomsttaxeringen för fysisk person vid årlig taxering (skönstaxeringsfallen ej medräknade) skattetillägg i fem procent av fallen. I relation till antalet höjningar är det vanligast med skattetillägg i inkomstslaget kapital medan det är väsentligt mindre vanligt förekommande med skattetillägg i inkomstslaget tjänst. Anmärkas bör att småändringar inte föranleder skattetillägg varför "sannolikheten" att få skattetillägg vid en större ändring är högre än de procentsatser som anges i tabellen. För detta har utförligt redovisats i tidigare avsnitt.

3.6.3 Skattetillägg efter olika procentsatser

Skattetillägg kan – beroende på om det finns kontrollmaterial eller om det är fråga om ett periodiseringsfel påföras efter annan skattetilläggs taxa är den normala – 40 procent för inkomstskatt och 20 procent för övriga skatter.

Säkra uppgifter saknas om i vilken utsträckning skattetillägg vid inkomstbeskattningen påförs efter de olika procentsatserna (40-20-10). Vid en överslagsmässig beräkning uppskattas skattetillägg vid taxeringen år 2000 ha utgått efter högsta

procentsatsen⁴³ i 71 procent av fallen, efter den mellersta procentsatsen i 28 procent av fallen och slutligen efter lägsta procentsatsen i 1 procent av fallen.

3.6.4 Kontrollsatsningar i inkomstlaget kapital ger många skattetillägg

Som framgått ovan avser cirka hälften av skattetilläggen vid årlig taxering när deklaration lämnats inkomstlaget kapital. Detta är en följd av ett kraftigt ökat uppgiftslämnande inom kapitalområdet och skattemyndigheternas kontrollsatsningar. Bakgrunden till kontrollsatsningarna är följande:

Ett stort antal utlandsbaserade aktiefonder marknadsförs och säljs genom svenska banker och fungerar för den enskilde spararen på i princip samma sätt som Sverigebaserade fonder. Utlandsbaserade fonder omfattas dock inte av kontrolluppgiftsskyldigheten när en andel avyttrats. Detta innebär att den eventuella reavinsten inte är känd av skattemyndigheten när deklaraionsblanketterna skickas ut och att denna därför heller inte är förtryckt. Eftersom sparandet i utlandsfonder är omfattande samtidigt som beskattningen helt bygger på deklaranternas eget uppgiftslämnande beslutade RSV 1998 att uppgifter om avyttringar som skett under 1997 och 1998 skulle inhämtas från förvaltarna av dessa fonder. När efterföljande kontroller visade att reavinst till betydande belopp aldrig redovisats i lämnade självdeklarationer inhämtades kontrolluppgifter även efterföljande år. Reglerna för uppgiftslämnande för utländska aktiefonder m.m. har ändrats så att kontrolluppgifter lämnas år 2002.

I betänkandet skattetillägg m.m. föreslås att den skattskyldige skall befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig a) med hänsyn till uppgiftens art eller b) någon annan särskild omständighet. I betänkandet redovisas inte något exempel på vare sig a) eller b).

En utvärdering har gjorts av resultaten från kontrollen av aktiefonder.⁴⁴ Resultaten är av stort intresse. Bl.a. ifrågasätts om det är möjligt att informera bort problemen. Men resultaten är därmed av intresse även för den framtida tillämpningen av befrielseregeln ovan. Eller annorlunda uttryckt – om den skattskyldige fått särskilt information men ändå utelämnar inkomst i sin deklaration – är ett sådant utelämnande då ursäktligt? Därtill kommer frågan om man bara ska utgå från uppgiftens art eller om man ska göra skillnad mellan olika skattskyldiga? Ska exempelvis göras någon skillnad i skattetilläggshänseende mellan olika skattskyldiga så att större krav ställs på näringsidkare och förmögna personer medan löntagare som inte bryr sig om att sätta sig in i regelsystemet ska befrias? Den omständigheten att alla deklaranter fr.o.m. år 2003 kommer att få förtryckta uppgifter ändrar i sak inte på frågeställningen. Resultaten från utvärderingen kan sammanfattas i nedanstående tabell.

⁴³ Vid årlig taxering förekommer också mervärdesskatt så procentsiffrorna är inte i alla fall 40/20/10 procent.

⁴⁴ Skatteavdelningen, utvärderingsenheten, Mats Andersson, Skatteekonomiskt meddelande nr 24, 2002-01-11

42 Tabell. Andel odeklarerade kapitalinkomster bland deklaranter med olika förutsättningar

Deklaranternas förutsättningar	Andel som ej deklarerat inkomsten
Blankett FD	46
Blankett SD	12
Har förmögenhet	24
Saknar förmögenhet	44
Har näringsverksamhet	8
Saknar näringsverksamhet	43
<u>Blankett FD</u>	
fått förtryckt K4 från förvaltare	47
Inte fått förtryckt K4 från förvaltare	46
<u>Blankett SD</u>	
fått förtryckt K4 från förvaltare	9
Inte fått förtryckt K4 från förvaltare	17

Nedan återges utvärderingsresultaten som hämtats från rapportens sammanfattning.

”I deklARATIONEN FÖR 1999 ÅRS INKOMSTER LÄT 41 PROCENT BLI ATT REDOVISA SÅLDA UTLANDSFONDER. DET VISAR RESULTATET AV DEN SÄRSKILDA KONTROLL AV DESSA FONDER SOM SKATTEMYNDIGHETERNA GENOMFÖRT FÖR TREDJE ÅRET I RAD. EN JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE ÅRS RESULTAT VISAR ATT ANDLEN ODEKLARERADE FÖRSÄLJNINGAR INTE MINSKAT SEDAN KONTROLLERNA INLEDDES. DETTA TROTS ATT OMFATTANDE INFORMATIONSSINSATSER HAR GENOMFÖRTS OCH ATT PROBLEMET FÅTT ETT INTE OBETYDLIGT UTRYMME I MEDIERNA. KONTROLLEN VISAR OCKSÅ ATT DET FRÄMST ÄR DEKLARANTER SOM ANVÄNDER DEN FÖRENKLAD E DEKLARATIONSBLANKETTEN MED FÖRTRYCKTA UPPGIFTER SOM INTE DEKLARERAT SINA FONDFÖRSÄLJNINGAR. AV DEM UTELÄMNAD E 46 PROCENT FÖRSÄLJNINGARNA I SINA DEKLARATIONER, MEDAN 12 PROCENT AV DEM SOM ANVÄNDE DEN SÄRSKILDA DEKLARATIONSBLANKETTEN UNDERLÄT ATT GÖRA DET.

Två av resultaten är av särskilt intresse. Dels att andelen oredovisade vinster är fortsatt hög det tredje året efter att kontrollerna inleddes, dels att de kategorier som i hög grad utelämnat vinsterna är sådana som kan förväntas ha låg kunskap om skattereglerna eller låg motivation att informera sig om dessa.

Att andelen oredovisade vinster inte minskat över de tre jämförda åren tillsammans med det faktum att betydande resurser lagts ned på att informera om problemet, och att även massmedia uppmärksammat det, tyder på att en stor del av försäljningarna utelämnats omedvetet i deklARATIONERNA.

Det första året kontrollerna mot denna sparform inleddes gick ingen information om detta ut till allmänheten. Det gjordes däremot för de två efterföljande åren. Trots detta märks alltså ingen minskning i andelen utelämnade vinster i deklARATIONERNA.

Ett ytterligare stöd för att försäljningarna utelämnats omedvetet ger konstaterandet att de kategorier som i hög grad utelämnat försäljning av utlandsfonder är sådana som i många fall inte ser någon anledning att hålla sig informerade om gällande skatteregler. Detta kan antas gälla för en stor del av dem som deklarerar på den förenklade deklaraTIONSBLANKETTEN. För den oinvidge är skillnaden liten mellan utlandsregistrerade fonder och svenskregistrerade. Det ligger nära till hands att förmoda att många som deklarerar på den förenklade blanketten utgår från att alla uppgifter redan är ifyllda. De saknar ofta också motivation att ta reda på vad som gäller och har uppenbarligen inte noterat att RSV i förväg aviserat om kontroller på området. De som deklarerar på den särskilda blanketten och själva måste fylla i alla uppgifter tvingas däremot söka information.

En annan skillnad som kan ha sin förklaring i kunskaper är den mellan skattskyldiga med förmögenhet och skattskyldiga utan. Skattskyldiga med skattepliktig förmögenhet har redovisat sina försäljningar i betydligt högre omfattning än övriga. Av skattskyldiga med förmögenhet är det 24 procent som inte redovisat försäljningen av utlandsfond, medan motsvarande andel bland dem utan förmögenhet är 44 procent.

En tänkbar förklaring till att förmögenheten har betydelse är att personer med större tillgångar i regel har mera erfarenhet av olika sparformer, och därmed bättre kunskaper om vilka skatteregler som gäller för dessa, än övriga personer.

Ännu ett exempel på att skillnader i kraven på aktivitet från deklarantens sida kan ha betydelse i sammanhanget är jämförelsen mellan näringsidkare och icke näringsidkare. Bland näringsidkarna som ofta har komplicerade deklaraTIONER var det bara 8 procent som inte redovisade sina vinster av utlandsfonder, medan det bland övriga skattskyldiga var 43 procent som inte gjorde det.

En viktig skillnad mellan näringsidkare och övriga skattskyldiga handlar således om kraven på uppgiftslämnandet. För näringsidkare bygger taxeringen i mycket högre grad på uppgifter som de själva lämnar än vad den gör för övriga, som i regel får sin taxering fastställd utifrån förtryckta uppgifter. Många näringsidkare har också professionell hjälp vid upprättandet av deklaraTIONERNA. Det är därmed mycket troligt att den stora skillnaden mellan kategorierna är en följd av skillnaden i kraven på uppgiftslämnandet. Bland näringsidkare finns en mycket större medvetenhet om och erfarenhet av kraven på uppgiftslämnandet. De flesta löntagare är däremot vana vid att uppgifterna redan är kända av skattemyndigheten och att deras insats inskränker sig till ett godkännande av riktigheten i dem.

Värt att notera i sammanhanget är också att skattskyldiga med näringsverksamhet skiljer sig åt i förhållande till övriga skattskyldiga som redovisat på den särskilda deklaraTIONERNA. Bland de som redovisat på den särskilda blanketten men

inte bedriver näringsverksamhet är det 17 procent som inte redovisat försäljning av utlandsfond. Att jämföra med motsvarande andel bland näringsidkarna, 8 procent.

Resultaten av uppföljningen tyder också på att ganska enkla informationsinsatser påverkar beteendet hos dem som deklarerar på den särskilda deklara-tionsblanketten. Deklaranter som använder den förenklade deklara-tionsblanketten tycks däremot vara betydligt svårare att påverka genom information.

Det är en slutsats som kan dras från en jämförelse mellan deklara-nter som fått den deklara-tionsbilaga som används för denna typ av försäljningar (blankett K4) förtryckt av fondförvaltaren och dem som inte fått det. Bland deklara-nter som använt den förenklade blanketten finns ingen säkerställd skillnad mellan dem som fått den förtryckta blanketten K4 och dem som inte fått det. Bland deklara-nter som använt den särskilda deklarationen är dock skillnaden så pass stor att mycket talar för att de påverkats av den information som förmedlats genom denna förtryckta blankett.

Resultaten kan tolkas som så att deklara-nter som använder den förenklade blanketten i hög grad har intagit en passiv hållning gentemot sin deklara-tionsplikt. De senaste decenniernas kraftiga utbyggnad av kontrolluppgiftsskyldigheten och förtryckningen av deklara-tionsblanketter kan ha inneburit att många mer eller mindre sätter likhetstecken mellan skatteplikt och de inkomster som är tryckta på blanketten från Skattemyndigheten. Denna passiviseringstendens tycks däremot inte vara lika stark hos deklara-nter som använder den särskilda deklara-tionsblanketten. Kraven på att själva söka och tillgodogöra sig information om gällande regler är fortsatt höga för denna grupp, vilket gör att den sannolikt är betydligt lättare att upplysa och informera än övriga.”

3.6.5 Påförs skattetillägg vid utelämnad kapitalinkomst?

År 2001 genomförde skattemyndigheterna på nytt ett särskilt kontrollprojekt avseende utlandsbaserade aktiefonder. Alla kontrollerades inte detta år. Den uppföljning som nedan redovisas är ett särskilt slumpmässigt urval om var 100: e skattskyldig som sålt andelar i en utlandsbaserad aktiefond under år 2000.

Resultatet från den kontrollen har använts för att undersöka i vilken utsträckning skattskyldiga påförts skattetillägg i samband med kontrollen.

Tabellen nedan visar antalet och andelarna, av dem som *inte* redovisade vinst av utlandsfond, som påförts respektive inte påförts skattetillägg. (Det totala antalet skattskyldiga med reavinst från utlandsfond var i urvalet 4 162 personer, vilket betyder att 40 procent utelämnade vinsten i deklarationen)

43 Tabell. Skattskyldiga som påförts respektive inte påförts skattetillägg när deklaration rättats till följd av att vinst vid avyttring av utlandsfond utelämnats i deklarationen, taxeringsåret 2001.

	Antal	Andel
Påförts skattetillägg	121	7%
Ej påförts skattetillägg	1 532	93%
Totalt	1 653	100%

Merparten av de personer som fått sin deklaration höjd har inte fått skattetillägg. En stor del av alla taxeringshöjningar uppgick emellertid till mindre belopp. Eftersom befrielsegrunderna medger att mindre belopp (< 5 000 kr) undantas från skattetillägg har de skattskyldiga i tabellen nedan indelats efter storleken på utelämnat belopp. Påpekas bör dock att indelningen nedan endast gäller storleken på utelämnat belopp för utlandsfond. Om den skattskyldige utelämnat även andra inkomster i sin deklaration kan det totala undanhållna beloppet vara större än 5 000 kronor. Om detta vet vi dock inget utifrån detta material.

44 Tabell. Skattskyldiga som påförts respektive inte påförts skattetillägg när deklaration rättats till följd av att vinst vid avyttring av utlandsfond utelämnats i deklarationen, taxeringsåret 2001, fördelning efter utelämnat belopp.

	Utelämnat belopp <5 tkr		Utelämnat belopp >5 tkr	
	Antal	Andel	Antal	Andel
Påförts skattetillägg	4	0%	117	36%
Ej påförts skattetillägg	1 375	100%	210	64%
Totalt	1 379	100%	327	100%

Eftersom befrielsegrunderna även medger att skattskyldiga över eller under en viss ålder undantas från skattetillägg har de med en vinst över 5 000 kronor indelats efter ålder. Denna indelning framgår av tabellen nedan. Mittengruppen (>17 år och < 65 år) omfattas inte av några uppenbara befrielsegrunder.

45 Tabell. Skattskyldiga som påförts respektive inte påförts skattetillägg när deklaration rättats med mer än 5 000 kronor till följd av att vinst vid avyttring av utlandsfond utelämnats i deklarationen, taxeringsåret 2001, fördelning efter ålder.

