

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 allvarligare 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