

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 motsvar 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 upptäcks 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 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 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 besluts kvalitet. 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 skattetilläggssituationen. 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 beslutsfattare 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 skattetilläggssystemet 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