

Förord

Skattebasutredningen (Fi 2000:05) tillsattes i juli 2000. Utredningens övergripande uppgift är att lämna en samlad bedömning av hur den svenska skattestrukturen bör vara utformad i en värld med internationaliserade marknader för varor, tjänster och produktionsfaktorer samtidigt som de välfärdspolitiska ambitionerna bevaras på dagens nivå. Syftet med arbetet är att åstadkomma ett förbättrat underlag för framtida skattepolitiska prioriteringar.

Utredningen har givit en rad ledande svenska experter på skatteområdet i uppdrag att utarbeta expertrapporter som underlag till utredningen. Utöver detta har Ekonomiska Rådet på utredningens uppdrag anlitat internationella forskare för att ge en sammanfattande bild över forskningsläget på centrala områden. De vetenskapliga rapporterna publiceras i *Swedish Economic Policy Review* (Vol. 9, No. 1, 2002). Expertrapporterna publiceras här som bilagor till utredningen. Slutsatser från respektive rapport är författarnas egna och sammanfaller inte nödvändigtvis med utredningens ståndpunkt.

De 13 expertrapporterna publiceras i två bilagor, volym A och B. Volym A innehåller tre rapporter som inriktar sig på skattefel, fusk och kontrollarbete. Volym B är uppdelad i två delar. Den första delen innehåller en rad rapporter som berör internationaliseringens betydelse för integration av och gränssnitt mellan skattesystem i olika länder. Den andra delen beskriver exempel på alternativa system för beskattning.

Stockholm, maj 2002

P-O Edin
Särskild utredare

Åsa-Pia Järliden Bergström
Utredningssekreterare

Skattefusik och kontrollinsatser

Innehåll

Volym A

Skattefusk och kontrollinsatser

Expertrappport 1 Oroliga skattebaser	9
Expertrappport 2 Kontrollinformation i utlandsfrågor	301
Expertrappport 3 Skatt, risk och brott	567

Volym B

Internationella aspekter på skatte- och bidragssystem

Expertrappport 4 Skatteprinciper och kollisionenormer	
Expertrappport 5 EG-rätten och det svenska skattesystemet	
Expertrappport 6 EU och skatterna	
Expertrappport 7 Beskattning av internationell elektronisk handel	
Expertrappport 8 Internationalisering och energibeskattnig	
Expertrappport 9 Beskattning av löneinkomster och uttag av socialförsäkringsavgifter mot bakgrund av arbetskraftens internationella rörlighet	

Expertrapport 10 Välfärdens finansiering i ett europeiskt perspektiv

Alternativa skattemodeller

Expertrapport 11 Utgiftsskatt – sammanfattning av system och effekter

Expertrapport 12 Neutral beskattning av bolagsinkomster i en öppen ekonomi – cash-flowskatter och andra skatter

Expertrapport 13 SACO-modellen

Oroliga skattebaser

Riskområden för skattefel med internationell anknytning

Av Annika Persson*

Expertrapport 1 till skattebasutredningen

Januari 2002

*Utvärderingsenheten, Riksskatteverket, 171 94 Solna.

Innehåll

Sammanfattning	17
1 Inledning.....	39
1.1 Bakgrund och syfte	39
1.2 Definitioner och avgränsningar.....	41
1.3 Framtagningen av rapporten.....	42
1.4 Disposition	42
2 Skattefusket i Sverige jämfört med andra länder	45
2.1 Inledning och sammanfattning.....	45
2.2 Skattefelet i Sverige	46
2.2.1 Skattefelet i Sverige har beräknats till 90 mdkr.....	46
2.2.2 Skattefelet med internationella kopplingar 20–35 mdkr.....	49
2.3 Skattefusket i Sverige är ungefär som i andra länder i Nord- och Mellaneuropa	50
2.3.1 Svarta sektorn från nationalräkenskaper och intervjuundersökningar	50
2.3.2 Skillnad mellan teoretiskt beräknad moms enligt nationalräkenskaperna och faktisk moms	53
2.3.3 Monetära skattningar av den dolda ekonomin ger inte trovärdiga resultat.....	54
2.4 Det reala fusket förefaller ha varit stabilt över tiden	57
2.5 Skattefusket kopplat till utlandsplacerat finansiellt kapital har ökat.....	61

2.5.1	Utvecklingen i Sverige fram till slutet av 1990-talet.....	61
2.5.2	Sverige jämfört med andra länder.....	68
2.5.3	Utvecklingen i Sverige i framtiden.....	70
3	Administrationen av skatter i Sverige jämfört med andra länder.....	73
3.1	Sammanfattning.....	73
3.2	Hur skatteadministrationen är organiserad.....	74
3.2.1	Allmänt om organisation och utvecklingstendenser.....	74
3.2.2	Organisationen i Sverige.....	76
3.2.3	Organisationen i andra länder.....	77
3.2.4	Administrationen av den tvångsvisa skatteuppbörden.....	81
3.3	Administrationskostnaderna i olika länder.....	83
3.3.1	Jämförelser i en fransk och i en samnordisk studie.....	83
3.3.2	EU-kommissionens rapport om kontrollen av mervärdesskatt i EU-länderna.....	88
3.4	Internationellt samarbete kring skatteadministrativa frågor.....	90
3.4.1	EU-samarbetet i skattefrågor.....	91
3.4.2	OECD:s skattekommitté – CFA.....	93
3.4.3	Andra länderkonstellationer som behandlar skattefrågor.....	95
3.4.4	Övriga internationella engagemang som Sverige aktivt deltar i.....	97
4	Skatteförvaltningens kontrollstrategi.....	99
4.1	Skattefelet visar avvikelsen från vad som är stadgat i lagen.....	99
4.2	Skattefusket skadeverkningar bör beaktas i prioriteringarna.....	100
4.3	Riskhantering som kontrollstrategi vidareutvecklas.....	102