	<18 år		>17 år och < 65 år		>64 år		Samtliga	
	Antal	Andel	Antal	Andel	Antal	Andel	Antal	Andel
Påförts skattetillägg	2	8%	107	60%	8	6%	117	36%
Ej påförts skattetillägg	23	92%	71	40%	116	94%	210	64%
Totalt	25	100%	178	100%	124	100%	327	100%

Skattemyndigheten har tillämpat befrielsegrunden ålder. De skattetillägg som påförts yngre och äldre kan vara korrekta. Det kan vara fråga om personer som aktivt driver kapitalförvaltning eller på annat sätt har varit ekonomiskt aktiva. Skattetillägg har endast påförts 60 procent av personerna i åldersmittgruppen (>17 år och < 65 år). När det gäller det fel som de skattskyldiga gjort i detta fall av förekommer mycket sällan uppgift i deklarationen som kan föranleda kontroll och än mindre rättelse. Den bedömningen görs här att med en korrekt tillämpning av

skattetilläggsreglerna borde andelen personer i åldersmittgruppen ha påförts skattetillägg i betydligt högre utsträckning (>90 procent).

Detta tyder på en oenhetlig tillämpning även i de allra enklaste skattetilläggsfallen. Därtill bör tilläggas att kapitalkontrollen bedrivits i projektform med styrning genom information för en noggrann och enhetlig kontroll i syfte att göra en ordentlig uppföljning. Uppenbarligen är det svårt att nå inte bara skattskyldiga utan även deklaraionsgranskare med information.

3.7 Skattedeklaration

3.7.1 Skattetillägg efter olika procentsatser

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

Statistik saknas om i vilken utsträckning skattetillägg vid inkomstbeskattningen påförs efter de olika procentsatserna (se dock uppskattning i avsnitt 3.6.3).

När det gäller övriga skatter redovisas nedanstående uppgifter.

46 Tabell. Skattedeklaration. Skattetillägg efter olika "taxa" för skatter som ingår i skattedeklaration 2001

Skattetillägg	Arbetsgivaravgifter			Avdragen skatt			Mervärdesskatt			
	Procentsats	20	10	5	20	10	5	20	10	5
Antal i %	84,1%	15,8%	0,1%	83,7%	16,2%	0,1%	97,3%	0,5%	2,2%	
Belopp i %	89,6%	12,0%	0,0%	86,0%	13,9%	0,0%	95,8%	0,6%	3,7%	
Förändring mot år 2000										
Antal i %	-1,9%	1,9%	0,0%	-2,3%	2,2%	0,0%	-0,7%	-0,2%	0,8%	
Belopp i %	2,8%	-1,0%	-0,2%	3,8%	-3,7%	-0,1%	3,6%	0,0%	-3,6%	

För arbetsgivaravgifter och avdragen skatt tillämpas 10 procentsnivån relativt ofta och 5 procentsnivån sällan. För mervärdesskatten gäller det omvända förhållandet – 10 procentsnivån tillämpas sällan och 5 procentsnivån förhållandevis ofta. Observera att med beloppsandel avses hur stor del av det debiterade skattetilläggsbeloppet som belöper på respektive procentsats. Man bör alltså för lägre skattetilläggstaxa tänka på att det underliggande ändringsbeloppet är två (vid 10%) respektive fyra gånger (vid 5%) större än vad beloppsprocenten i tabellen anger.

Under år 2001 har inträffat en förskjutning, antalsmässigt sett, från fullt skattetillägg (20 procent) till de lägre procentsatserna.

3.7.2 Uppgifter om skattedeklarationen totalt år 2001

I skattedeklarationen redovisas mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Den som är skyldig att avlämna skattedeklaration är i regel en registrerad företagare med F-skattsedel.

Innan vi går in på de olika skatterna lämnas först en översikt för skattedeklarationen totalt.

47 Tabell. Fördelning av skattetilläggen på beloppsintervall år 2001; fysisk och juridisk person, antal och belopp

Antal skattetillägg

År 2001	0-10 tkr	10-50 tkr	50-100 tkr	>100 tkr	Summa	Andel
Fysisk person	29 060	957	31	17	30 065	24%
Juridisk person	85 039	9 954	1 012	490	96 495	76%
Totalt	114 099	10 911	1 043	507	126 560	100%
Andel	90%	9%	1%	0%	100%	

Belopp skattetillägg, kronor

År 2001	0-10 tkr	10-50 tkr	50-100 tkr	>100 tkr	Summa	Andel
Fysisk person	50 015 874	16 309 348	2 156 465	9 058 435	77 540 122	11%
Juridisk person	191 543 367	200 292 742	67 141 019	150 233 535	609 210 663	89%
Totalt	241 559 241	216 602 090	69 297 484	159 291 970	686 750 785	100%
Andel	35%	32%	10%	23%	100%	

Hela 90 procent av antalet skattetillägg understiger 10 000 kronor och mer än tre fjärdedelar av skattetilläggen avser juridisk person. Det framgår inte av tabellen men nämnas kan att för fysisk person understiger skattetilläggen i mer än 80 procent av fallen beloppet 1 000 kronor.

Tio procent av de största skattetilläggen svarar för 65 procent av det totalt debiterade skattetilläggsbeloppet. Nästan 90 procent av detta belopp faller på juridisk person.

48 Tabell. Skattedeclaration. Antal skattetillägg i förhållande till antalet beslut och i förhållande till antalet F-skattskyldiga

SKM	ST vid skönsbeskattning			ST vid ändring > 2 500 kr			Alla skattetillägg		Basuppgifter			Ändr > 2500 kr / antal skattsk.
	ST skönsbes.	ST (skön) / antal skönsbesk. beslut	ST (skön) / antal skattskyldiga	Antal ST	ST / ändringar	ST/F-skattskyldiga	Antal ST	ST/F-skattskyldiga	Antal skönsbesk. beslut	Antal ändringar > 2500 kr	Antal skattskyldiga F-skatt 12/2001	
Kol 1	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8	Kol 9	Kol 10	Kol 11	Kol 12	Kol 13
1	34 433	90%	29,23%	8 213	60%	7,0%	44 954	38,16%	38 080	13 731	117 801	11,66%
5	5 136	86%	16,59%	2 340	49%	7,6%	8 288	26,77%	5 957	4 739	30 962	15,31%
7	4 372	91%	12,06%	2 917	54%	8,0%	8 169	22,54%	4 789	5 378	36 242	14,84%
12	12 083	86%	22,53%	3 947	45%	7,4%	16 945	31,60%	13 977	8 752	53 630	16,32%
14	9 940	91%	14,50%	5 191	54%	7,6%	16 843	24,57%	10 956	9 540	68 549	13,92%
18	2 929	90%	14,09%	2 042	63%	9,8%	5 445	26,19%	3 267	3 226	20 788	15,52%
19	6 640	92%	20,90%	2 800	56%	8,8%	10 194	32,09%	7 243	5 018	31 765	15,80%
21	3 842	86%	16,67%	1 661	47%	7,2%	5 885	25,53%	4 488	3 548	23 050	15,39%
23	2 448	84%	15,29%	995	39%	6,2%	3 718	23,22%	2 909	2 573	16 009	16,07%
25	4 112	88%	21,45%	1 595	61%	8,3%	6 224	32,47%	4 675	2 594	19 171	13,53%
Riket	85 935	89%	20,56%	31 701	54%	7,6%	126 665	30,31%	96 341	59 099	417 967	14,14%
Riket utom SKM01	51 502	88%	17,16%	23 488	52%	7,8%	81 711	27,22%	58 261	45 368	300 166	15,11%

Ett mindre antal skattetillägg 9 029 stycken⁴⁵ berör vare sig skönsbeskattning eller större ändringar t.ex. mindre belopp i vissa fall t.ex. om ett beslut avser flera perioder och beloppen sammantaget överstiger ringa belopp.

Vid skönsbeskattning påförs skattetillägg i nio fall av tio. Antalet skönsbeskattningsbeslut i förhållande till antalet F-skattskyldiga är högt, cirka 20 procent. Skattemyndigheten i Stockholm (SKM01) har när det gäller skönsbeskattning för skattedeclaration (kol 4) – en väsentligt högre frekvens (29 %) än för övriga skattemyndigheter (17 %).

Skattetillägg vid kontroll varierar naturligtvis med kontrollens omfattning. Antalet större ändringar i förhållande till antalet F-skattskyldiga varierar. Skattemyndigheten i Stockholm har en något lägre ändringsfrekvens för större belopp (12 %) än för övriga skattemyndigheter (15 %).

När det gäller hur stor del av större ändringar som föranleder skattetillägg (kol 6) ligger skattemyndigheterna i intervallet 39-61 procent – en betydande spridning som det är svårt att hitta någon orsak till med hänsyn till de stora tal för större ändringar som det ändå är fråga om vid varje skattemyndighet. Det är ju här fråga om ändringar >2 500 kronor (inte räkne- eller skrivfel) på skattemyndighetens initiativ vid skrivbordsgranskning och revision. Det finns tre möjliga orsaker som kan förklara skillnaden a) att man som skrivbordsgranskning/revision kodat andra ändringar b) oenhetlig tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna c) skillnader i inriktning av kontrollen.

I efterföljande två tabeller ser vi på skillnader i tillämpningen vid ändring >2 500 kronor mellan olika kontrollformer – skrivbordsgranskning och revision.

⁴⁵ 126 665-85935-31701=9 031

49 Tabell. Skattedeklaration Frekvensen av skattetillägg vid revision i förhållande till antalet ändringar >2 500 kronor och antalet F-skattskyldiga fysiska och juridiska personer

I	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
	SKM	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST/F-skatt-skyldiga
Kol 1	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	2 945	458 782 995	2 675	79 357 862	91%	17,3%	2,3%
05	1 222	34 494 338	1 071	5 198 504	88%	15,1%	3,5%
07	1 723	73 153 390	1 393	9 208 567	81%	12,6%	3,8%
12	1 693	116 443 702	1 327	16 737 624	78%	14,4%	2,5%
14	2 819	185 987 949	2 249	25 831 575	80%	13,9%	3,3%
18	720	32 663 610	585	5 185 009	81%	15,9%	2,8%
19	871	67 286 302	748	9 479 418	86%	14,1%	2,4%
21	942	48 780 216	759	6 512 841	81%	13,4%	3,3%
23	409	17 618 102	341	2 845 683	83%	16,2%	2,1%
25	629	23 603 959	494	3 296 191	79%	14,0%	2,6%
Riket	13 973	1 058 814 563	11 642	163 653 274	83%	15,5%	2,8%
Riket utom SKM01	11 028	600 031 568	8 967	84 295 412	81%	14,0%	3,0%

Skattetillägg vid revision och större höjningar ligger högt. ”Skattetilläggsantalsprocent” ligger i intervallet 78-91 procent, medan ”skattetilläggsbeloppsprocenten” (kol 7) ligger i intervallet 13-17 procent.

I en region blir alla skillnader (kol 6 och 7 ovan) utjämnade. Om man i stället för varje region beräknar skattetilläggsantalsprocent och skattetilläggsbeloppsprocent framträder skillnaderna tydligare. För att inte kontor med få ändringar ska ge stora spridningsmått har vi begränsat redovisningen till skattekontor med fler än 100 större ändringar vid skrivbordsgranskning.

50 Tabell. Skattekontor med fler än 100 ändringar > 2500 kronor. Lägsta och högsta värde inom regionen andelen skattetillägg i förhållande till ändringar; antal och belopp för revision.

SKM	ST / Antal ändr.		ST / Belopp ändr.	
	Min	Max	Min	Max
01	81%	98%	14%	20%
05	76%	97%	12%	17%
07	64%	93%	9%	19%
12	18%	93%	8%	18%
14	63%	92%	7%	18%
18	71%	93%	12%	15%
19	69%	93%	16%	20%
21	86%	94%	10%	19%
23	88%	95%	18%	19%
25	55%	81%	8%	15%

När det gäller revision har nästan alla skatteregioner en antalsprocent som överstiger 50 procent. Skattemyndigheten i Malmö (SKM12) avviker påtagligt. Det är ett kontor som fattat 84 beslut avseende sex olika skattskyldiga i samma härva med internationell anknytning där de skattskyldiga inte önskat samarbete eller

gjort sig oanträffbara. Skattemyndigheten har därför inte ansett att man kunnat påvisa oriktig uppgift och då ska inte skattetillägg påföras – frågan har noga diskuterats med regionens rättsenhet. Skattetillägg i Sverige påförs nämligen normalt inte om den skattskyldige inte svarar på förfrågan eller på annat sätt omöjliggör utredningen. Det är nämligen skattemyndigheten som ska bevisa att oriktig uppgift föreligger.

Man ska vara försiktig med att dra slutsatser från enbart statistik och vi bedömer att de skillnader som finns i statistiken rörande skattetillägg vid revision i första hand har naturliga förklaringar och inte beror på olikformig hantering av skattetilläggsbeslut i anslutning till revision.

51 Tabell. Skattedeclaration. Frekvensen av skattetillägg vid skrivbordsgranskning i förhållande till antalet ändringar >2 500 kronor och antalet skattskyldiga fysiska och juridiska personer

Skattedekl.	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
	SKM	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST/F-skatt-skyldiga
Kol 1	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
1	10 786	927 912 032	5 496	37 842 396	51%	4,10%	4,70%
5	3 517	197 521 522	1 267	4 338 869	36%	2,20%	4,10%
7	3 655	176 021 569	1 513	4 026 753	41%	2,30%	4,20%
12	7 059	276 503 130	2 586	10 473 106	37%	3,80%	4,80%
14	6 721	350 925 771	2 890	12 799 262	43%	3,60%	4,20%
18	2 506	89 293 160	1 452	4 143 026	58%	4,60%	7,00%
19	4 147	132 008 647	2 033	5 968 277	49%	4,50%	6,40%
21	2 606	93 679 621	893	2 841 621	34%	3,00%	3,90%
23	2 164	68 900 600	649	1 270 520	30%	1,80%	4,10%
25	1 965	71 743 741	1 097	3 354 952	56%	4,70%	5,70%
Riket	45 126	2 384 509 793	19 876	87 058 782	44%	3,70%	4,80%
Riket utom SKM01	34 340	1 456 597 761	14 380	49 216 386	42%	3,40%	4,80%

Skattetillägg vid skrivbordsgranskning ligger väsentligt lägre än vid revision. ”Skattetilläggsantalsprocent” (kol 6) ligger i intervallet 30-58 procent, medan ”skattetilläggsbeloppsprocenten” (kol 7) ligger i intervallet 2-5 procent. SKM23 ligger lägst i bägge avseendena. Om skillnaderna – i första hand för antalsprocenten – beror på olika inriktning på kontrollen, felaktig beslutredovisning eller annan praxis i hanteringen av skattetillägg har inte utretts.

I en region blir alla skillnader (kol 6 och 7 ovan) utjämnade. Om man i stället för varje region beräknar skattetilläggsantalsprocent och skattetilläggsbeloppsprocent framträder skillnaderna tydligare. För att inte kontor med få ändringar ska ge stora spridningsmått har vi begränsat redovisningen till skattekontor med fler än 100 större ändringar vid revision.

52 Tabell. Skattekontor med fler än 100 ändringar > 2500 kronor. Lägsta och högsta värde inom regionen andelen skattetillägg i förhållande till ändringar; antal och belopp för skrivbordsgranskning.