4.4	Den nya riskhanteringsstrategin i praktiken	103
4.5	Maskinella riskanalyser i fler dimensioner än tidigare	106
5	Riskområden inom punktskattesystemen.....	109
5.1	Inledande översikt.....	109
5.2	De svenska punktskatterna i jämförelse med andra länder.....	112
5.3	Varorna beskattas i det land de konsumeras utom för viss begränsad privatinförsel.....	117
5.4	Beskrivning av riskområden och skattefel	119
5.4.1	Allmänt	119
5.4.2	Skattefel alkohol och tobak	122
5.4.3	Illegal handel med olja och bensin	133
5.4.4	Underlåtenhet att betala svensk gödselskatt vid införsel från utlandet	134
5.4.5	Underlåtenhet att deklarerera spelvinst som svensk gjort i utlandet.....	135
6	Riskområden inom mervärdesbeskattningen	139
6.1	Inledande översikt.....	139
6.2	Mervärdesskatteuttaget i Sverige i jämförelse med andra länder.....	141
6.3	Utlandstransaktionernas omfattning bland de svenska momsregistrerade företagen	143
6.4	Reglerna för hantering av moms vid gränsöverskridande handel med varor och tjänster	148
6.4.1	Företag säljer till företag (s.k. B2B – business to business)	148
6.4.2	Företag säljer till privatperson (s.k. B2C – business to consumer)	151
6.5	Riskområden och skattefel vid gränsöverskridande aktiviteter och transaktioner.....	152
6.5.1	Storleken på momsfusket med internationell anknytning.....	152

6.5.2	Allmänt om SCAF:s kartläggningar av momsfusket inom EG.....	156
6.5.3	I Sverige upptäckta fall av internationellt momsfusk.....	158
7	Riskområden vid beskattning av inkomst och förmögenhet.....	193
7.1	Allmänt.....	193
7.2	Informationsproblematiken.....	194
7.2.1	Informationen om inkomsterna i andra länder är inte heltäckande.....	194
7.2.2	Åtgärder som kan hjälpa till att minska hålen i informationsnätet.....	198
7.3	Transaktionskostnadernas betydelse för skattefusket	200
7.4	Beskattningen av gränsöverskridande inkomster – regler och avtal.....	204
7.5	Skattefel vid beskattning av privatpersoner	206
7.5.1	Begreppet skatterättslig hemvist	206
7.5.2	Skattefel privatpersoners tillgångar	207
7.5.3	Skattefel privatpersoners arbetsinkomster och andra ersättningar	220
7.6	Skattefel vid beskattningen av företag.....	232
7.6.1	Allmänt om beskattning av olika företagsformer.....	232
7.6.2	Kartläggningar av transaktioner med skatteparadis	235
7.6.3	Närmare beskrivning av skattefelen i företagen.....	239
7.6.4	Skattefel vid beskattningen i stora företag.....	245
7.6.5	Skattefel – mutor eller ”kostnader för affärsbefrämjande tjänster”	249
7.6.6	Elektronisk handel – att fastställa driftställe och allokera inkomster mellan länderna.....	250
8	Riskområden inom socialavgiftsområdet	255
8.1	Regelsystemet	255
8.2	Skattefel.....	258

8.2.1	Karaktären på skattefelen	258
8.2.2	Skattefelet och regelsystemets uppbyggnad.....	260
9	Indrivning av svenska skatteskulder i utlandet	263
9.1	Länder och skatter som omfattas	263
9.2	Volymen utgående och inkommande handräkningsärenden	265
9.3	Indrivning i utlandet i framtiden.....	265
10	Hur vi bedömer framtiden.....	267
10.1	Gemensamt för skatteslagen.....	268
10.1.1	Den organisatoriska utvecklingen i Sverige och andra länder åren framöver	268
10.1.2	Mer aktivt driva svenska intressen i det internationella samarbetet?.....	270
10.1.3	Internationell kontroll är resurskrävande och medvetna prioriteringar krävs	270
10.1.4	Skapa resurser genom att förenkla "nationella" regler?	272
10.1.5	Söka både efter fusket och fuskarna	272
10.1.6	Kulturförändring från nationellt till internationellt tänkande.....	273
10.1.7	Domstolarna och rättstillämpningen av central betydelse	274
10.1.8	Ett tätare samarbete mellan svenska myndigheter m.fl.	276
10.1.9	Sekretessen mellan myndigheterna bör klargöras och moderniseras	276
10.1.10	Utvidgningen av EU ökar sårbarheten.....	277
10.2	Punktskatterna	278
10.2.1	Allmän bedömning av framtiden	278
10.2.2	Åtgärder för att motverka skattefelen	280
10.3	Mervärdesskatten	283
10.3.1	Allmän bedömning av framtiden	283
10.3.2	Ändringar i regler, rutiner och arbetsätt i Sverige...	289
10.4	Inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.....	290

10.4.1 Allmän bedömning av framtiden.....	290
10.4.2 Ändringar i regler, rutiner och arbetsätt i Sverige ..	294
10.5 Socialavgifter	297
10.5.1 Allmän bedömning av framtiden.....	297
10.5.2 Åtgärder för att motverka felen	298

Sammanfattning

Bakgrund till kartläggningen

Det internationella perspektivet ökar i betydelse. Teknikutveckling och avregleringar bl.a. av valuta- och kapitalmarknaderna är ett par bakomliggande orsaker. Förutsättningarna för rörlighet ökar för kapital, företag, varor och människor. Den ökande internationella rörligheten skapar också nya möjligheter att illegalt utnyttja skillnaderna i skattesystem och skattesatser mellan olika länder för att sänka sin egen skatt. Samtidigt ger teknikutveckling och ökat internationellt samarbete ändrade förutsättningar och metoder att kunna bemästra problemen i skattekontrollen.

Avsikten med denna rapport är att skapa en överblick och beredskap kring internationella beskattningsfrågor inför framtiden. Rapporten tar sikte på att ge en bild av skattefel och kontrollproblem vid gränsöverskridande aktiviteter och transaktioner. Rapporten behandlar däremot inte hur skattebaserna påverkas av den legala rörligheten t.ex. permanent utflyttning av företag och personer. Rapporten tar inte heller upp den gränshandel som sker inom de ramar som lagstiftningen tillåter. Arbetet görs dels som ett underlag för den s.k. Skattebasutredningen (SKUR) dels som ett led i skatteförvaltningens arbete med att skapa effektiva administrativa rutiner samt att utveckla kontrollstrategier och åtgärder mot skattefelet i ett långsiktigt perspektiv. Projektet har utförts på uppdrag av chefen för Riksskatteverkets Skatteavdelning.

Rapporten har karaktär av kartläggning och består av två delar. En del går ut på att placera in Sverige "på kartan" genom jämförelser med andra länder. Skattefusket och administrationen i Sverige jämförs med hur det ser ut i andra länder. Den andra delen av rapporten är en kartläggning av skattefel med internationell anknytning för de olika skatteslagen. Vi försöker också blicka framåt och göra en bedömning av hur vi tror skattefelet med

internationella kopplingar kommer att utvecklas under de närmaste tio åren.

Projektet har bedrivits i nära samarbete med utvärderingen "Kontrollinformation i utlandsfrågor" (RSV Rapport 2002:1) som är en utvärdering som tar sikte på hur tillgänglig information och kontaktvägar för utlandskontrollen skulle kunna utnyttjas mera effektivt.

Administrationen av skatter i Sverige jämfört med andra länder

Sammanfattande bild av den svenska skatteadministrationen

Den bild som framträder av svenska skatteförvaltningen vid en internationell jämförelse kan sammanfattas i följande punkter.

På positiva sidan:

- De svenska kostnaderna för att administrera skatter är lägre än i andra jämförbara länder.
- Sverige har i jämförelse med många andra länder ett skattesystem och rutiner som är rationellt utformade t.ex. för fastställande av kommunalskatt, socialavgifter samt skattebetalningar via ett för skattelagen gemensamt skattekonto.
- Sverige har unika identiteter på individer och företag.
- Sverige har tekniska stödsystem som håller hög standard.
- Sverige har en förhållandevis enhetlig och överblickbar organisation.

På negativa sidan:

- Den fördjupade kontrollen ligger på en alltför låg nivå bl.a. i förhållande till de krav som ställs från EU.
- Sverige har varit dåligt på att tillvarata kunskap och erfarenhet från olika kontroller och återföra denna kunskap för effektivisering av kontroll, informationsåtgärder eller för ändring av regler och rutiner.

Samma trender styr den administrativa utvecklingen i andra länder

Organisationen av skatteadministrationen ser olika ut i olika länder. I många länder är ansvaret uppdelat på olika förvaltningar för olika skatter. Det förefaller emellertid finnas konsensus kring den riktning administrationen av skatter bör gå. Men länderna har kommit olika långt på utvecklingsstegen bl.a. av historiska skäl, svårigheter att ändra på etablerade strukturer m.m. Många länder ser för närvarande över sin skatteorganisation. RSV har hösten 2001 lämnat in en framställan till regeringen om sammanslagning av nuvarande tio skattemyndigheter och RSV till en rikstäckande myndighet fr.o.m. 2003.

Det internationella samarbetet (EU, OECD m.m.) är viktigt för den gemensamma synen på skatteadministrativa frågor. Utvecklingstendensen är bort från en organisation efter skatteslag mot en mer sammanhållen förvaltning av skatteslagen. De flesta länder har kvar en organisation efter de skattskyldigas geografiska tillhörighet men riktningen är mot en specialisering efter kategorier av skattskyldiga frikopplat från geografisk tillhörighet. Andra inslag i den administrativa utvecklingen är från pappershantering till elektroniska dokument, från manuell betjäning till elektronisk självbetjäning, från manuella kontrollurval till riskanalyser.

Administrationskostnaderna är lägre i Sverige än i andra länder

Det är svårt att finna uppgifter om kostnaderna för att administrera skatter i andra länder. Detta beror på att organisationen i de flesta länder är splittrad och någon samlad kostnadsbild finns sällan. Det kan också vara så att administrationen är integrerad med annan hantering än skatter och att kostnaderna för skatteadministrationen inte särredovisas. Ett exempel är Danmark där viss del av skatteadministrationen sköts av kommunerna. Vissa uppgifter om administrationskostnaderna i andra länder har vi dock fått fram. Vi har utgått dels från en fransk studie från 1999 som gjorts för att få underlag för en reformering av den franska administrationen av skatter, dels från uppgifter i Riksrevisionsverkets rapport "Skattekontrollen i Norden".

För att kunna jämföra kostnaderna måste man på något sätt beakta att länderna är olika stora. Den metod som använts i denna

rapport är att relatera kostnaderna till skatteinkomsternas storlek. Mätt på detta sätt är administrationskostnaderna i Sverige 0,52 % av skatteinkomsterna vilket är klart lägst av de länder som jämförts. Till del kan den lägre nivån förklaras av den höga skattekvoten i Sverige. Men även om vi beaktar skillnaden i skattekvot har Sverige lägst kostnader men skillnaden blir mindre.

Administrationskostnader i procent av skatteinkomsterna i nio OECD-länder

	Sverige	Irland	Neder- länderna	Kanada	Spanien	Stor- britannien	Tysk- land	Italien	Frank- rike
Faktiska värden	0,52	0,83	1,23	1,05	0,89*	1,12*	1,71*	1,52*	1,60*
Omviktat m.h.t. skattekvoten**	0,65	0,66	1,24	0,93					

* För Spanien, Storbritannien, Tyskland, Italien och Frankrike avser beräkningen administrationskostnaderna för skatter exkl. sociala avgifter.

** Omviktning har gjorts till den genomsnittliga skattekvoten för i EU-länderna (= 41,5 % av BNP)

Hur fullgörandekostnaderna förhåller sig till andra länder vet vi däremot inte

Administrationskostnaderna hos skatteförvaltningen är endast en del av kostnaderna för att driva skattesystemet. Andra delen är de "fullgörandekostnader" som finns hos löntagare, företagare m.fl. som ska lämna uppgifter till skatteförvaltningen. Administrationskostnader och fullgörandekostnader är delvis kommunicerande kärl. I Sverige har fullgörandekostnaderna uppskattats vara ungefär dubbelt så stora som förvaltningens egna administrativa kostnader. Hur det är med fullgörandekostnaderna i andra länder vet vi inte. Sverige har en omfattande kontrolluppgiftsskyldighet vilket håller nere förvaltningens kostnader för att fastställa skatten men som å andra sidan innebär att företagen har kostnader för att förse förvaltningen med dessa kontrolluppgifter.

Stora och små länder – administrativa nackdelar och fördelar

Mycket av arbetet med att utveckla tekniska system, kontrollmetoder m.m. har en fast kostnad som relativt sett blir mer betungande

för ett litet land som Sverige. Det kan därför vara svårt för de minsta länderna att vara "bäst i klassen" och vara föregångare i utvecklingsarbetet. För ett mindre land kan det därför vara en strategi att lära av andra länder.

Men mindre länder kan på andra plan ha administrativa fördelar gentemot de större. Det borde vara lättare att få genomslag för ett uniformt arbetssätt i en skatteförvaltning i ett litet land. De administrativa nivåerna kan vara färre, kontaktnäten mera direkta och mindre av de administrativa budskapen och riktlinjerna går förloerade då de förmedlas ned i de administrativa hierarkierna. Det torde också vara lättare att skapa spridning av erfarenheter från olika kontroller och projekt mellan personal som arbetar med likartade frågor i länder med mindre förvaltningar.