SKM	ST / Antal ändr.		ST / Belopp ändr.	
	Min	Max	Min	Max
01	17%	77%	1%	14%
05	9%	55%	2%	7%
07	21%	53%	1%	6%
12	14%	57%	2%	8%
14	28%	62%	2%	12%
18	50%	72%	2%	8%
19	27%	61%	2%	6%
21	13%	56%	2%	7%
23	3%	79%	1%	3%
25	51%	66%	3%	7%

Skattemyndigheten i Örebro (SKM18) och skattemyndigheten i Luleå (SKM25) har i antalsprocenten små skillnader mellan min- och maxvärden medan motsatsen gäller i övriga regioner. Särskilt stora är skillnaderna mellan olika kontor vid SKM23. Om besluten verkligen är korrekt kodade dvs. det är fråga om skrivbordsgranskning måste det rimligen bero på avsevärda skillnader i kontrollen eller på hanteringen av skattetillägg.

Det finns anledning att sammanfattningsvis jämföra de värden vi nu iakttagit med dem som ovan redovisats för inkomstskatten.

53 Tabell. Inkomstdeklaration och skattedeclaration. Ändringar som beloppsmässigt kvalificerar för skattetillägg; antalet skattetillägg i förhållande till antalet ändringar (antalsprocent) och skattetilläggsbeloppet i förhållande till ändringsbeloppet (beloppsprocent)

Skattetillägg	Antalsprocent	Beloppsprocent
<u>Inkomstskatt, årlig taxering</u>		
Skrivbordsgranskning	7%	0,5%
Revision	58%	2,7%
<u>Inkomstdeklaration, omprövning</u>		
Skrivbordsgranskning	12%	0,3%
Revision	48%	0,6%
<u>Skattedeclaration</u>		
Skrivbordsgranskning	44%	3,7%
Revision	83%	15,5%

Skattedeclarationen och de skatter som redovisas däri ”drabbas” antals- och beloppsmässigt i större utsträckning av skattetillägg än inkomstskatten. En förklaring kan vara deklaraionsformulärets utformning – de skattskyldiga är endast i begränsad utsträckning medvetna om möjligheten att lämna upplysningar vid sidan av deklaraionsformuläret.

Vid revision är antals- och beloppsprocent väsentligt högre än vid skrivbordsgranskning. Det ligger i sakens natur då en revision i regel är både bredare och djupare än en skrivbordsgranskning.

I skattedeklarationen redovisas mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. I bilaga 1 går de olika delposterna igenom. Resultaten sammanfattas i nedanstående tabell:

54 Tabell. Antalsprocent (antal skattetillägg i förhållande till antalet ändringar > 2 500 kronor) för fysisk och juridisk person, för skrivbordsgranskning och revision samt spridningen mellan skatteregionerna. I tabellen har endast medtagits fall där ändringarna är fler än 1 000 stycken

	Fysisk person		Juridisk person	
	Antals-procent: ST / Ändringar	Spridning mellan regioner	Antals-procent: ST / Ändringar	Spridning mellan regioner
Skrivbordsgranskning				
Moms	37%	21-47 %	37%	15-54 %
Arb. avg.	50%	27-63 %	51%	38-65 %
Avdr. skatt	44%	19-61 %	44%	25-60 %
Revision				
Moms	84%	78-90 %	84%	59-98 %
Arb. avg.	86%	77-93 %	74%	-
Avdr. skatt	53%	-	77%	43-97 %

- Antalsprocenten är påfallande lika för fysisk och juridisk person om man ser till skrivbordsgranskning för sig och revision för sig.
- Antalsprocenten är väsentligt högre för revision än för skrivbordsgranskning.
- Det är svårt att utan ingående undersökningar förklara de stora skillnaderna (spridningen) mellan regionerna

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 formlost 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 därefter 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 beskattningsbeslut år	Inkomst-taxering	Mervärdes-skatt	Arbetsgivar-avgifter / avdragen skatt	Avser <u>även</u> skattetilläggsbeslut som borde fattats	Avser <u>endast</u> fattade skatte-tilläggsbeslut	Totalurval eller slumpmässigt 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 genomgången 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 <u>Korrekt påförda skattetillägg avser</u>							
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 representativt.

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 uppberdsdeklARATIONER. 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 ojämnheter 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.

5 Sammanfattning av tillämpningen av skattetilläggsystemet

5.1 Skattetillägg i två fall

Man kan få skattetillägg i två fall. För det första om man trots påminnelse inte deklarerar och inkomsten måste uppskattas skönsmässigt. Kommer deklaration in inom viss tid tas skattetillägget bort. För det andra kan man få skattetillägg om skattemyndigheten i samband med kontrollen finner att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift.

Skattetilläggen är en omfattande hantering inom skattemyndigheterna. Antalet skattetilläggsbeslut år 2001 var drygt 250 000 och detta antal motsvarar en tredjedel av alla beskattningsbeslut på skattemyndighetens initiativ dvs. till följd av skrivbordsgranskning eller revision. Sammanlagt debiterades skattetillägg netto med 2,1 miljarder kronor.

5.2 Skattetillägg vid skönsbeskattning

Den alldeles övervägande andelen skattetillägg avser skattetillägg vid skönsbeskattning. Mer än 60 procent av antalet skattetillägg avser skattetillägg vid skönsbeskattning. Och beloppsmässigt är denna andel ännu större – bortåt 90 procent.

Några få stora skattetillägg kan inverka kraftigt på statistiken. Beloppet för skattetilläggen avseende inkomstskatt ökade med 0,8 miljarder kronor till 1,7 miljarder kronor mellan åren 2000 och 2001. Det beror på några fler riktigt stora skattetillägg vid skönsbeskattning det sistnämnda året. De största 17 skattetilläggen uppgick således till 0,7 miljarder kronor, vilket motsvarar 40 procent av hela det belopp som debiterades år 2001.

Skattetillägghanteringen är en omfattande dvs. resurskrävande hantering när det gäller skönsbeskattningen. Det beror på att skattetilläggsbeslut ofta omprövas därför att den skattskyldige inkommer med ny deklaration eller begär omprövning av skattetilläggsbeslutet.

År 2001 fattades cirka 260 000 skattetilläggsbeslut. En och samma person får ofta flera skattetilläggsbeslut (flera skatteperioder, flera olika skatter). Antalet *skilda* fysiska och juridiska personer som berördes av skattetillägg under något av åren 2000 och 2001 beräknas till cirka 50 000 personer för skattedeklaration och cirka 100 000 för inkomstdeklaration eller sammanlagt 150 000 personer. Uppskattningsvis var det två tredjedelar eller cirka 100 000 personer som fick skattetillägg vid skönsbeskattning.

Den alldeles övervägande delen av dessa fattade beslut var helt korrekta. När det gäller skönsbeskattning i avsaknad av deklARATION påförs dock skattetillägg på ett schablonmässigt sätt inom alla beskattningsområden med ibland stora konsekvenser för de skattskyldiga. Det är svårt att hinna med den stora mängden skattetillägg och samtidigt tillgodose rättssäkerhetskraven i hanteringen.

5.3 Skattetillägg vid oriktig uppgift

År 2001 fattades cirka 70 000 skattetilläggsbeslut avseende oriktig uppgift för alla skatter och avgifter. Antalet skilda fysiska och juridiska personer som berördes var dock endast cirka 25 000 personer. En och samma person kan ha fått skattetillägg avseende flera skatter och avgifter.

Antalet skilda fysiska och juridiska personer som berördes av skattetillägg för respektive skatt år 2001; oriktig uppgift.

Skatteslag	Antal
Arbetsgivaravgifter	9 288
Avdragen skatt	6 955
Mervärdesskatt	9 234
Inkomstskatt årlig taxering	14 856
Inkomstskatt omprövning	15 066
Summa, bruttoantal	55 399
Summa netto antal personer cirka	25 000

Antalet 25 000 motsvarar cirka tre procent av antalet offensiva beskattningsbeslut och en tiondel av antalet skattetilläggsbeslut. Siffran 25 000 kan också jämföras med antalet personer, 1 005 stycken, som år 2001 lagfördes för brott mot skattebrottslagen.

Nio av tio skattetillägg till följd av oriktig uppgift i deklARATIONEN och som upptäckts vid den årliga taxeringen är på mindre än 10 000 kronor. Bland skattskyldiga som deklarerat vid tax 2000 avsåg mer än hälften av alla skattetillägg inkomstslaget kapital. När det gäller inkomstslaget kapital har gjorts en särskild undersökning med ledning av kontrollmaterialet avseende odeclarerade utlandsfonder. Undersökningen visade att skattemyndigheterna påfört skattetillägg endast i 60 procent av de fall man borde ha gjort det. Detta tyder på en oenhetlighet även i de allra enklaste skattetilläggsfallen.

Vid årlig taxering (inkomsttaxeringen år 2000) påfördes för oriktig uppgift avseende inkomstslaget tjänst (inkomster och avdrag av olika slag) knappt 2 000 skattetillägg. Om man även inkluderar alla de fysiska personer som redovisar inkomst av näringsverksamhet och har allmänna avdrag ökar antalet till drygt 3 000 skattetillägg för oriktig uppgift. Antalet är lågt. En del av förklaringen ligger i att granskarna har svårt att påvisa oriktig uppgift bl.a. beroende på att de skattskyldiga i tilltagande utsträckning inte svarar på myndighetens förfrågningar. Många ändringsbelopp är också så små – mindre än 5 000 kronor att de faller

under gränsen för när skattetillägg ska påföras vid inkomsttaxeringen. En annan del av förklaringen är att kontrollens antalsmässiga och beloppsmässiga resultat prioriterats.

Kvalitetsfrågorna

Skattemyndigheter har själva uppmärksammat att det finns kvalitetsbrister i hanteringen av skattetillägg inom myndigheten. Man påför inte alltid skattetillägg för oriktig uppgift när förutsättningarna finns att påföra skattetillägg. Det finns också andra kvalitetsbrister. Det är önskvärt att regelverket rörande skattetillägg tillämpas enhetligt och med högre kvalitet än för närvarande. Det borde vara möjligt att i nuvarande system utforma rutiner som ökar förutsättningarna för en högre beslutskvalitet. Görs ändringar i beskattningen, som beloppsmässigt kvalificerar för skattetillägg eller när befrielsegrunderna tillämpas, bör frågan om skattetillägg bli sakkunnigt bedömd och beslutet tillfredsställande motiverat.

Det finns således behov av högre kvalitet på beslut och motivering vad gäller skattetillägg. Det borde vara möjligt att kunna åstadkomma bättre likformighet och högre kvalitet på skattetilläggsbesluten – det nu sagda gäller särskilt skattetilläggsbesluten för oriktig uppgift vid den årliga taxeringen.

Utredningen har visat att antalet skattetillägg för oriktig uppgift vid den årliga taxeringen ligger i storleksordningen 15 000 beslut. Detta innebär inte särskilt många sådana beslut per skattekontor eller per granskare räknat. Det är inte lätt för den enskilde granskaren att tillämpa regler så sällan.

Granskarna upplever ofta olust i skattetilläggsituationen. Denna kan ha sin grund i bristande utbildning, kunskaper och erfarenhet om skattetillägg men också vid diskussionen med den skattskyldige. Det kan vara svårt att få den skattskyldige att förstå och acceptera skattetillägget, som för honom kan ha stor ekonomisk betydelse.

För granskaren skulle det vara en avlastning om besluten i skattetilläggsfrågan eller hela ärendet kunde läggas på en annan person. Ett färre antal personer skulle då handlägga skattetilläggsbesluten jämfört med idag och de skulle kunna bli mera erfarna och kunniga i skattetilläggsfrågor. Att bara flytta skattetilläggsbesluten kan dock vara problematiskt och leda till dubbelarbete. Mycket talar därför för att hela ärendet bör flyttas till annan person för att man ska få en adekvat utredning och beslutsmotivering redan i beskattningsfrågan. En sådan särskild hanteringsordning för skattetillägg bedöms kunna höja kvaliteten på skattetilläggsbesluten vad gäller bedömning och motivering. Därtill torde kvaliteten på aktanteckningar m.m. kunna öka.

En särskild hanteringsordning för skattetillägg bör också tillgodose önskemålet om att överklagade beskattningsbeslut, som har betydelse för skattetilläggsfrågan, och överklagade skattetillägg omprövas och handläggs inom rimlig tid.

5.4 Orsaker till brister i hanteringen

Det kan finnas anledning att fundera över varför det finns förhållandevis stora brister i tillämpningen av skattetilläggsreglerna. En liten historisk tillbakablick kan också vara på sin plats.

Riksskatteverket uttalade i en rapport⁵⁰ år 1983 följande:

”En analys av det administrativa sanktionssystemet visar att skattetillägg påförs i stor omfattning (mer än 100 000 fall avseende 200-300 milj. kr) och gjorda utvärderingar visar att systemet totalt sett fungerar tillfredsställande. Skattetillägg hanteras efter fastställda rutiner och anvisningar för handläggningen finns utfärdade av riksskatteverket. Systemet bör inte ytterligare differentieras och inte heller kompletteras med subjektiva rekvisit. Detta skulle medföra oacceptabla tillämpningssvårigheter.”

Det bör nämnas att när detta skrevs kryssmarkerade fritidsgranskare i särskild ruta för skattetillägg i de fall inkomst höjts eller ett avdrag sänkts med 1 000 kronor eller när förmögenhet höjts med 20 000 kronor så att beskattningsbar förmögenhet uppkommit. Beslut i avgiftsfrågan fattades sedan av särskilda beslutfattare på den lokala skattemyndigheten. Vid tjänstemannagranskning fattades dock besluten av granskaren sedan taxeringsnämnden beslutat i taxeringsfrågan.

Både taxeringsförfarandet och det administrativa sanktionssystemet har sedan den tiden genomgått stora förändringar bl.a. genom införande av en mängd undantag från skattetillägg och skattetillägg efter olika procentsatser. Systemet har därigenom blivit mer komplicerat och svåröverskådligt. För beräkning av underlag för skattetillägg i aktiv näringsverksamhet finns ett hjälpprogram för granskaren men det räknar bara fram underlaget, inte själva skattetillägget. Skattetillägget beräknas sedan maskinellt och beräkningen av skattetillägg kan bero på värdet hos ett hundratal olika poster. Det förekommer att resultatet av beräkningen ger ett oväntat resultat. Ibland kan dock datorprogrammet inte göra beräkningen och då måste skattetillägget beräknas manuellt. Beräkningarna av skattetillägg kan vara svåra att förklara för de skattskyldiga.

Särskild beslutfattare för skattetillägg finns inte längre. Jämfört med hur det var när ovannämnda rapport skrevs har förändringen gått i den riktningen att en och samma granskare ska ”göra allt” dvs. kunna granska alla skatter och avgifter och i förekommande fall tillämpa sanktionssystemen. Sammantaget har detta medfört att större krav ställts på den enskilde granskaren.

Styrsignalerna till granskningsorganisationen har varit att inom ramen för tillgängliga resurser öka kontrollinsatserna och bekämpa ekobrottsligheten. Hanteringen av skattetillägg upplevs av personalen på sätt att det stör det ordinarie

⁵⁰ Skatter och skattekontroll. Förutsättningar för en effektiv kontrollverksamhet. RSV Rapport 1983:1, s. 592

granskningsarbetet. Om nämligen beskattningsbeslutet förenas med skattetillägg kommer ärendet att ta flera gånger längre tid för granskaren och det går ut över annat kontrollarbete. Skattetilläggen har i praktiken kommit att prioriteras bort.

Regelverket rörande skattetillägg och komplexiteten i skattetilläggsberäkningen kan för vissa granskare och i vissa situationer i praktiken ha medfört att man undvikit frågan om skattetillägg.

En viktig orsak till bristerna i besluts kvalitet är således också den tidsbrist under vilken besluten ska fattas. Detta torde vara en trolig förklaring till att besluts kvaliteten är högre vid revision än vid skrivbordsgranskning. En annan anledning till bristande besluts kvalitet är att antalet skattetilläggsbeslut för oriktig uppgift per granskare vid den löpande deklarationskontrollen är lågt vilket gör att många granskare har liten erfarenhet av regeltillämpningen.

Kvalitetsfrågorna i granskningsarbetet har rent allmänt haft en förhållandevis undanskymd ställning. Redovisningen ovan av de kvalitetsuppföljningar som vissa skattemyndigheter själva gjort visar på brister i besluts kvaliteten. Riksrevisionsverket har i en revisionspromemoria⁵¹ bedömt att RSV inte fullt ut uppfyllt regeringens intention när det gäller styrning och uppföljning av frågor kring rättssäkerhet och den rättsliga kvaliteten. RSV instämmer i detta⁵². Den nuvarande kvaliteten och kvalitetsstyrningen är således inte nöjaktig.

Frågan om skattetilläggs förenlighet med Europakonventionen har under lång tid förts också inom skatteförvaltningen. Den diskussionen har lett till att skattetilläggen på sina håll kommit att ifrågasättas. Även det sistnämnda torde – om än marginellt – ha inverkat på att skattetilläggs systemet inte tillämpas som det borde.

⁵¹ Granskning av rättsenheternas kvalitetsuppföljning, RRV dnr 30-2001-0543

⁵² RSV: s svar på Riksrevisionsverkets revisionspromemoria, dnr 530-914-02/100

6 Vad tycker medborgarna om skattetillägg?

Sammanfattning av kapitel 6

RSV har våren 2002 undersökt *attityderna till skattetillägssystemet* genom en enkät riktad till företrädare för företagen. En stor majoritet av de svarande (>80 %) anser att det är rättvist att de som inte deklarerar eller lämnat oriktiga uppgifter får skattetillägg.

Det är bara några enstaka procent av de svarande som instämmer i att skattemyndigheten ofta glömmer att ta ut skattetillägg eller tar ut skattetillägg som strider mot lagen – vad gäller de två sistnämnda frågorna finns dock många som är osäkra, vilket är naturligt då få har insyn i skattemyndigheternas verksamhet. Cirka en tredjedel av de tillfrågade svarar att systemet med skattetillägg totalt sett är bra medan 12 procent är av motsatt uppfattning.

En stor majoritet (80%) instämmer i att man inte bör få skattetillägg om man gjort fel av misstag men bara en tredjedel instämmer i att skattemyndigheterna kan bedöma om man gjort fel av misstag. Bland bokförings- och redovisningsbyråer är tilltron till skattemyndigheternas förmåga att bedöma om man gjort fel av misstag lägre. Hela 39 procent svarar att skattemyndigheten inte kan bedöma om man har gjort fel av misstag.

Utifrån enkätsvar bedöms det nuvarande systemet ha godtagbar acceptans medan det är tveksamt om en nyordning skulle ha det, där skattemyndigheten ska bedöma den skattskyldiges skuld.

Genom två slumpmässiga urval har RSV år 2000 undersökt *attityderna hos personer som fått skattetillägg* – det är fråga om löntagare som fått skattetillägg för oriktig uppgift och näringsidkare som skönstaxerats för att de inte lämnat deklARATION.

Genom att *urvalen* är slumpmässiga speglar de förhållandena i hela den grupp de tillhör. Mer än hälften av skattetilläggen för löntagare understiger 2 000 kronor och 88 procent understiger 5 000 kronor. När det gäller skönstaxering av näringsidkare är bilden naturligtvis helt annorlunda. Skönstaxeringar avser nämligen i det alldeles övervägande antalet fall en uppskattning av inkomsten i hela förvärvskällan näringsverksamhet. Det är antals- och beloppsmässigt helt försumbara belopp det rör sig om när det gäller skattetillägg under 5 000 kronor. I skat-

tilläggintervall 10-100 tusen kronor återfinns 85 procent av antalet och 78 procent av det totala beloppet för skattetillägg för denna kategori.

Undersökningarna visar att svarsfrekvenserna på RSV: s enkäter för de som fått skattetillägg inte avviker från svarsfrekvenserna för respektive grupp. Högavlönade, män, personer med reavinst och utanför storstad är överrepresenterade. Detta har naturliga förklaringar. Nämda personer har nämligen oftare tilläggsuppgifter i sin deklaration. Vad gäller reavinst är detta dels en effekt av kontrollens inriktning. Vad gäller storstad pekar resultatet på en skillnad mellan myndigheternas skattetillägshantering i respektive utanför storstad.

Löntagare som fått skattetillägg har lägre förtroende för skattemyndigheten. De instämmer i högre grad i att de skulle vilja fuska, att de anlitat svart arbetskraft och själva fuskat. När det gäller orsakerna till fusk instämmer man förhållandevis mer i att orsaken till fusk är krångliga skatteregler. Man instämmer också förhållandevis ofta i att det är troligt att skattemyndigheten skulle upptäcka om man skattefuskat och att kontrollen blivit effektivare. Den omständigheten att man fått skattetillägg verkar däremot inte ha påverkat uppfattningen vad gäller konsekvenserna av ett upptäckt skattefusk.

För företagare som skönstaxerats är det statistiska underlaget mindre men klart är att de totalt sett har lägre förtroende för skattemyndigheten och inte i samma grad instämmer i att det nya systemet med skattekonto är bra. Skattekontrollen verkar ha en lägre preventiv effekt visavi de skönstaxerade näringsidkarna. Detta beror på att man inte upplever konsekvenserna vid en eventuell upptäckt som lika allvarliga.

6.1 Företagens attityder till skattetillägg år 2002

6.1.1 Undersökningen och tabellredovisning

Under våren 2002 gjorde RSV en attitydundersökning bland företag i Sverige angående attityderna till bl.a. skattesystemet, skattefusk och myndigheternas kontroll. Den typen av undersökningar genomför RSV vartannat år riktade till företagen, vartannat år till allmänheten.⁵³ I företagen är det företagsledaren eller den i företaget, som lämnar uppgifter till skattemyndigheten, som ska ha besvarat enkäten.

⁵³ RSV Rapport 2002:12 Företagens synpunkter på skattesystemet, skattefusk och myndigheternas kontroll.

I undersökningen fick företagen ta ställning till följande frågor kring systemet med skattetillägg:

För att skattemyndigheterna ska få korrekta uppgifter och därmed få rättvis beskattning finns ett system med skattetillägg

I vilken utsträckning instämmer du i följande påstående om du använder en skala från 1 till 5 där 1 betyder "instämmer inte" och 5 betyder "instämmer helt"?

- a. Det är rättvist att företag som trots påminnelse inte deklarerar får skattetillägg
- b. Det är rättvist att de företag som lämnar oriktiga uppgifter får skattetillägg
- c. Skattemyndigheten glömmer ofta att ta ut skattetillägg
- d. Skattemyndigheten tar ofta ut skattetillägg som strider mot lagen
- e. Totalt sett är systemet med skattetillägg bra

Andra frågor om skattetillägg

I vilken utsträckning instämmer du i följande påstående om du använder en skala från 1 till 5 där 1 betyder "instämmer inte" och 5 betyder "instämmer helt"?

- a. När man gjort fel av misstag bör man inte få skattetillägg
- b. Skattemyndigheten kan bedöma om man gjort fel av misstag

Undersökningsurvalet var 3 000 företag i Sverige, och metoden postal enkät med två påminnelser, samt en telefonuppföljning bland dem som inte svarat på enkäten. Vägld svarsfrekvens var 52 %, vilket föranleder att resultaten generellt sett bör tolkas med försiktighet.⁵⁴

Ett slumpmässigt stratifierat urval har skett bland aktiebolag, handelsbolag och bland personer som driver enskild näringsverksamhet. Stratifieringen är gjort så att attityderna också hos stora och små företag samt bokförings- och redovisningsbyråer kan särskiljas. Bokförings- och redovisningsbyråer sköter ofta kontakterna med skattemyndigheten för de mindre företagens räkning.

I tabellerna finns plus- och minustecknen. Dessa visar huruvida resultatet är signifikant⁵⁵ högre eller lägre mot genomsnittet för alla svarande, som redovisas i total-kolumnen. Medelvärde i tabellredovisningarna är beräknat för dem som svarat på frågan. Medelvärdesberäkningen tar således inte hänsyn till det interna bortfallet. Det interna bortfallet redovisas i tabellerna.

⁵⁴ Vägningen förstärker bl.a. betydelsen av varje utförd telefonintervju för den sammanlagda svarsfrekvensen.

⁵⁵ T-test, signifikansredovisning på 95 %-nivån,

6.1.2 Undersökningsresultat i sammanfattning

65 Tabell. Det är rättvist att de företag som trots påminnelse inte deklarerar får skattetillägg, procent

	Total	Handelsbolag
Instämmer (5+4)	82	75
varken eller (3)	7	9
Instämmer inte (1+2)	4	11+
Ingen uppfattning/ej svar	7	5
Medelvärde	4,5	4,3-

Det är få som inte svarat på frågan och det uppfattas av en stor majoritet av företagen, 82 procent, som rättvist att använda skattetillägg som sanktion mot att företag inte deklarerar sina inkomster. Signifikant fler företrädare för handelsbolagen ”instämmer inte” i påståendet. Skattetillägg som sanktion mot dem som inte deklarerar har således ett starkt stöd bland de svarande.

66 Tabell. Det är rättvist att de företag som lämnar oriktiga uppgifter får skattetillägg

	Total	AB	Stora AB	Bokf./redov.
Instämmer (5+4)	81	76	71-	67-
varken eller (3)	7	11+	22+	22+
Instämmer inte (1+2)	5	7	5	9+
Ingen uppfattning/ej svar	7	6	3	2-
Medelvärde	4,5	4,3-	4,2-	4,1-

Att de som lämnar oriktiga uppgifter får skattetillägg uppfattas som rättvist bland en stor majoritet av företrädare för företagen. Av stora aktiebolag respektive bokförings- och redovisningsbyråer instämmer dock något lägre andel.

Följande två frågor handlar om tillämpningen av skattetillägg för vilken tidigare redogjorts och som visat att det är sällan förekommande att påförda skattetillägg är felaktiga men att skattemyndigheten däremot ofta glömmar att ta ut skattetillägg. Det är självfallet svårt för företagen att ha en generell uppfattning om skattemyndighetens tillämpning av skattetillägg, vilket bl.a. avspeglar sig i det höga interna bortfallet som på följande två frågor överstiger 80 procent.

67 Tabell. Skattemyndigheten glömmar ofta att ta ut skattetillägg

	Total	Handelsbolag	Stora AB	Bokf./redov.	Företag som haft skatterevision
Instämmer (5+4)	3	2	1	2	1
varken eller (3)	3	4	6+	3	1
Instämmer inte (1+2)	17	23+	28+	50+	32+
Ingen uppfattning/ej svar	78	71	65-	45-	67-
Medelvärde	1,9	1,6	1,7	1,4-	1,4

Först ska noteras att osäkerheten är stor när det gäller denna fråga men att stora företag samt bokförings- och redovisningsbyråer i högre grad än andra företag har

en uppfattning. Nu nämnda företag instämmer inte i påståendet att skattemyndigheten ofta glömmet att ta ut skattetillägg.

68 Tabell. Skattemyndigheten tar ofta ut skattetillägg som strider mot lagen

	Total	Bokf./redov.
Instämmer (5+4)	6	17+
varken eller (3)	4	12+
Instämmer inte (1+2)	8	15+
Ingen uppfattning/ej svar	81	55-
Medelvärde	2,8	3,1

Bokförings- och redovisningsbyråerna, som har den mest frekventa och kvalificerade kontakten med skattemyndigheten, instämmer i markant högre utsträckning än genomsnittet. Denna grupp har också klart lägre internt bortfall (55 %), även om det fortfarande är högt.

69 Tabell. Totalt sett är systemet med skattetillägg bra, procent

	Total	AB	Stora AB	Bokf./redov.	Skatteregion Stockholm	Skatteregion Malmö
Instämmer (5+4)	32	25	32	32	19-	43
varken eller (3)	20	24	30+	22	19	15
Instämmer inte (1+2)	12	17+	23+	32+	14	15
Ingen uppfattning/ej svar	36	34	16-	14-	49+	27
Medelvärde	3,5	3,2-	3,1-	3,0-	3,1-	3,7

Cirka en tredjedel av de tillfrågade tycker att det nuvarande systemet med skattetillägg, är bra – 12 procent är av motsatt uppfattning. Men det är många – 36 procent – som inte har någon uppfattning. Bokförings- och redovisningsbyråerna uppvisar inte någon enhetlig attityd då lika många instämmer såväl som instämmer inte i påståendet. Vi har ovan visat att skattemyndigheterna Stockholm och Malmö (SKM12) har olika frekvens vad gäller skattetillägg vid skönstaxering. Tabellen ovan har därför kompletterats med uppgifterna för Malmö även om inte något värde för Malmö signifikant avviker från motsvarande värde i kolumnen ”Total”.

Som framgår av tabellen ovan är skillnaden i uppfattning bland företagen i de jämförda regionerna mycket stor. Signifikant färre i skatteregion Stockholm instämmer i att systemet med skattetillägg totalt sett är bra.

70 Tabell. När man gjort fel av misstag bör man inte få skattetillägg

	Total	Bokf./redov.
Instämmer (5+4)	80	89+
varken eller (3)	4	2
Instämmer inte (1+2)	7	7
Ingen uppfattning/ej svar	9	1-
Medelvärde	4,5	4,6

På ovanstående fråga har många en uppfattning – bortfallet är endast nio procent och uppfattningen är att om man har gjort fel av misstag bör man inte få skattetillägg. Bokförings- och redovisningsbyråer instämmer i högre grad.

71 Tabell. Skattemyndigheten kan bedöma om man har gjort ett fel av misstag, procent

	Total	Bokf./redov.
Instämmer (5+4)	32	27
varken eller (3)	15	15
Instämmer inte (1+2)	19	39+
Ingen uppfattning/ej svar	35	19-
Medelvärde	3,3	2,7-

Bokförings- och redovisningsbyråerna ”instämmer inte” i markant högre utsträckning, 39 procent mot 19 procent för alla svarande. Medelvärdet ligger på den negativa sidan.

Om vi ser till svaren från bokförings- och redovisningsbyråer kan man således säga att det finns ett uttalat intresse för att skattetillägg inte ska påföras om man gjort fel av misstag men att det inte finns någon tilltro till att skattemyndigheten skulle kunna göra en sådan bedömning.

6.2 Attityder m.m. hos personer som fått skattetillägg, undersökning 2001

Ovan har behandlats den allmänna inställningen till skattetillägg. I detta avsnitt ska behandlas vilka attityder de personer har som fått skattetillägg – närmare bestämt om deras uppfattning skiljer sig från andra medborgares.

Genom två slumpmässiga urval har RSV år 2000 undersökt *attityderna hos personer som fått skattetillägg* – det är fråga om löntagare som fått skattetillägg för oriktig uppgift och näringsidkare som skönstaxerats för att de inte lämnat deklARATION.

6.2.1 Motivet för den särskilda enkätundersökningen av personer som fått skattetillägg

RSV genomför regelbundet enkäter till allmänhet och företag. I enkäterna ber vi om svar på frågor som gäller fusk och skattekontroll. I alla undersökningar finns ett betydande antal personer som inte svarar – ett statistiskt bortfall. När vi tolkar resultaten från våra enkätsvar utgår vi från antagandet att de som inte svarar på enkäten skulle ha svarat på precis samma sätt om de faktiskt svarat. Så är dock troligen inte fallet.