Mer resurser behöver avsättas om vi ska driva svenska intressen i det internationella samarbetet

Det finns ett antal olika organisationer och sammanslutningar som verkar för att förbättra samarbetet, samordningen och kommunikationen i skatteadministrativa frågor mellan olika länder. De vi kommer mest i kontakt med i Sverige är EU och OECD. Men det finns även en rad andra konstellationer som beskrivs i rapporten. Via dessa organisationer finns ett omfattande kontaktnät, erfarenhetsutbyte m.m. Dessa "mötesplatser" gör att det i många frågor värker fram en gemensam syn på lagstiftning, kontrollbehov, teknik, riskhantering, sekretess m.m. som kan utgöra en plattform för framtiden.

Förarbetet i form av utredningar, rapporter och annat underlag till direktiv m.m. inom EU och OECD sker inom olika arbetsgrupper. Alla länder har glädje av detta arbete. Men de länder som är mest aktiva i arbetsgrupperna blir också de som har störst möjligheter att påverka inriktningen. Sverige representeras i dessa sammanhang formellt av Finansdepartementet men RSV är många gånger med i arbetet och har en i huvudsak självständig roll. RSV är i stort sett med och deltar i de internationella sammanhang där vi bör vara med, men det finns behov av att delta i fler grupperingar, uppträda mera aktivt och återkoppla resultaten. För en sådan mer aktiv roll krävs att mer resurser avsätts för förberedelsearbete och för att tillsammans med Finansdepartementets representanter skapa en samsyn kring de frågor och den inställning som ska drivas

från Sveriges sida. Som vi ser det måste mindre länder som Sverige göra ett vägval. Antingen avsätter vi så mycket resurser att vi kan fungera som en "auktoritet" inom de områden vi finner strategiska. Eller så väljer vi att till en lägre resursinsats mera passivt anpassa oss till – men även dra nytta av – den inriktning som drivs fram av mer aktiva länderna. Till del kan den avvaktande svenska hållningen ha att göra med en svensk förvaltningskultur.

Skattefusket i Sverige jämfört med andra länder

För år 2000 har skattefelet i Sverige uppskattats till ca 90 mdkr motsvarande 8 procent av skatteinkomsterna.

Svartarbetet i Sverige är ungefär som i andra länder i Nord- och Mellaneuropa

Beräkningen av skattefelet baseras till stor del på uppskattningar av svartarbetet. Svartarbetet i Sverige bedöms under de senaste trettio åren ha varit konstant eller möjligen en aning minskande. Den bedömning som finns för närvarande är att svartarbetet ligger kring eller strax över 4 procent av bruttonationalprodukten (BNP) och skatten som belöper på detta belopp kan beräknas till 55–60 mdkr (givet vissa statistiska beräkningsantaganden). Svartarbetet i Sverige förefaller vara av ungefär samma storleksordning som i andra länder i Nord- och Mellaneuropa men är lägre än i Sydeuropa.

Skattefusket kopplat till kapital i utlandet riskerar öka

Skattefelet kopplat till svenskarnas finansiella placeringar utomlands uppskattas till minst 8 mdkr. Om man tolkar restposten för hushållens tillgångar i finansräkenskaperna (1999 ca 250 mdkr) som en indikator på hushållens finansiella placeringar utomlands är den bild som framträder att hushållens kapitalplaceringar utomlands ökade under slutet av 1980-talet och början av 1990-talet. Vad gäller senare delen av 1990-talet kan utvecklingen av finansräkenskapernas restpost tolkas som att överflyttningen av de svenska hushållens finansiella placeringar till förvaltning utomlands avstannat, i alla fall temporärt. Men osäkerheten i statistiken är stor.

Vilken utveckling kan förväntas i framtiden? En återhållande faktor idagsläget är osäkerheten kring andra länders finansiella institutioner och nivån på transaktionskostnaderna. Men betydelsen av detta torde minska framöver. En intervjuundersökning från år 2000 visar att det finns en hög acceptans hos allmänheten av fusk som innebär att man smiter från skatt genom att placera kapitalet utomlands. Hälften av svenskarna kan tänka sig att smita från skatt på sparande genom att placera pengar i länder som inte har skatt på kapitalinkomster och som inte har automatiskt informationsutbyte med svenska skattemyndigheter. Resultatet från intervjuundersökningen inger oro för framtiden. Motkraften ligger i vad som kan åstadkommas genom skattemyndigheternas kontroller. De svenska skattemyndigheterna kan här åstadkomma ytterst lite genom interna svenska åtgärder. Vilka motkrafter som kan skapas beror på hur informationsutbytet utvecklas mellan länderna. En grundläggande förutsättning är därvid att informationsutbytet i praktiken blir administrativt och resursmässigt hanterbart.

Hur ser det då ut i andra länder? Det är svårt att för andra länder hitta uppgifter om skattefel kopplat till individernas finansiella placeringar utomlands. Ett undantag är Danmark där beräkningar pekar på att betydande belopp undgår dansk beskattning på grund av överflyttning till utlandet. Det går dock inte att särskilja vad som avser hushåll och vad som avser företag. I de nordiska länderna är systemet med kontrolluppgifter för kapital väl utbyggt. Skattefusk kopplat till inhemska placeringar kan därför antas vara litet i de nordiska länderna. I andra länder, där kontrolluppgiftssystemet inte är utbyggt på samma sätt, är det lättare att undanhålla inhemskt finansiellt kapital från beskattning. Å andra sidan är beskattningen i flertalet av dessa länder lägre varför incitamenten att fuska också är mindre. Trots detta torde underredovisningen av det inhemska placerade kapitalet i dessa länder vara större än i Norden där kontrolluppgiftssystemen är förhållandevis heltäckande. Samtidigt kan detta också innebära att hushållen i länder utanför Norden har mindre incitament att placera sitt finansiella kapital i andra länder, vilket gör att fusk knutet till gränsöverskridande transaktioner är mindre.

Skattefel med internationell anknytning samlat för skatteslagen

Skattefelet med internationella kopplingar 20–35 mdkr

Den kartläggning och de bedömningar som görs i rapporten ringar in skattefelet med internationell anknytning till i storleksordningen 20–35 mdkr enligt översikten nedan. De beloppsmässigt största felen avser mervärdesskatt och skatt på tillgångar individerna placerat i utlandet. Punktskatter är ett annat problematiskt område. Andra exempel på skattefel är paradistransaktioner med någon typ av företagskoppling, internprissättning, elektronisk handel och fel vid fastställande av socialavgifter.