Man skulle kunna anta att exempelvis personer som fått sanktioner i form av skattetillägg har andra attityder till fusk och skattekontroll än befolkningen i dess helhet. Det skulle också kunna vara så att personer som fått skattetillägg nästan

aldrig svarar på enkäter vilket i så fall skulle kunna göra våra enkätresultat missvisande.

Regler om skattetillägg finns i de flesta skatteförfattningar men i det här sammanhanget är det självdeklarationen vid den årliga taxering som är av intresse när man ska jämföra med enkätresultat som avser hela befolkningen. De två huvudsakliga fall när skattetillägg påförs är

1. om skattskyldig lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattning eller
2. han inte lämnat deklaration och myndigheten därför uppskattat inkomst eller skatt att betala – skönstaxering.

Det kan finnas anledning att anta att det kan finnas betydande skillnader mellan nu nämnda grupper och de bör därför åtskiljas.

Vid allmänhetsundersökningen år 2001 drogs förutom sedvanligt slumpmässigt urval ur befolkningsregistret även två obundet slumpmässiga extraurval om vardera 500 personer ur skatteregistret GIN-skatt för särskild analys nämligen

- Löntagare som vid taxeringen år 1999 fått skattetillägg för oriktig uppgift
 - Taxerad på blankett FD
 - Påförts skattetillägg
 - Född mellan 1924 och 1980
 - Taxeringsåret är 1999
- Näringsidkare som skönstaxerats vid taxeringen år 1999 och fått skattetillägg
 - Taxerad på blankett SD 1
 - Påförts skattetillägg
 - Född mellan 1924 och 1980
 - Kodad för skönstaxering (beslutstyp "S" i GIN-skatt)
 - Har ett positivt belopp antingen för aktiv NRV enskild firma/HB eller passiv NRV enskild firma/HB
 - Taxeringsåret är 1999

Det är ett undersökningsföretag som gjort själva enkätundersökningarna och RSV har fått de avidentifierade svaren. RSV har studerat om extraurvalen skiljer sig från urvalet från totalpopulationen med avseende på bakgrundsvariabler, svarsfrekvens och svar.

Men innan vi redovisar resultaten bör anmärkas att antalet svarande var 282 stycken bland skattetilläggsurvalet och 130 stycken bland skönstaxeringsurvalen. Det förhållandevis låga antalet svarande gör naturligtvis att man måste vara särskilt försiktig med slutsatser från materialet.

En annan sak att uppmärksamma är att urvalet avser personer som ”drabbades” av skattetillägg vid 1999 års taxering och att den enkätundersökning vi här redovisar genomförts först i januari 2001. Genom tidsutdräkten avser enkätens frågor – om

förhållanden i senaste självdeklaration – inte den taxering för vilken skattetillägg påfördes.

I det följande lämnas en del uppgifter om de slumpmässiga urvalen. Redovisningen är relativt utförlig men det motiveras med att ett slumpmässigt urval tämligen väl beskriver de skillnader som gäller för totalpopulationerna.

Först ska vi se på några uppgifter om storleken och fördelning på skattetillägg i de två grupperna.

6.2.2 Skattetillägg – storlek och fördelning i det dragna urvalet

Uppgifter om urvalet framgår av nedanstående tabell:

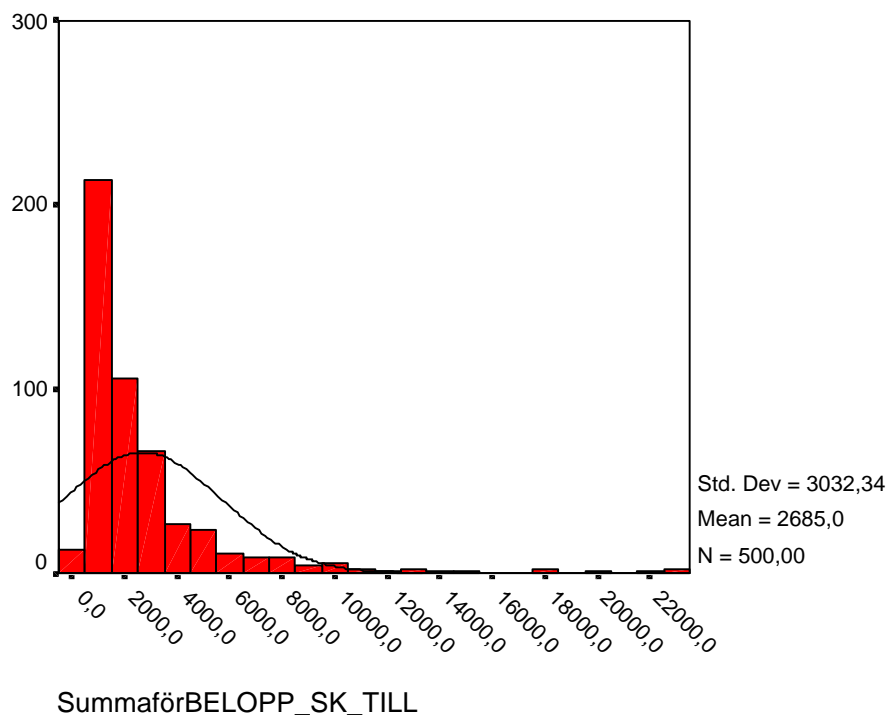
72 Tabell. Statistiska uppgifter om extraurvalen

Mått	Löntagare; oriktig uppgift	Företagare; skönstaxering
Urval - antal skattetillägg	500	500
Urval - summa belopp skattetillägg	1 342 481	14 865 758
Lägsta skattetillägg	147	1 645
Högsta skattetillägg	23 408	1 577 404
Medelvärde	2 685	29 732
Median	1 684	21 199

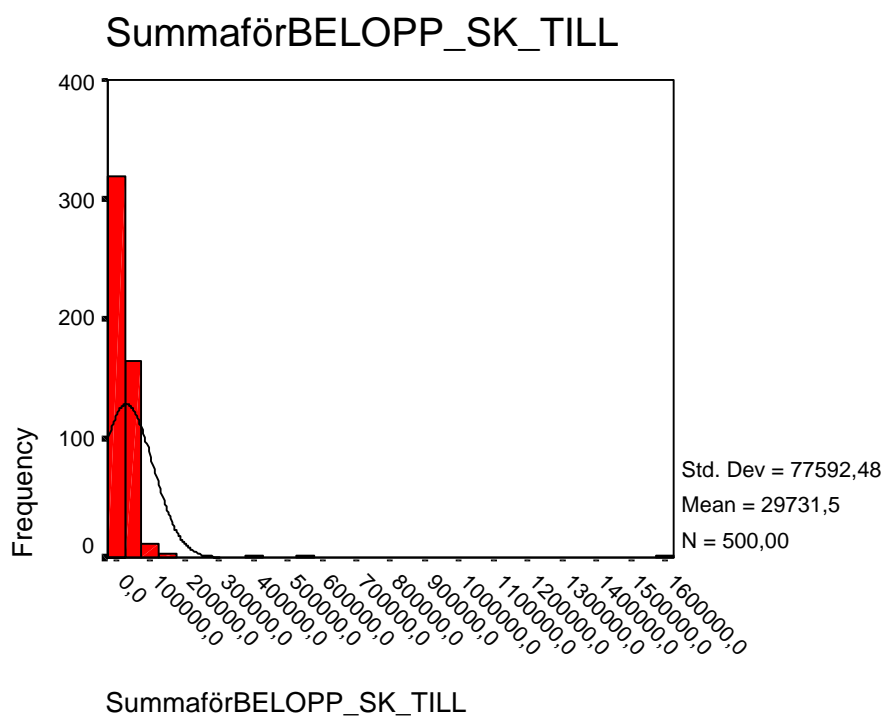
Skattetilläggen vid skönstaxering är mer än 10 gånger så höga som vid oriktig uppgift vilket är naturligt då skönstaxering i regel avser en hel förvärvskälla medan den oriktiga uppgiften avser vissa bestämda uppgifter i deklARATIONERNA.

Den stora skillnaden mellan medelvärde och median tyder på att skattetilläggen är snedfördelade, vilket tydligare syns i nedanstående diagram.

73 Diagram. Den beloppsmässiga fördelningen av skattetillägg över olika intervall, löntagare, oriktig uppgift, deklarationsblankett FD.



74 Diagram. Den beloppsmässiga fördelningen av skattetillägg över olika intervall, näringsidkare, skönstaxering, deklarationsblankett SD.



Den beloppsmässiga fördelningen av skattetilläggen är betydligt mer sned när det gäller skönstaxerade näringsidkare. Diagrammen ger en bra bild men inte exakta

värden. Efterföljande två tabeller lämnar mer exakta uppgifter om de individer som ingår i de slumpmässiga urvalen.

75 Tabell. Löntagare som fått skattetillägg för oriktig uppgift, blankett FD

Intervall	Antal	Procent	Ackumulerat	Belopp	Procent	Ackumulerat
< 1 tkr	120	24,0	24,0	86 273	6,4	6,4
1-2 tkr	167	33,4	57,4	236 381	17,6	24,0
2-3 tkr	87	17,4	74,8	216 822	16,2	40,2
3-4 tkr	37	7,4	82,2	127 156	9,5	49,7
4-5 tkr	29	5,8	88,0	129 237	9,6	59,3
5-10 tkr	44	8,8	96,8	303 378	22,6	81,9
10-100 tkr	16	3,2	100,0	243 234	18,1	100,0
Total	500	100,0		1 342 481	100,0	

Mer än hälften av skattetilläggen för löntagare understiger 2 000 kronor. Bara tolv procent har fått skattetillägg på mer än 5 000 kronor. Beloppsmässigt sett svarar dock skattetillägg överstigande 5 000 kronor för drygt 40 % av det totala beloppet av skattetillägg i urvalet.

76 Tabell. Personer som driver näringsverksamhet och fått skattetillägg vid skönstaxering, blankett SD

Intervall	Antal	Procent	Ackumulerat	Belopp	Procent	Ackumulerat
< 1 tkr	0	0	0	0	0,0	0,0
1-2 tkr	1	0,2	0,2	1 645	0,0	0,0
2-3 tkr	1	0,2	0,4	2 689	0,0	0,0
3-4 tkr	6	1,2	1,6	21 449	0,1	0,2
4-5 tkr	6	1,2	2,8	26 921	0,2	0,4
5-10 tkr	54	10,8	13,6	416 168	2,8	3,2
10-100 tkr	424	84,8	98,4	11 171 859	75,2	78,3
100-1000 tkr	7	1,4	99,8	1 647 623	11,1	89,4
1000-2000 tkr	1	0,2	100	1 577 404	10,6	100,0
Total	500	100		14 865 758	100,0	

När det gäller skönstaxering av näringsidkare är bilden naturligtvis helt annorlunda. Skönstaxeringar avser nämligen i det alldeles övervägande antalet fall en uppskattning av inkomsten i hela förvärvskällan näringsverksamhet. Det är antals- och beloppsmässigt helt försumbara belopp det rör sig om när det gäller skattetillägg under 5 000 kronor. I skattetilläggsintervallet 10-100 tusen kronor återfinns 85 procent av antalet och 78 procent av det totala beloppet för skattetillägg för denna kategori

Fysiska personer kan bedriva näringsverksamhet antingen aktivt eller passivt, antingen som enskild person eller i bolag – handels- eller kommanditbolag. I det dragna urvalet utgör passiv näringsverksamhet endast 3 procent av det totala antalet och det finns i urvalet inga personer som passivt drivit verksamheten i handelsbolag och fått skattetillägg. Skattetilläggen i passiv näringsverksamhet är jämförelsevis höga och där återfinns också det allra största skattetillägget.

77 Tabell. Hur stor del av personer i urvalet för skattetillägg som driver aktiv näringsverksamhet och handelsbolag m.m.

Intervall	Aktiv näringsverksamhet enskild näringsidkare	Aktiv näringsverksamhet i handelsbolag	Passiv näringsverksamhet enskild näringsidkare	Passiv näringsverksamhet i handelsbolag	Summa
< 1 tkr					0
1-2 tkr	1				1
2-3 tkr	1				1
3-4 tkr	6				6
4-5 tkr	6				6
5-10 tkr	44	10			54
10-100 tkr	381	31	12		424
100-1000 tkr	7				7
1000-2000 tkr			1		1
Total	446	41	13	0	500
Procent av total	89%	8%	3%	0%	100%

6.2.3 Skillnader i svarsfrekvenser

I de olika undersökningarna har uppmätts följande svarsfrekvenser.

Svarsfrekvenser

63% riksenkät, allmänhet

62% regionenkät, allmänhet

60% skattetilläggsurval, löntagare

37% skönstaxeringsurval, företagare

Svarsfrekvensen i skattetilläggsurvalet var obetydligt lägre än i riks- och regionenkät. Det tyder på att även personer som fått skattetillägg svarar på enkäter i samma utsträckning som befolkningen i dess helhet. Den slutsats vi kan dra är att våra stora enkätundersökningar inte är systematiskt fel genom att denna grupp underskattas.

Svarsfrekvens i skönstaxeringsurvalet är låg. Här kan man dock inte jämföra med svarsfrekvensen för riks- och regionenkäten eftersom vi har att göra med näringsidkare som i nu nämnda undersökningar också är underrepresenterade bland de svarande. Undersökningarna har genomförts på i huvudsak samma sätt.

78 Tabell. Historiska svarsfrekvenser (ovägda)

Kategori	1997 riks	1997 region	1999 riks	1999 region	2002 riks	Genomsnitt
Enskilda näringsidkare utan anställda	32%	33%	51%	44%	42%	40%
Enskilda näringsidkare med anställda	48%	49%	60%	48%	46%	50%

En första iakttagelse är att svarsfrekvenserna skiljer sig förvånansvärt mycket mellan de olika undersökningarna.

Vi har inte uppgift om näringsidkarna i vårt skönstaxeringsmaterial har anställda eller inte. Det är dock en mycket liten andel av enskilda näringsidkare som har anställda. Den siffra som vi i första hand bör jämföra med är därför den som gäller för enskilda näringsidkare utan anställda. Den genomsnittliga svarsfrekvensen ligger på 40 procent och den var i den senaste underökningen 42 procent. Vi kan därför inte med säkerhet påstå att svarsfrekvens för skönstaxeringsurvalet – 37 procent - avviker mot vad normalt gäller för enskilda näringsidkare.

6.2.4 Skattetillägg löntagare – avvikelser mot bakgrundsvariabler i riksenkäten

I detta och efterföljande avsnitt kommer vi att analysera skillnader mellan extra-urvalen och det slumpmässiga urvalet bland befolkningen. Syftet med detta är naturligtvis att försöka klara ut hur de som fått skattetillägg skiljer sig från befolkningen i övrigt.

I förhållande till totalpopulationen för riksenkäten 2001 när det gäller skattetillägg innehåller denna en något större andel män (+4 %). Åldersgruppen 18-24 år är kraftigt underrepresenterad (-9%) medan åldersgruppen 55-64 år är överrepresenterad (+11%).

Kommentar: Att män är överrepresenterade sammanhänger förmodligen med att män har högre inkomster, se nedan. Att den yngre åldersgruppen är underrepresenterad sammanhänger med att de har förhållandevis låga inkomster eller inte alls deklarerar till följd av studier.