Skattefelet med internationella kopplingar

Punktskatter	2-4 mdkr
Mervärdesskatt	5-10 mdkr
Skatt på kapital (inkl. arvs-och gåvoskatt)	minst 8 mdkr
Paradistransaktioner med någon typ av företagskoppling (kan delvis ingå ovan)	2-5 mdkr?
Övrigt (internprissättning, elektronisk handel, socialavgifter m.m.)	?
Totalt	Mellan 20 och 35 mdkr

Den nedre skattningen på 20 mdkr kan sägas vara den som är förenlig med det tidigare angivna totala skattefelet på ca 90 mdkr. Med den högre skattningen, 35 mdkr, skulle även det totala skattefelet behöva räknas upp.

Kontrollinsatserna måste utgå även från annat än storleken på skattefelet

För att kunna prioritera skatteförvaltningens insatser är det inte nog att känna till storleken på olika typer av skattefel. Beroende på hur skattefelen uppstår gäller det att ta ställning till vilka åtgärder som ska sättas in för att motverka felen. Skatteförvaltningens verksamhet bedrivs efter två huvudlinjer nämligen service och kontroll. En ledstjärna i detta arbete är att underlätta för de skattskyldiga. Skattefel som uppkommer på grund av okunskap om regelsystem

eller utformningen av blanketter bör i möjligaste mån undvikas genom information och andra ändringar och inte genom kontroll.

För att motverka avsiktliga fel – skattefusk – kan systemändringar i en del fall vara en långsiktig lösning på att få bort felen. Men många gånger är kontroll det medel som återstår. Allt kan inte kontrolleras utan förvaltningen tvingas prioritera. För att kunna prioritera kontrollinsatserna måste en bedömning göras av hur pass allvarliga felen är även utifrån andra kriterier än storleken på felen. En sådan bedömning kan resultera i att skattefel som är beloppsmässigt mindre bedöms vara mera skadliga än beloppsmässigt större skattefel. En central aspekt i bedömningarna är vad som händer på lång sikt. Om t.ex. skattefelet kan antas få spridningseffekter kan det vara viktigt att ge högre prioritet åt kontrollen av just denna företeelse. Annat som bör ingå i bedömningen är hur företeelsen påverkar konkurrensneutraliteten mellan företag. I vad mån en viss typ av skattefel upplevs som orättvist och därmed demoraliserande på skattemoralen och känslan av lojalitet med samhällets institutioner är ytterligare en dimension.

Lägga fast en strategi för och freda resurser för internationell kontroll

Erfarenheten från olika kontrollprojekt är att det inte är omöjligt att identifiera, kontrollera och åtgärda skattefel med internationella kopplingar. Erfarenheten visar också att internationell kontroll är mycket resurskrävande både vad avser nedlagd tid och kraven på kompetens hos de som genomför utredningarna. Ser man bara till den synliga avkastningen i form av höjd beskattning i de undersökta fallen så ger internationell kontroll mindre än om motsvarande resurs sätts in på kontroll av nationella företeelser. Men andra dimensioner är väl så viktiga nämligen att skapa preventiv effekt, att inte lämna zoner helt kontrollfria och att genom kontrollen aktivt kunna följa och bevaka utvecklingen inom "marknaden" för internationella skattefel. I detta perspektiv är det viktigt att lägga fast en strategi för kontrollen av internationella skattefel. Annars riskerar denna kontroll att få för låg prioritet. Genom den riksgemensamma kontrollplanen finns ett forum där sådana prioriteringsfrågor kan kanaliseras.

Genom att göra satsningar på utveckling av stödsystem (bl.a. riskanalys), projekt av kartläggande karaktär, erfarenhetsspridning,

informationssatsningar m.m. kan kontrollen av internationella transaktioner effektiviseras. Det kan karaktäriseras som investeringar som innebär en resursbelastning i det korta perspektivet men som ger avkastning i ett längre perspektiv. Problemet är dock att freda resurser för dessa utvecklingssatsningar eftersom de går ut över annan etablerad löpande verksamhet.

Söka både efter fusket och fuskarna

De stora aktörerna vad gäller fusk med internationell anknytning tillhör ofta samma krets. Erfarenhetsmässigt vet vi att om ett hål täpps till tenderar de förflytta sina aktiviteter till andra områden där riskerna är mindre. De arbetar gränslöst och samma aktörer kan därför dyka upp i olika länder. Särskilt utsatta är punktskatte- och momssystemen. Därför bör skatteförvaltningen komplettera nuvarande metod att leta efter fusk i anslutning till enskilda beslut med en metod där man kan leta efter och följa fuskaren. Använder vi enbart metoden att leta efter fusket i anslutning till olika beskattningsbeslut kan det ta alltför lång tid innan fusket upptäcks eller så upptäcks det aldrig. Utöver en riskanalys som innefattar en riskvärdering av alla skattskyldiga utifrån olika fastlagda kriterier kan det finnas ett behov av att kunna punktmarkera ett mindre antal återkommande skattebrottslingar.

Kulturförändring från nationellt till internationellt tänkande

En sak som måste till framöver är en kulturförändring i skatteförvaltningen – vi måste börja tänka internationellt. För att åstadkomma detta måste målformuleringar och styrsignaler för arbetet utformas så att personalen känner att de har stöd för och ges utrymme för kontroller och operativt samarbete med andra länder. Det gäller grundhantering av t.ex. kvartalsredovisningar och ledsagardokument så att grunddata håller sådan kvalitet att de inte orsakar andra medlemsländer onödiga utredningar. Det gäller också hanteringen av förfrågningar från andra länder. Det ska upplevas som "rätt" att lägga ned resurser även på sådant som inte ger något omedelbart finansiellt utbyte till Sverige men där klirret kommer i andra länders kassor. Det kan ses som en investering i att också få hjälp från andra länder.

Domstolarna och rättstillämpningen av central betydelse

Rättstillämpningen kommer att vara av stor betydelse för hur framgångsrikt skatteförvaltningen kommer att kunna bekämpa den internationella skattebrottsligheten. Detta gäller både avgörandena i de svenska domstolarna och i EG-domstolen.

Bevisfrågorna är särskilt stora i den internationella kontrollen genom att skatteparadis kan vara inblandade och handräckningsmöjligheterna är begränsade. Rättspraxis från senare år får anses peka på att domstolarna är mer beredda än tidigare att titta på det faktiska skeendet och acceptera genomsyn som grund för sina beslut.

En bra illustration av hur viktigt det är med utgången av domstolsprövningen är den s.k. Brynäsdomen (gällde ersättningen till tre utländska ishockeyspelare som "hyrts in" från ett bolag beläget på Isle of Man). Genom domen har klargjorts vad som gäller. Därigenom har, i alla fall temporärt, stoppats upp en företeelse som annars riskerat bli utbredd inom konsultbranschen och artist- och sportvärlden. Den hade också kunnat få spridningseffekter till andra specialistkompetenser. Vi hade kunnat få ett bemanningsföretag med placering i skatteparadis.

Ett annat exempel på rättstillämpningens centrala betydelse för skattekontrollen är EG-domstolens avgörande i *Man in Black*-målet, som gällde gränsdragningen mellan vad som ska kunna anses som privat införsel och som införsel av kommersiell natur.

Det behövs en modernare syn på samarbete mellan svenska myndigheter m.fl.

Även det nationella samarbetet är viktigt för att motverka skattefel med internationell anknytning.

För skatteförvaltningen är samarbetet med Tullverket en viktig framgångsfaktor. Samarbetet med Tullverket fungerar bra. Vi tror att utvecklingen ären framöver kommer att driva fram en betydligt tätare samverkan.

Många gånger skulle myndigheter genom att samarbeta kunna försvåra vissa typer av internationella skattefel. Men en otidsenlig syn på effektiv myndighetssamverkan lägger hinder i vägen. Det bör ges utrymme för en mer modern syn på myndighetssamverkan där målen formuleras mindre isolerat till den egna isolerade myn-

dighetssfären. Det finns även andra områden där en förstärkt samverkan med andra kan vara ett led i att motverka skattefelen. Det kan vara branschorganisationer och andra intresseorganisationer m.m. som har ett intresse av att marknader fungerar på lika villkor för alla. Det finns exempel från andra länder där sådan samverkan sker mer organiserat och systematiskt än i Sverige.

Sekretessen mellan myndigheterna bör klargöras och moderniseras

Det kan i vissa fall vara svårt att veta hur sekretessen mellan myndigheterna gäller och i vilka fall informationsutbyte kan göras öppet. För att underlätta framtida samarbete mellan myndigheter bör det bli lättare att avgöra i vilka fall information kan utbytas och i vilken form samarbetet kan genomföras utan att sekretesslagstiftningen bryts.

Det har blivit vanligare att bedriva verksamhet av allmänintresse i aktiebolagsform i stället för som offentlig myndighet. I en hel del fall kan också gränsen mellan vad som är att betrakta som skatt och som avgift vara liten. Frågan är om inte sekretessbedömningarna behöver moderniseras så att de på ett bättre sätt tar hänsyn till det allmännas övergripande intressen och görs oberoende av sådana förhållanden som i vilken form verksamhet bedrivs och om debiteringen är att karaktärisera som skatt eller inte.

Utvidgningen av EU ökar sårbarheten

Utvidgningen av EU kommer under en övergångstid – av ganska många år – att öka sårbarheten för skattefel med internationell anknytning. Nuvarande medlemsstater har vuxit in i den kostym för informationsutbyte som nu finns och kanaler för samarbete har upparbetats mellan enskilda länder. Det har varit en successiv process och har tagit kring tio år. De system som byggts upp kommer vid utvidgningen att tillföras uppgifter av sämre kvalitet och förvaltningarna i de nya medlemsstaterna är ovana vid att hantera de internationella kontrollfrågorna.

Riskområden inom punktskattesystemen

Skattefelets storlek och sammansättning

Det utlandsrelaterade fusket med punktskatter bedöms ligga i intervallet 2–4 mdkr. Bedömningen utgår bl.a. från en kartläggning som gjorts av EU:s Skattedirektorat, Tullverkets mörkertalsundersökning avseende import från tredje land samt en undersökning av privatinförseln av alkohol och tobak som gjorts av regionskattekontoret i Malmö.

Översiktligt kan skattefelelen med internationell anknytning vad avser punktskatter hänföras till följande kategorier:

Handel med tredje land:

- "Traditionell" insmuggling av varor från tredje land utan att passera tullen.
- Import från tredje land med tulldeklaration via tullen men där varan är felbeskriven.
- Privatinförsel överstigande den skattefria ransonen för privat bruk.

Gemenskapsintern handel:

- Missbruk av systemet med ledsagardokument.
- Varor som "försvinner på vägen" genom missbruk av transit-systemet.
- Kommersiell införsel av alkohol, tobak och mineralolja som redan beskattas i ett EU-land till ett EU-land med högre skatt utan att betala skatt i destinationslandet.
- Bootlegging dvs. kommersiell införsel under sken av privat bruk av varor som förvärvats i EU-land med lägre skatt än i Sverige.
- Distansförsäljning från EU-länder med lägre skatt.

Övrigt:

- Införsel av varor som i annat land är utan punktskatt men som i Sverige är belagda med punktskatt (t.ex. gödsel).

Framtiden

Den nivå Sverige kommer att ha på punktskatterna i framtiden i förhållande till andra länder kommer att vara av betydelse för hur stort skattefel som uppkommer vid en given dimensionering av punktskattekontrollen.

Ett nytt datoriserat system för bättre kontroll av transporterna inom suspensionsordningen bör försvåra vissa av fuskmetoderna. Men så länge det finns stora skillnader i ländernas skattenivåer kommer att finnas problem med boot-legging. Utvecklingen av den organiserade smuglingen är osäker. En förbättrad kontroll inom suspensionsordningen kan driva över angreppen till annan verksamhet och smuggling kan vara ett område. Momssystemet kan också bli mera utsatt.

Grunden för inriktningen av utvecklingsarbetet inom punktskattekontrollen i medlemsstaterna de närmaste fem till tio åren är de analyser som gjorts av en arbetsgrupp inom EU (High Level Group on Fraud in the Tobacco and Alcohol Sectors). Arbetsgruppen analyserade svagheter och brister i de rådande systemen och fann att möjligheterna att genomföra bedrägerier mot dem är betydande. Gruppen drog slutsatsen att förändringar och förbättringar av dagen system är nödvändiga, om bedrägerierna inom alkohol- och tobakssektorerna skall kunna bekämpas mer effektivt.

De viktigaste rekommendationerna arbetsgruppen formulerade är:

- utveckling och på längre sikt införande av ett datoriserat transport- och kontrollsystem (EMCS) och ett datoriserat Transit System
- omedelbart införande av EWSE (Early Warning System Excise)
- etablerande av god praxis när det gäller auktorisering av upplagshavare
- genomförande av kontroller baserade på välinformerad riskanalys.