Personer boende i storstad är kraftigt underrepresenterade (-11%) medan de i tätorter är kraftigt överrepresenterade (+14%).

Kommentar: En RSV-undersökning⁵⁶ år 2001 visade att sannolikheten att få skattetillägg för ett felaktigt yrkat avdrag rörande övriga kostnader var väsentligt högre utanför storstad jämfört med i storstad. Nu gjorda iakttagelse tyder på att den iakttagelse som gjordes i RSV-rapporten gäller mera generellt.

Personer med låga månadsinkomster (<10 000 kronor) är kraftigt underrepresenterade (-13%) bland dem som fått skattetillägg.

Kommentar: Nu nämnda iakttagelse torde vara den väsentligaste förklaringen till att personer med låg utbildning, boende i hyresrätt och egenföretagare också är underrepresenterade i skattetilläggsurvalet.

⁵⁶ Om gratislotter och preventiv effekt. En utvärdering baserad på de skattskyldigas avdrag för övriga kostnader under inkomst av tjänst och skattemyndigheternas kontroll av detta avdrag. RSV Rapport 2001:1

Personer med reavinst är kraftigt överrepresenterade (+14 %) i extraurvalet som fått skattetillägg. Endast sex procent av de svarande i riksenkäten uppger att de haft reavinst medan motsvarande andel i skattetilleggspopulationen är 20 procent. Kommentar: Från andra observationer vet vi att det i inkomstslaget kapital i allmänhet och för aktieförsäljningar i synnerhet är särskilt vanligt med skattetillägg. Det sammanhänger i sin tur med två saker. Dels har skattemyndigheternas kontroll av fysiska personer i stor utsträckning avsett just aktieförsäljningar och dels är det i detta fall förhållandevis enkelt att komma fram till att oriktig uppgift lämnats som ska ge skattetillägg.

6.2.5 Skattetillägg löntagare – jämförelse med attityder för svarande på riksenkäten

För flertalet frågor är skillnaden i attityder mellan löntagare som fått skattetillägg och riksenkäten små. I tabellen nedan redovisas för vissa centrala frågor a1-a3 marginellt lägre värden för uppfattningen om skattesystemet, skattemyndigheterna och förtroendet för skattemyndigheten. För skillnader som markerats med * är sannolikheten att skillnaden beror på slumpen mindre än 5 procent (skillnaden är statistiskt säkerställd på 95 procentsnivån).

Vissa andra frågor visar på större skillnader – de återfinns i avsnitten b och c nedan.

79 Tabell. Attityder hos löntagare som har fått skattetillägg för oriktig uppgift, jämförelse mot riksenkäten 2001 till allmänheten

Påstående/fråga	Riksenkät	Har fått skattetillägg vid oriktig uppgift
a1 Vad tycker du i stort om skattesystemet, dvs. skatternas storlek och reglernas utformning?	2,6	2,6
a2 Vad tycker du i stort om skattemyndigheterna, dvs. tjänstemännen vid dessa myndigheter och det sätt på vilket de utför sina arbetsuppgifter?	3,3	3,2*
a3 Totalt har jag förtroende för skattemyndigheten	3,5	3,4*
b1 Vi har ett enkelt skattesystem	2,7	2,6
b2 Det nya systemet med skattekonto är bra	3,5	3,6
b3 Det är lätt att deklarerera	3,7	3,4*
b4 Det är enkelt att få hjälp av skattemyndighetens personal	3,5	3,2*
c1 I Sverige betalar alla eller nästan alla den skatt dom ska	2,7	2,5*
c2 Orsaken till att man fuskar med skatten för egen vinning är att skattereglerna är krångliga	3,1	3,3*
c3 Om jag själv hade möjlighet skulle jag undanhålla inkomst från beskattning	2,2	2,5*
c4 Jag har någon gång under det senaste året anlitat någon "svart" för att utföra arbete åt mig	1,4	1,6*
c5 Jag har själv arbetat "svart" under det senaste året	1,3	1,4*
c6 Det är troligt att skattemyndigheten skulle upptäcka om jag skattefusade	3,9	4,1*
c7 Om skattemyndigheterna skulle upptäcka att jag skattefuskat blir konsekvenserna allvarliga	3,7	3,6
c8 Under senare år har skattekontrollen blivit effektivare så att skattefusk i högre grad upptäcks	3,0	3,2*

3,0 är ett medelvärde på en femgradig skala 1-5. Ju mer man instämmer desto högre värde

* efter värde betyder att skillnaden är statistiskt säkerställd med 95 % säkerhet mot värdet för hela riksenkäten

När det gäller förutsättningarna att göra rätt för sig – frågorna b1-b4 – redovisas för (b3) och (b4) större skillnader. De som fått skattetillägg instämmer i lägre utsträckning i att det är lätt att deklarerera och i lägre utsträckning i att det är enkelt få hjälp av skattemyndighetens personal.

Frågorna c1-c8 rör skattefusket och skattekontrollen. Man kan konstatera att gruppen som fått skattetillägg i större utsträckning skulle vilja fuska (c3) och rent faktiskt instämmer i att de anlitat svart arbetskraft och själva fuskat (c4, c5). I den studerade gruppen instämmer man inte i samma utsträckning som för totalpopulationen i att alla betalar den skatt man ska (c1) men när det gäller orsakerna instämmer man förhållandevis mer i att orsaken till fusket är krångliga skatteregler (c2).

När det sedan gäller kontrollen instämmer man i högre grad än för totalpopulationen i att det är troligt att skattemyndigheten skulle upptäcka om man skattefuskat (c6) och att kontrollen blivit effektivare (c8). Den omständigheten att man fått skattetillägg har däremot inte påverkat uppfattningen vad gäller konsekvenserna av ett upptäckt skattefusk (c7).

6.2.6 Skattetillägg skönstaxerade företagare – jämförelse med bakgrundsvariabler i regionenkäten

För riksenkäten gäller att bland de svarande finns endast 140 personer som uppger sig vara egna företagare. Om svaren från dessa fördelas på olika bakgrundsvariabler blir antalet observationer för få för att säkra slutsatser ska kunna dras om skillnader mellan grupperna.

Vid en jämförelse med urvalet förefaller det dock klart att män och låginkomsttagare är överrepresenterade bland skönstaxerade som fått skattetillägg.

6.2.7 Skattetillägg skönstaxerade företagare – jämförelse med attityder hos företagare som ingår i riksenkäten till allmänheten

Först kan konstateras att det statistiska materialet är litet. Det gör att det bara för fyra frågor finns skillnaderna som är tillräckligt stora för att man ska kunna säga att skillnaderna är statistiskt säkerställda mellan gruppen näringsidkare och de näringsidkare som skönstaxerats och fått skattetillägg.

80 Tabell. Attityder hos företagare, som fått skattetillägg vid skönstaxering. Jämförelse mot företagare som ingår i urvalet hos riksenkäten år 2001 till allmänheten

Påstående/fråga	Riksenkät, egen-företagare	Har fått skatte-tillägg vid skönstaxering
a1 Vad tycker du i stort om skattesystemet, dvs. skatternas storlek och reglernas utformning?	2,2	2,1
a2 Vad tycker du i stort om skattemyndigheterna, dvs. tjänstemännen vid dessa myndigheter och det sätt på vilket de utför sina arbetsuppgifter?	3,2	3,2
a3 Totalt har jag förtroende för skattemyndigheten	3,6	3,1*
b1 Vi har ett enkelt skattesystem	2,1	2,2
b2 Det nya systemet med skattekonto är bra	3,6	3,2*
b3 Det är lätt att deklarerera	2,4	2,7
b4 Det är enkelt att få hjälp av skattemyndighetens personal	3,3	3,1
c1 I Sverige betalar alla eller nästan alla den skatt dom ska	2,6	2,6
c2 Orsaken till att man fuskar med skatten för egen vinning är att skattereglerna är krångliga	3,6	3,5
c3 Om jag själv hade möjlighet skulle jag undanhålla inkomst från beskattning	2,2	2,5
c4 Jag har någon gång under det senaste året anlitat någon "svart" för att utföra arbete åt mig	1,8	1,7
c5 Jag har själv arbetat "svart" under det senaste året	1,4	1,5
c6 Det är troligt att skattemyndigheten skulle upptäcka om jag skattefusade	4,0	3,9
c7 Om skattemyndigheterna skulle upptäcka att jag skattefuskat blir konsekvenserna allvarliga	4,2	3,8*
c8 Under senare år har skattekontrollen blivit effektivare så att skattefusk i högre grad upptäcks	3,3	3,3

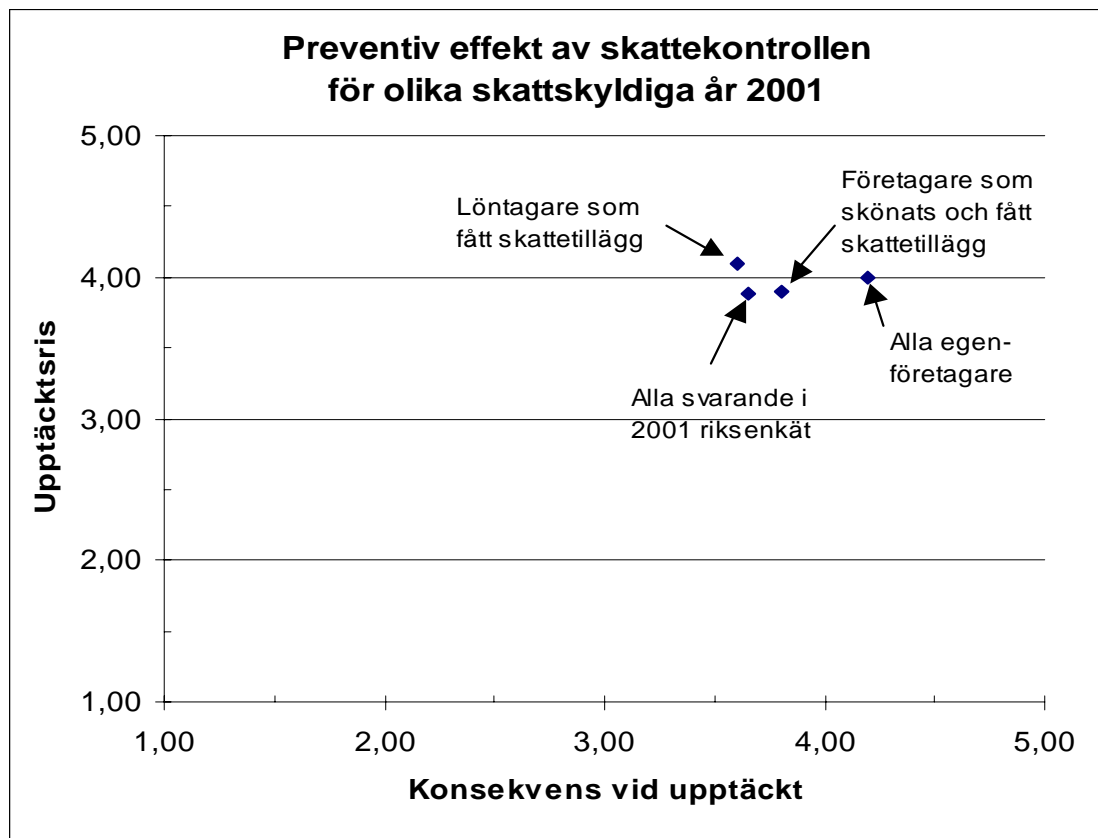
3,0 är ett medelvärde på en femgradig skala 1-5. Ju mer man instämmer desto högre värde

* efter värde betyder att skillnaden är statistiskt säkerställd med 95 % säkerhet mot gruppen egenföretagare i riksenkäten

Klart är emellertid att de som skönstaxerats och fått skattetillägg totalt sett har lägre förtroende för skattemyndigheten (a3) och inte i samma grad instämmer i att det nya systemet med skattekonto är bra (b2). Skattekontrollen verkar ha en lägre preventiv effekt visavi de skönstaxerade näringsidkarna. Skillnaden ligger inte på upptäcktsrisken (c6) utan på konsekvenserna vid en eventuell upptäckt (c7).

Som framgår av diagrammet nedan är skillnaderna störst på konsekvenssidan mellan de olika grupperna. Det förefaller också som om de som drabbats av skattetillägg bedömer att konsekvenserna av upptäckt av ett eventuellt skattefusk inte är lika allvarliga som i jämförbara grupper.

81. Diagram. Preventiv effekt av skattekontrollen för olika skattskyldiga, undersökning bland allmänheten år 2001 vari ingår en delmängd egenföretagare



Av diagrammet framgår att medan upptäcktsrisken (y-axeln) för de undersökta grupperna ligger på ungefär samma nivå är skillnaden mellan grupperna betydligt större på konsekvenssidan (x-axeln).

BILAGA 1

Skattedeclaration – skattetillägg i samband med kontroll av mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

I de iakttagelser som görs nedan ligger ingen värdering. Vi har inte undersökt om de skillnader som finns i antalsfrekvens vad gäller skattetillägg har godtagbara förklaringar. Skillnaderna är dock så stora att det skulle ha varit intressant att studera varför det finns så stora skillnader. Detta har dock inte hunnits med.

Mervärdesskatt

Vi ska i detta avsnitt se närmare på hur skattetillägg för *mervärdesskatt* hanteras beträffande fysisk och juridisk person i skattekontrollen i form av skrivbordsgranskning och revision dvs. den del av kontrollen som står för cirka en procent av kontrollresultatet exkl. skönsbeskattning.

Vad gäller tillämpningen av olika procentsatser för skattetillägg har tillämpningen redovisats i särskilt avsnitt ovan när skattedeclarationen som helhet behandlades.

	Resultat <u>exkl.</u> skönsbeskattning	Resultat skönsbeskattning	Totalt kontrollresultat	Skönsbeskattning / totalt kontrollresultat
Inkomstskatt	3,17%	0,68%	3,85%	18%
Mervärdesskatt	1,00%	0,51%	1,51%	34%
Arbetsgivaravgifter	0,15%	0,12%	0,27%	46%
Avdragen prel. skatt	0,05%	0,09%	0,14%	62%
Punktskatter	0,47%	0,05%	0,52%	10%
Totalt	1,41%	0,37%	1,77%	21%

B1 Tabell. Skattedeclaration, mervärdesskatt, juridisk person, skrivbordsgranskning: Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal momsregistrerade, 2001.

Moms	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
SKM	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Momsreg.
Kol 1	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	2 723	653 119 262	1 190	24 225 304	44%	3,7%	1,2%
05	994	114 161 335	250	2 436 761	25%	2,1%	0,9%
07	990	112 505 129	311	2 285 818	31%	2,0%	0,9%
12	2 016	171 453 880	743	5 269 269	37%	3,1%	1,5%
14	2 074	246 875 667	665	6 993 627	32%	2,8%	1,0%
18	908	63 578 824	489	2 447 914	54%	3,9%	2,4%
19	1 035	70 062 062	440	3 016 086	43%	4,3%	1,4%
21	736	50 843 736	282	1 612 117	38%	3,2%	1,3%
23	419	40 251 164	64	509 447	15%	1,3%	0,4%
25	414	46 755 909	167	1 812 492	40%	3,9%	0,9%
Riket	12 309	1 569 606 968	4 601	50 608 835	37%	3,2%	1,2%
Riket utom SKM01	9 586	916 487 706	3 411	26 383 531	36%	2,9%	1,2%

Det är en mycket stor spridning (15-54 %; kol 6) mellan skattemyndigheterna. SKM23 påförde skattetillägg endast i 15 procent av sina ändringsfall. Skattemyndigheten i Örebro (SKM18), som påförde skattetillägg i 54 procent av fallen, ligger nästan dubbelt så högt som andra skattemyndigheter med skattetillägg i förhållande till antalet momsregistrerade.