Under de närmaste åren har Sverige ett åtagande att genomföra det utvecklingsarbete som följer bl.a. av högnivåriskgruppens rekommendationer. Utvecklingsarbetet kan karaktäriseras som en investering som kan ge avkastning i form av högre effektivitet i kontrollen under en rad år. Den ena investeringen är att *bygga den svenska delen av EMCS*. Den andra investeringen är att *utveckla ett riskvärderingssystem* med fokus på att identifiera skattskyldiga med

en förhöjd risk för skatteundandragande som komplement till de selekteringssystem som finns idag som mer utgår från enskilda beslut.

I kontrollen aktualiseras ibland skattefusket där ny eller ändrad lagstiftning kan vara ett medel att motverka fusket. Ett par frågor som är aktuella just nu inom punktskatteområdet är följande. Polisen efterlyser lagändring, så att det kan betraktas som brott mot alkohollagen att förvara sprit i t.ex. butiker. För närvarande prövas i domstol om bussbolag kan beskattas för alkoholvaror som vid kontroll lämnas kvar "utan ägare" i bussen. RSV:s tolkning är att detta bör vara möjligt. Om slutliga avgörandet i domstol går mot RSV:s tolkning kan aktualiseras en ändring i lagen. I sammanhanget kan också nämnas att RSV och Tullverket gemensamt gjort framställning till regeringen om lagändringar som innebär en skärpning av sanktionerna i samband med in- och utförelse som sker i strid med cirkulationsordningens bestämmelser.¹

Riskområden inom mervärdesbeskattningen

Skattefelets storlek och sammansättning

Vi gör bedömningen att skattefelet med internationell anknytning vad avser mervärdesskatten uppgår till mellan 5 och 10 mdkr. Bedömningen utgår bl.a. från SCAF-kommitténs kartläggningar av momsbedrägerierna, RSV:s kartläggning av karusellhandeln, Tullverkets mörkertalsundersökning för handel med tredje land samt den s.k. momsdiskrepansen (skillnaden mellan teoretiskt beräknad och faktiskt debiterad moms).

Översiktligt kan skattefelet med internationell anknytning inom mervärdesbeskattningen hänföras till följande kategorier:

Gemenskapsintern handel:

- Karusellhandel.
- Övriga överträdelser av reglerna för gemenskapsintern handel bl.a. bilhandel, beaktande av omsättningströskeln m.m.

¹ Dessa förslag behandlas i Ds 2001:58 Straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatte regler för alkohol, tobak och mineraloljor.

Handel med tredje land:

- Fiktiv export dvs. export som utan att ha belagts med moms avleds till svenska marknaden.
- Underskattad import dvs. varor och tjänster som kommer in i Sverige utan att bli korrekt belagda med moms.

Andra problemställningar:

- Elektronisk handel.

Framtiden

Det finns både positiva och negativa inslag i den framtidsbild vi har för utvecklingen av skattefelen med internationell anknytning inom mervärdesbeskattningen. Att avgöra vilken vägskäl som väger över sett på lång sikt är svårt.

Allmänt kan konstateras att vilka åtgärder som än vidtas kommer problemet med debiterad obetald skatt och med återbetalningsfusk att finnas kvar inom momssystemet. Detta gäller oavsett om regelsystemet bygger på nuvarande destinationsprincip eller en ursprungsprincip.

Till de positiva inslagen hör klargörande av hur elektronisk handel ska beskattas, ett antal olika förslag och åtgärder som syftar till att snabba upp och förenkla informationsutbytet mellan länderna, effektivare förfaranderegler i samband med utlandsindrivningen mellan EU:s medlemsstater, framtagna av enhetliga regler för utfärdande av elektroniska fakturor samt utvidgning av systemet med förvärvsmoms för tjänster från utlandet.

Inslag som kan antas verka pådrivande på skattefelen är en ökad handel med tjänster. Utvidgningen av EU är ett annat inslag som får betydelse i alla fall temporärt.

En ofta framförd mening är att en övergång till ursprungsprincipen, dvs. att moms tas ut i säljarlandet, skulle lösa fuskproblemen. I rapporten diskuteras därför närmare vad en sådan ändring skulle kunna tänkas medföra. För närvarande har vi fuskmekanismer inom gemenskapen som beror på övergångsordningen och flödet av obeskattade varor (t.ex. karusellhandel, fenixföretag, del av bilfusket m.m.). Dessa mekanismer skulle i huvudsak försvinna om vi

tillämpade ursprungsprincipen men vi skulle få andra problem istället och minst lika stora.

Vilka förändringar behöver göras i arbetssätt och regler i Sverige åren framöver?

Momskontrollen är inte längre bara en nationell angelägenhet. *EU ställer krav på vår momskontroll.* Om vi ska uppfylla de krav EU ställer måste mer resurser sättas in på momskontroll.

Kontrollen av mervärdesskatten är i dagsläget fokuserad på månadskontroll avseende den senast inlämnade skattedeklarationen. Utlandskontrollen är svår att inordna i den periodiska kontrollen med det upplägg den har idag. Därför hamnar utlandskontrollen i bakvattnet. För att bättre utnyttja den kontrollinformation som finns i samband med internationella transaktioner måste *fokus breddas till längre perioder och kanske också mer till den skattskyldiges hela situation* – dvs. en bredare riskprovning av den skattskyldige. Det är viktigt att erfarenheterna från genomförda projekt systematiseras och tas tillvara för att utveckla momskontrollen.

Omvärldsbevakning, internetspaning, upparbetade kontakter med branschorganisationer m.m. är inslag som kommer att få ges ökad tyngd i arbetet framöver. Ett utvecklat samarbete med Tullverket kan också bidra till att effektivisera kontrollen.

För kontrollen av moms med internationell anknytning skulle det vara en fördel om *all moms redovisas via skattedeklarationen* i det separata momssystemet. Det skulle innebära en uppsnabbning av redovisningen och ge möjlighet till mer enhetlig hantering av kontrollinformationen.

En kvalitetshöjning för kontrollen uppstår när *förseningsavgift* införs för kvartalsredovisningen. I dagsläget finns ingen sanktion om man kommer in med redovisningen för sent eller om man aldrig lämnar in den. Förseningsavgift löser dock inte problemen med att kvaliteten kan vara bristfällig på de redovisningar som lämnas. För det krävs andra verktyg/sanktionsmöjligheter än förseningsavgift.

Riskområden vid beskattning av inkomst- och förmögenhet

Skattefelets storlek och sammansättning

Skattefelet med internationell anknytning inom inkomst- och förmögenhets-beskattningen är svåruppskattat. Vi gör bedömningen

att det uppgår till minst 10 mdkr. Skattefelet avseende individernas tillgångar i utlandet uppgår till minst 8 mdkr. Skattefelet för transaktioner med skatteparadis, där det finns koppling på ett eller annat sätt till företag, kan uppgå till 2–5 mdkr.