B2 Tabell. Skattedeclaration, mervärdesskatt, fysisk person, skrivbordsgranskning: Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal momsregistrerade, 2001.

Moms	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
SKM	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Momsreg.
Kol 1	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	317	15 192 753	137	1 245 872	43%	8,2%	0,1%
05	284	16 166 591	60	231 284	21%	1,4%	0,2%
07	351	32 000 876	90	300 747	26%	0,9%	0,3%
12	971	33 341 643	444	2 111 597	46%	6,3%	0,9%
14	580	19 158 205	204	1 099 585	35%	5,7%	0,3%
18	354	9 360 723	165	556 301	47%	5,9%	0,8%
19	399	18 936 365	153	627 680	38%	3,3%	0,5%
21	203	5 617 283	64	212 130	32%	3,8%	0,3%
23	167	4 814 281	35	160 053	21%	3,3%	0,2%
25	122	4 969 346	43	401 722	35%	8,1%	0,2%
Riket	3 748	159 558 066	1 395	6 946 971	37%	4,4%	0,4%
Riket utom SKM01	3 431	144 365 313	1 258	5 701 099	37%	3,9%	0,4%

Det är en något mindre spridning mellan skattemyndigheterna när det gäller skattetillägg vid skrivbordsgranskning av fysisk person – men den är fortfarande

stor. Skattemyndigheternas antalsfrekvens (kol 6) ligger i intervallet 21-47 procent.

B3 Tabell. Skattedeklaration, mervärdesskatt, juridisk person, revision: Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal momsregistrerade, 2001.

Moms	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Momsreg.
SKM	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	1 256	257 939 973	1 132	40 587 984	90%	15,7%	1%
05	387	19 297 738	321	2 518 375	83%	13,1%	1%
07	604	35 372 569	491	3 967 226	81%	11,2%	1%
12	796	81 821 613	641	10 496 715	81%	12,8%	1%
14	1 050	100 383 726	828	11 366 992	79%	11,3%	1%
18	255	16 971 161	233	2 474 442	91%	14,6%	1%
19	306	35 538 665	263	3 540 982	86%	10,0%	1%
21	300	29 799 266	273	3 558 524	91%	11,9%	1%
23	167	7 303 052	130	1 073 766	78%	14,7%	1%
25	269	14 744 537	221	2 179 664	82%	14,8%	1%
Riket	5 390	599 172 300	4 533	81 764 670	84%	13,6%	1%
Riket utom SKM01	4 134	341 232 327	3 401	41 176 686	82%	12,1%	1%

Skattetiläggsprocenten (kol 6) vid revision avseende juridisk person ligger betydligt högre än för skrivbordsgranskning och spridningen (78-90 %) mellan olika skattemyndigheter är förhållandevis liten.

B4 Tabell. Skattedeklaration, mervärdesskatt, fysisk person, revision: Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal momsregistrerade, 2001.

Moms	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Momsreg.
SKM	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	94	28 957 018	85	5 660 678	90%	19,5%	0%
05	121	2 930 976	118	509 667	98%	17,4%	0%
07	203	6 781 443	188	1 206 447	93%	17,8%	1%
12	207	7 570 155	170	1 329 858	82%	17,6%	0%
14	263	14 520 321	203	2 463 659	77%	17,0%	0%
18	118	2 069 476	70	281 843	59%	13,6%	0%
19	97	9 253 329	90	1 685 820	93%	18,2%	0%
21	109	1 493 136	88	249 266	81%	16,7%	0%
23	58	3 237 614	51	638 112	88%	19,7%	0%
25	119	3 023 071	104	466 078	87%	15,4%	1%
Riket	1 389	79 836 539	1 167	14 491 428	84%	18,2%	0%
Riket utom SKM01	1 295	50 879 521	1 082	8 830 750	84%	17,4%	0%

Skattetilläggsprocenten (59-98%; kol 6) vid revision avseende fysisk person ligger betydligt högre än för skrivbordsgranskning. Spridningen är större än för revision avseende juridisk person men detta kan möjligen bero på förhållandevis få observationer (ändringar) i varje region. Skattemyndigheten i Örebro (SKM18) ligger förhållandevis lågt både antals- och beloppsmässigt jämfört med andra skattemyndigheter.

Arbetsgivaravgifter

Vi ska i detta avsnitt se närmare på hur skattetillägg på *arbetsgivaravgifter* hantearas beträffande fysisk och juridisk person i skattekontrollen i form av skrivbordsgranskning och revision dvs. den del av kontrollen som står för 0,15 procent av kontrollresultatet exkl. skönsbeskattning.

Tillämpningen av olika procentsatser för skattetillägg har redovisats i särskilt avsnitt ovan när skattedeklarationen som helhet behandlades.

	Resultat <i>exkl.</i> skönsbeskattning	Resultat skönsbeskattning	Totalt kontrollresultat	Skönsbeskattning / totalt kontrollresultat
Inkomstskatt	3,17%	0,68%	3,85%	18%
Mervärdesskatt	1,00%	0,51%	1,51%	34%
Arbetsgivaravgifter	0,15%	0,12%	0,27%	46%
Avdragen prel. skatt	0,05%	0,09%	0,14%	62%
Punktskatter	0,47%	0,05%	0,52%	10%
Totalt	1,41%	0,37%	1,77%	21%

B5 Tabell. Skattedeklaration, arbetsgivaravgifter, *juridisk person, skrivbordsgranskning*: Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.

Arb. avg.	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Arbetsgiv.
SKM	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	3 607	127 427 201	1 949	6 291 323	54%	4,9%	2%
05	953	21 413 359	432	939 148	45%	4,4%	2%
07	992	13 999 591	531	751 329	54%	5,4%	2%
12	1 708	35 292 100	646	1 860 257	38%	5,3%	2%
14	1 808	43 511 458	952	2 553 543	53%	5,9%	2%
18	586	7 471 413	422	608 734	72%	8,1%	2%
19	1 031	16 100 334	601	1 023 803	58%	6,4%	2%
21	656	17 216 649	246	590 577	38%	3,4%	1%
23	741	9 053 180	349	362 486	47%	4,0%	3%
25	605	8 422 712	394	567 884	65%	6,7%	2%
Riket	12 687	299 907 997	6 522	15 549 084	51%	5,2%	2%
Riket utom SKM01	9 080	172 480 796	4 573	9 257 761	50%	5,4%	2%

När det gäller arbetsgivaravgifter vid skrivbordsgranskning av juridisk person ligger antalsprocenten (kol 6) i intervallet 38-65 procent – en mycket stor spridning.

B6 Tabell. Skattedeklaration, arbetsgivaravgifter, fysisk person, skrivbordsgranskning: Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.

Arb. avg.	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
SKM	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Arbetsgiv.
Kol 1	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	397	4 555 205	249	343 137	63%	7,5%	0%
05	208	2 034 876	99	86 678	48%	4,3%	0%
07	209	1 565 885	114	112 341	55%	7,2%	0%
12	379	3 315 108	131	169 933	35%	5,1%	0%
14	299	2 451 721	171	207 287	57%	8,5%	0%
18	91	1 000 064	55	83 910	60%	8,4%	0%
19	257	2 881 053	140	182 692	54%	6,3%	1%
21	152	1 332 791	49	45 090	32%	3,4%	0%
23	135	1 051 103	36	28 068	27%	2,7%	0%
25	131	914 713	74	63 809	56%	7,0%	0%
Riket	2 258	21 102 519	1 118	1 322 945	50%	6,3%	0%
Riket utom SKM01	1 861	16 547 314	869	979 808	47%	5,9%	0%

När det gäller arbetsgivaravgifter vid skrivbordsgranskning av fysisk person ligger antalsprocenten (kol 6) i intervallet 27-63 procent – en stor spridning.

B7 Tabell. Skattedeklaration, arbetsgivaravgifter, juridisk person, revision: Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.

Arb. avg.	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
SKM	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Arbetsgiv.
Kol 1	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	1 066	139 437 779	987	26 837 748	93%	19,2%	1%
05	625	11 208 160	571	2 021 773	91%	18,0%	2%
07	659	22 135 812	574	2 979 934	87%	13,5%	2%
12	560	24 080 002	444	4 498 858	79%	18,7%	1%
14	1 081	43 742 165	921	7 989 361	85%	18,3%	2%
18	295	9 758 666	246	1 727 002	83%	17,7%	1%
19	385	16 977 388	314	3 157 780	82%	18,6%	1%
21	400	13 908 386	308	2 067 032	77%	14,9%	2%
23	152	4 600 908	134	801 418	88%	17,4%	1%
25	181	4 262 405	153	598 230	85%	14,0%	1%
Riket	5 404	290 111 671	4 652	52 679 136	86%	18,2%	1%
Riket utom SKM01	4 338	150 673 892	3 665	25 841 388	84%	17,2%	2%

Vid revision av juridisk person ligger antalsprocenten betydligt högre och har mycket mindre spridning än vid skrivbordsgranskning (77-93 procent; kol 6).

B8 Tabell. Skattedeclaration, arbetsgivaravgifter, fysisk person, revision: Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.

Arb. avg.	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent			
	SKM	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Arbetsgiv.
Kol 1	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8	
01	72	1 543 512	66	324 328	92%	21,0%	0%	
05	25	343 951	24	68 705	96%	20,0%	0%	
07	79	885 667	39	147 039	49%	16,6%	0%	
12	51	984 426	28	100 869	55%	10,2%	0%	
14	131	8 626 331	118	1 397 697	90%	16,2%	0%	
18	8	140 595	3	16 285	38%	11,6%	0%	
19	12	59 145	12	12 505	100%	21,1%	0%	
21	49	1 411 329	34	267 312	69%	18,9%	0%	
23	12	970 318	11	115 402	92%	11,9%	0%	
25	19	196 436	3	2 796	16%	1,4%	0%	
Riket	458	15 161 710	338	2 452 938	74%	16,2%	0%	
Riket utom SKM01	386	13 618 198	272	2 128 610	70%	15,6%	0%	

Också vid revision av fysisk person ligger antalsprocenten betydligt högre. Den stora spridningen torde dock kunna förklaras med det lilla antalet observationer (ändringar) för respektive skattemyndighet.

Avdragen skatt

Vi ska i detta avsnitt se närmare på hur skattetillägg hanteras för *avdragen skatt* beträffande fysisk och juridisk person i skattekontrollen i form av skrivbordsgranskning och revision dvs. den del av kontrollen som står för endast 0,05 procent av kontrollresultatet exkl. skönsbeskattning.

Tillämpningen av olika procentsatser för skattetillägg har redovisats i särskilt avsnitt ovan när skattedeclarationen som helhet behandlades.

	Resultat <i>exkl.</i> skönsbeskattning	Resultat skönsbeskattning	Totalt kontrollresultat	Skönsbeskattning / totalt kontrollresultat
Inkomstskatt	3,17%	0,68%	3,85%	18%
Mervärdesskatt	1,00%	0,51%	1,51%	34%
Arbetsgivaravgifter	0,15%	0,12%	0,27%	46%
Avdragen prel. skatt	0,05%	0,09%	0,14%	62%
Punktskatter	0,47%	0,05%	0,52%	10%
Totalt	1,41%	0,37%	1,77%	21%

B9 Tabell. Skattedeclaration, avdragen skatt, *juridisk person*, skrivbordsgranskning: Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.

Avdr. Skatt	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Arbetsgiv.
SKM	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	3 274	122 604 356	1 703	5 377 842	52%	4,4%	2%
05	843	41 523 896	328	560 584	39%	1,4%	1%
07	887	14 085 847	357	462 991	40%	3,3%	1%
12	1 584	29 608 672	489	895 558	31%	3,0%	1%
14	1 604	35 781 526	716	1 698 797	45%	4,7%	1%
18	462	6 700 943	270	360 017	58%	5,4%	2%
19	1 111	20 613 060	550	912 155	50%	4,4%	2%
21	686	17 001 880	208	333 927	30%	2,0%	1%
23	534	12 336 150	133	178 224	25%	1,4%	1%
25	579	9 709 800	348	443 718	60%	4,6%	2%
Riket	11 564	309 966 130	5 102	11 223 813	44%	3,6%	2%
Riket utom SKM01	8 290	187 361 774	3 399	5 845 971	41%	3,1%	1%

Skrivbordsgranskningen avseende avdragen skatt visar på mindre spridning än annan skrivbordsgranskning när det gäller antalsprocenten för skattetillägg (25-60 %; kol 6). Spridningen är ändå stor.

B10 Tabell. Skattedeclaration, avdragen skatt, *fysisk person*, skrivbordsgranskning: Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.

Avdr. Skatt	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Arbetsgiv.
SKM	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	468	5 013 255	268	358 918	57%	7,2%	0%
05	235	2 221 465	98	84 414	42%	3,8%	0%
07	226	1 864 241	108	112 527	48%	6,0%	0%
12	401	3 491 727	123	161 492	31%	4,6%	0%
14	356	3 147 194	182	246 423	51%	7,8%	0%
18	105	1 181 193	50	85 650	48%	7,3%	0%
19	314	3 415 773	146	204 361	46%	6,0%	1%
21	173	1 667 282	42	46 780	24%	2,8%	0%
23	168	1 394 722	32	32 242	19%	2,3%	0%
25	114	971 261	70	64 827	61%	6,7%	0%
Riket	2 560	24 368 113	1 119	1 397 634	44%	5,7%	0%
Riket utom SKM01	2 092	19 354 858	851	1 038 716	41%	5,4%	0%

Skrivbordsgranskningen avseende avdragen skatt för fysisk person visar på mycket stor spridning när det gäller antalsprocenten för skattetillägg (19-61 %; kol 6). SKM23 ligger lågt antals- och beloppsmässigt.

**B11 Tabell. Skattedeclaration, avdragen skatt, *juridisk person, revision:*
Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor
och antal arbetsgivare, 2001.**

Avdr. Skatt	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
	SKM	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Arbetsgiv.
Kol 1	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	390	29 540 964	362	5 759 545	93%	19,5%	0%
05	44	515 237	19	41 595	43%	8,1%	0%
07	130	7 406 506	91	886 421	70%	12,0%	0%
12	61	1 475 295	39	252 791	64%	17,1%	0%
14	202	11 526 020	122	1 901 916	60%	16,5%	0%
18	38	3 648 606	33	685 437	87%	18,8%	0%
19	60	5 411 922	58	1 073 163	97%	19,8%	0%
21	56	1 981 476	44	353 492	79%	17,8%	0%
23	11	809 064	7	113 709	64%	14,1%	0%
25	22	1 145 647	10	47 623	45%	4,2%	0%
Riket	1 014	63 460 737	785	11 115 692	77%	17,5%	0%
Riket utom SKM01	624	33 919 773	423	5 356 147	68%	15,8%	0%

Skattetilläggsprocenten vid revision avseende avdragen skatt för juridisk person ligger högre än för skrivbordsgranskning när det gäller antalsprocenten för skattetillägg (43-97 %; kol 6). Den för revision förhållandevis stora spridningen torde bero på ett förhållandevis litet antal observationer (ändringar).

**B12 Tabell. Skattedeclaration, avdragen skatt, *fysisk person, revision:*
Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor
och antal arbetsgivare, 2001.**

Avdr. Skatt	Ändringar > 2500 kr		Skattetillägg		Andel i procent		
	SKM	Antal	Belopp	Antal	Belopp	ST / Ändr. antal	ST / Ändr. belopp	ST / Arbetsgiv.
Kol 1	Kol 2	Kol 3	Kol 4	Kol 5	Kol 6	Kol 7	Kol 8
01	67	1 363 749	43	187 579	64%	13,8%	0%
05	20	198 276	18	38 389	90%	19,4%	0%
07	48	571 393	10	21 500	21%	3,8%	0%
12	18	512 211	5	58 533	28%	11,4%	0%
14	92	7 189 386	57	711 950	62%	9,9%	0%
18	6	75 106			0%	0,0%	0%
19	11	45 853	11	9 168	100%	20,0%	0%
21	28	186 623	12	17 215	43%	9,2%	0%
23	9	697 146	8	103 276	89%	14,8%	0%
25	19	231 863	3	1 800	16%	0,8%	0%
Riket	318	11 071 606	167	1 149 410	53%	10,4%	0%
Riket utom SKM01	298	10 873 330	149	1 111 021	50%	10,2%	0%

Skattetilläggsprocenten vid revision (53 %) avseende avdragen skatt fysisk person ligger högre än för skrivbordsgranskning (44 %, jfr tabell B10). Skattetilläggen och procentandelarna för olika regioner går inte att kommentera eftersom antalet observationer (ändringar) är för få.

TABELLFÖRTECKNING:

1 Diagram. Skattekontrollens monetära och preventiva effekt.....	24
2 Figur. Konsekvenser vid upptäckt av skattefuskar av betydelse för den preventiva effekten	26
3 Diagram. Preventiv effekt av skattekontrollen – allmänhetsundersökningar 1998 och 2001	27
4 Diagram. Preventiv effekt av skattekontrollen – företagsundersökningar 1997 och 2001	28
5 Diagram. Preventiv effekt av skattekontrollen – regionala skillnader. Undersökning allmänheten år 2001	29
6 Diagram. Preventiv effekt av skattekontrollen – skillnaden mellan olika grupper av skattskyldiga. Undersökning allmänheten år 2001	30
7 Tabell. Andel i procent av tillfrågade som på en femgradig skala instämmer eller tar avstånd från påståendet "Jag är beredd att betala min skatt så länge alla eller nästan alla gör det". RSV:s enkätundersökningar till allmänheten.	44
8 Tabell. Beskattningsbeslut på skattemyndighetens initiativ, samt skönsbeskattningsbeslut. Antal samt för år 2001 i procent av antalet deklarerationer (redovisningar).	51
9 Tabell. Skattemässigt värde av kontrollverksamheten*, belopp i mkr	52
10 Tabell. Skönsbeskattningen och annat kontrollresultat i förhållande till skatteförvaltningens skatteuppbörd (netto) år 2001	53
11 Tabell. Antal skattetilläggsbeslut	54
12 Tabell. Antalet personer som får skattetillägg och antalet beslut per person åren 2000 och 2001.....	55
13 Tabell. Antalet skilda fysiska och juridiska personer som berördes av skattetillägg för respektive skatt år 2001; oriktig uppgift.	56
14 Tabell. Skattetillägg (nettobelopp i mkr).....	56
15 Tabell. Skattetillägg större än 10 miljoner kronor åren 2000 och 2001	57
16 Tabell. Förändring av skattetillägg mellan åren 2000 och 2001	57
17 Tabell. Årlig taxering skattemyndigheten i Stockholm (SKM01), antal skönstaxeringar och beräknad skatt på skönstaxering. Förändring mellan åren 2000 och 2001.....	58
18 Diagram. Trendlinje anpassad till "Summa" dvs. värdet av skattetillägg för åren 1992-2001	58
19 Tabell. Storleken på det genomsnittliga skattetilläggsbeslutet, kronor netto ..	59
20 Tabell. Den relativa omfattningen av skönsbeskattningsår 2000-2001; för inkomstskatt såväl vid årlig taxering som vid omprövning	60
21 Tabell. Beslut om skattetillägg år 2001, antal och belopp	61
22 Tabell. Skattetilläggsbeslut årlig taxering 2001	62
23 Tabell. Skattetillägg omprövning inkomstskatt år 2001	64
24 Tabell. Antal skönsbeskattningsår och skattetillägg vid skönsbeskattningsår (antal och belopp) inkomstskatt år 2001	64
25 Tabell. Antal skönsbeskattningsår och skattetillägg vid skönsbeskattningsår (antal och belopp) inkomstskatt år 2001 för <i>juridisk person</i>	65
26 Tabell. Antal skönsbeskattningsår och skattetillägg vid skönsbeskattningsår (antal och belopp) inkomstskatt år 2001 för <i>fysisk person</i>	65
27 Tabell. Totalt för inkomstdeklaration år 2001 vid ändring > 5000. Antal och belopp av skattetillägg	66
28 Tabell. Skrivbordsgranskning; ändring årlig taxering inkomstskatt > 5000 samt ST, antal och belopp år 2001	67

29 Tabell. Revision; ändring årlig taxering inkomstskatt > 5000 samt ST, antal och belopp år 2001	67
30 Tabell. Skrivbordsgranskning, höjning av inkomsttaxeringen genom omprövning > 5000. Ändringar, skattetillägg (ST) och andel av de skattskyldiga som berörs år 2001	69
31 Tabell. Revision, ändring av inkomsttaxeringen genom omprövning > 5000. Ändringar, skattetillägg (ST) och andel av de skattskyldiga som berörs år 2001	69
32 Tabell. Skattetillägg vid den årliga taxeringen 1992-2001	70
33 Tabell. Antal skattetillägg vid årlig taxering 2000-2001, fysisk och juridisk person, med särredovisning av skattetillägg vid skönstaxering	71
34 Tabell. Antal och andel av skattetillägg för oriktig uppgift fördelade på beloppsintervall vid årlig taxering och vid olika storlek på skattetillägget år 2001	71
35 Tabell. Antal ändringar i deklARATIONER vid den årliga taxeringen. För år 2001 i procent av de olika deklARATIONSFORMULÄREN.....	72
36 Tabell. Skattetillägg vid årlig taxering (både vid skönstaxering och vid oriktig uppgift) avseende taxeringsåret 2000 fördelning på deklARATIONSFORMULÄR..	73
37 Tabell. Skattetilläggs fördelning på olika deklARATIONSFORMULÄR, oriktig uppgift, taxeringen 2000.....	73
38 Tabell. Andelen företag med SNI-kod i några branscher som fått skattetillägg vid inkomsttaxeringen något av åren 2000-2001.....	74
39 Tabell. Skattetillägg oriktig uppgift vid taxering 2000 fördelade på underlag (olika delposter i beslutsredovisningen)	75
40 Tabell. Antals- och beloppsmässig fördelning av underlag för skattetillägg vid taxeringen år 2000.....	77
41 Tabell. Skattemyndighetens höjningar av inkomsttaxering vid skrivbordsgranskning för fysiska personer (FD och SD1) och revision i relation till uppskattat antal skattetillägg, tax 2000.	78
42 Tabell. Andel odeklarerade kapitalinkomster bland deklARANter med olika förutsättningar.....	80
43 Tabell. Skattskyldiga som påförts respektive inte påförts skattetillägg när deklARATION rättats till följd av att vinst vid avyttring av utlandsfond utelämnats i deklARATIONEN, taxeringsåret 2001.....	83
44 Tabell. Skattskyldiga som påförts respektive inte påförts skattetillägg när deklARATION rättats till följd av att vinst vid avyttring av utlandsfond utelämnats i deklARATIONEN, taxeringsåret 2001, fördelning efter utelämnat belopp.....	83
45 Tabell. Skattskyldiga som påförts respektive inte påförts skattetillägg när deklARATION rättats med mer än 5 000 kronor till följd av att vinst vid avyttring av utlandsfond utelämnats i deklARATIONEN, taxeringsåret 2001, fördelning efter ålder.	83
46 Tabell. SkattedeklARATION. Skattetillägg efter olika "taxa" för skatter som ingår i skattedeklARATION 2001.....	84
47 Tabell. Fördelning av skattetilläggen på beloppsintervall år 2001; fysisk och juridisk person, antal och belopp.....	85
48 Tabell. SkattedeklARATION. Antal skattetillägg i förhållande till antalet beslut och i förhållande till antalet F-skattskyldiga.....	86
49 Tabell. SkattedeklARATION Frekvensen av skattetillägg vid revision i förhållande till antalet ändringar >2 500 kronor och antalet F-skattskyldiga fysiska och juridiska personer	87

50 Tabell. Skattekontor med fler än 100 ändringar > 2500 kronor. Lägsta och högsta värde inom regionen andelen skattetillägg i förhållande till ändringar; antal och belopp för <i>revision</i>	87
51 Tabell. Skattedeclaration. Frekvensen av skattetillägg vid <i>skrivbordsgranskning</i> i förhållande till antalet ändringar >2 500 kronor och antalet skattskyldiga fysiska och juridiska personer.....	88
52 Tabell. Skattekontor med fler än 100 ändringar > 2500 kronor. Lägsta och högsta värde inom regionen andelen skattetillägg i förhållande till ändringar; antal och belopp för <i>skrivbordsgranskning</i>	89
53 Tabell. Inkomstdeklaration och skattedeclaration. Ändringar som beloppsmässigt kvalificerar för skattetillägg; antalet skattetillägg i förhållande till antalet ändringar (antalsprocent) och skattetilläggsbeloppet i förhållande till ändringsbeloppet (beloppsprocent).....	89
54 Tabell. Antalsprocent (antal skattetillägg i förhållande till antalet ändringar > 2 500 kronor) för fysisk och juridisk person, för skrivbordsgranskning och revision samt spridningen mellan skatteregionerna. I tabellen har endast medtagits fall där ändringarna är fler än 1 000 stycken.....	90
55 Tabell. Sammanställning över kvalitetsundersökningar avseende skattetillägg från olika skattemyndigheter.....	92
56 Tabell. Sammanställning från uppföljningsrapporter skatteregion A.....	95
57 Tabell. Felbedömningar i skattetilläggsfrågan – skattetillägg borde ha tagits ut.....	97
58 Tabell. Kunskapstest: Hur tillämpas skattetilläggsreglerna vid ert kontor i följande fall? Frågor från rättsenheten till alla skattekontor i region C.....	98
59 Tabell. Kvalitetsuppföljning, beslut avseende självdeklarationer fattade under perioden 20 sept. – 31 dec 1999; sakfrågor som berörts i skattetilläggsbeslut.....	100
60 Tabell. Rättsenhetens omdöme om kvaliteten på fattade beslut i skatteregion D.....	100
61 Tabell. Rättsenhetens kvalitetsuppföljning, felfrekvenser inom olika kontrollformer.....	102
62 Tabell. Materiellt felaktiga skattetilläggsbeslut i omprövningsbeslut inom arbetsgivarkontrollen år 2000. Kvalitetsuppföljning i skatteregion F.....	104
63 Tabell. Felaktigheter och brister i beslut rörande skattetillägg i omprövningsbeslut inom arbetsgivarkontrollen år 2000. Kvalitetsuppföljning vid skattemyndighet F.....	105
64 Tabell. Felaktigheter och brister i beslut rörande skattetillägg i omprövningsbeslut inom mervärdesskattekontrollen år 2000. Kvalitetsuppföljning vid skattemyndighet.....	106
Antalet skilda fysiska och juridiska personer som berördes av skattetillägg för respektive skatt år 2001; oriktig uppgift.....	110
65 Tabell. Det är rättvist att de företag som trots påminnelse inte deklarerar får skattetillägg, procent.....	118
66 Tabell. Det är rättvist att de företag som lämnar oriktiga uppgifter får skattetillägg.....	118
67 Tabell. Skattemyndigheten glömmer ofta att ta ut skattetillägg.....	118
68 Tabell. Skattemyndigheten tar ofta ut skattetillägg som strider mot lagen...	119
69 Tabell. Totalt sett är systemet med skattetillägg bra, procent.....	119
70 Tabell. När man gjort fel av misstag bör man inte få skattetillägg.....	119
71 Tabell. Skattemyndigheten kan bedöma om man har gjort ett fel av misstag, procent.....	120
72 Tabell. Statistiska uppgifter om extraurvalen.....	122

73	Diagram. Den beloppsmässiga fördelningen av skattetillägg över olika intervall, löntagare, oriktig uppgift, deklarationsblankett FD.	123
74	Diagram. Den beloppsmässiga fördelningen av skattetillägg över olika intervall, näringsidkare, skönstaxering, deklarationsblankett SD.	123
75	Tabell. Löntagare som fått skattetillägg för oriktig uppgift, blankett FD	124
76	Tabell. Personer som driver näringsverksamhet och fått skattetillägg vid skönstaxering, blankett SD	124
77	Tabell. Hur stor del av personer i urvalet för skattetillägg som driver aktiv näringsverksamhet och handelsbolag m.m.	125
78	Tabell. Historiska svarsfrekvenser (ovägda)	125
79	Tabell. Attityder hos löntagare som har fått skattetillägg för oriktig uppgift, jämförelse mot riksenkäten 2001 till allmänheten.....	128
80	Tabell. Attityder hos företagare, som fått skattetillägg vid skönstaxering. Jämförelse mot företagare som ingår i urvalet hos riksenkäten år 2001 till allmänheten	129
81.	Diagram. Preventiv effekt av skattekontrollen för olika skattskyldiga, undersökning bland allmänheten år 2001 vari ingår en delmängd egenföretagare	130
B1	Tabell. Skattedeklaration, mervärdesskatt, <i>juridisk person, skrivbordsgranskning</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal momsregistrerade, 2001.....	132
B2	Tabell. Skattedeklaration, mervärdesskatt, <i>fysisk person, skrivbordsgranskning</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal momsregistrerade, 2001.....	132
B3	Tabell. Skattedeklaration, mervärdesskatt, <i>juridisk person, revision</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal momsregistrerade, 2001.	133
B4	Tabell. Skattedeklaration, mervärdesskatt, <i>fysisk person, revision</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal momsregistrerade, 2001.	133
B5	Tabell. Skattedeklaration, arbetsgivaravgifter, <i>juridisk person, skrivbordsgranskning</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.....	134
B6	Tabell. Skattedeklaration, arbetsgivaravgifter, <i>fysisk person, skrivbordsgranskning</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.....	135
B7	Tabell. Skattedeklaration, arbetsgivaravgifter, <i>juridisk person, revision</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.	135
B8	Tabell. Skattedeklaration, arbetsgivaravgifter, <i>fysisk person, revision</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.	136
B9	Tabell. Skattedeklaration, avdragen skatt, <i>juridisk person, skrivbordsgranskning</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.....	137
B10	Tabell. Skattedeklaration, avdragen skatt, <i>fysisk person, skrivbordsgranskning</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.....	137
B11	Tabell. Skattedeklaration, avdragen skatt, <i>juridisk person, revision</i> : Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.	138

B12 Tabell. Skattedeklaration, avdragen skatt, <i>fysisk person, revision:</i> Skattetillägg, antal och belopp i relation till ändringar > 2 500 kronor och antal arbetsgivare, 2001.	138
--	-----