Översiktligt kan skattefelet med internationell anknytning vad avser inkomst- och förmögenhetsbeskattningen hänföras till följande kategorier:

Privatpersoner:

- Skatt på ej redovisade tillgångar i utlandet (inkl. skapade förluster).
- Skatt på konsultarvoden, styrelsearvoden, royalties och andra förmåner (t.ex. kontokort) från utlandet.
- Svartarbete utländskt företag eller utlandsanställd.
- Icke avsett utnyttjande av SINK-regler.
- Skenbosättning i utlandet.

Företag:

- Skatteplanering via CFC-bolag (Controlled Foreign Companies; bolag där svenska ägare har kontrollen över bolag etablerat i t.ex. ett skatteparadis).
- Konsultuppdrag via bolag i utlandet.
- Utländsk kapitalförsäkring hos arbetsgivare eller från fämansbolag.
- Skentransaktioner med leasing och skalbolag via skatteparadis.
- Internprissättning.
- Mutor.
- Allokering av inkomster vid elektronisk handel.

Framtiden

Skattefelet med internationell anknytning inom inkomstbeskattningen är av samma slag som för tio eller tjugo år sedan. Däremot har tillgängligheten till olika metoder och upplägg för att undgå skatt ökat och det förekommer fler transaktioner än tidigare. Det finns ingen anledning att anta att dramatiska förändringar ska inträffa på kort tid. Vi bedömer att det finns risk för spridning. Minskad osäkerhet, mer lättillgängliga tjänster och en allmänt ökad

rörlighet kan leda till att fysiska personers innehav av finansiella tillgångar utomlands ökar. Ett annat område där risk finns för spridning är uttag av konsultarvoden via utländska bolag. Den potentiella kretsen är mer begränsad men vi ser det ändå som ett utsatt område där skattekontroll och avgöranden i domstol kommer att ha stor betydelse för hur utvecklingen blir.

Ser vi tio år framåt kan skattestrukturen komma att ändras. Vilken betydelse skulle en omDispositionering av skatteuttaget mellan olika skattebaser kunna tänkas ha på incitamenten till internationellt skattefusk inom inkomstbeskattningen? Det svenska skattesystemet är bl.a. uppbyggt med tanke på likformig beskattning av inkomst av arbete och inkomst av kapital. Det är svårt att genom förändringar i skatternas sammansättning åstadkomma en struktur som är mera robust för skattefel. Regelförändringar som lättar på trycket inom ett område tenderar ge negativa återverkningar inom andra områden. Problemen med skattefel med internationella kopplingar kommer i huvudsak att finnas kvar vilken fördelning man än väljer. Däremot måste i skatteförvaltningen finnas en beredskap och en flexibilitet så att kontrollinriktningen anpassas till hur en ändrad sammansättning av skatteuttaget påverkar skattefelen. En annan aspekt på skattereglerna är hur pass accepterade enskilda regler kan antas vara. Det är naturligtvis en fördel om skatterna uppfattas som legitima av det stora flertalet. Om skatterna uppfattas som orättvisa kan detta av vissa anses rättfärdiga fusk.

Ett av de viktigare inslagen i att motverka de internationella skattefelen är EU:s och OECD:s pågående arbete med att angripa *skadlig skattekonkurrens*. Detta arbete bör kunna få genomslag under senare delen av decenniet.

EU har lagt fram ett förslag till *sparandedirektiv* som syftar till att uppnå en effektiv minimibeskattning av ränteinkomster från gränsöverskridande sparande inom gemenskapen. Om allt går enligt planerna ska direktivet börja tillämpas med start inkomståret 2003. Ett ljus framtidsscenario är att sparandedirektivet går igenom och att det också kan bana vägen för ett utökat informationsutbyte även för andra inkomster. Det finns dock en klar risk för misslyckande. I så fall befinner vi oss i samma läge som idag och får fortsätta arbeta med överenskommelser med enskilda länder om automatiskt informationsutbyte. Detta kan dock aldrig bli lika effektivt.

Den 1 juli 2002 utvidgas *EU:s indrivningsdirektiv* till att även omfatta inkomstskatt. Vetskapen om att skulder kan drivas in även i de fall man flyttat eller har tillgångar utomlands bör ha en allmänt preventiv effekt.

Vilka förändringar behöver göras i arbetssätt och regler i Sverige åren framöver?

De svenska reglerna om *internprissättning* behöver klargöras. Utvecklingen av lagstiftningen i internprissättningsfrågor har i flertalet OECD-länder varit betydande de senaste åren. Regler har införts som underlättar kontroll och anpassning har gjorts till OECD:s riktlinjer. OECD:s nya riktlinjer har dock inte hittills föranlett några förändringar i regelverket i Sverige. Utredningar i internprissättningsfrågor tenderar med det regelsystem som finns idag i Sverige att bli så tids- och resurskrävande att det kan vara svårt att i detta perspektiv försvara kontroller på området. Felaktig prissättning kan inte elimineras enbart genom kontroll. Vi menar att Sverige bör gå samma väg som andra länder. Ett antal förändringar behövs. Reglerna behöver i vissa delar klargöras och anpassas till OECD:s principer. Regler bör införas om att företagen i anslutning till självdeklarationen ska lämna vissa grundläggande uppgifter om förekomsten av transaktioner med närstående företag utanför Sverige. Regler bör också införas om att företagen måste ha dokumentation som visar hur priser och affärsvillkor sätts vid koncern-interna transaktioner. Det kan i samband med en översyn av de svenska reglerna vara idé att studera den utformning av uppgiftslämnande m.m. som finns i Danmark.

Kraven på *redovisning av utlandsinkomster i individernas inkomstdeklaration* bör bli tydligare. Utformningen av blanketter och broschyrer bör ses över så att det tydligt framgår att även inkomster och tillgångar i utlandet i allmänhet ska redovisas. Detta gäller oberoende av hur det går med EU:s sparandedirektiv.

Förvaltningen bör inta ett *mer flexibelt förhållningssätt till tilldelning av granskningstid och till tidsdimensionen i koncernrevisioner*. Det sätt koncernrevisioner styrs på leder till att skatterevisorerna ofta avhåller sig från djupare granskningsåtgärder inom utlandsområdet trots att kriterierna väsentlighet och risk innebär att området borde prioriteras. Kontroll av internationellt verksamma företag kräver avsevärda resurser. Det är inte resurser i form av kompetens som är den tränga sektorn utan ett stelbent sätt att tilldela granskningstid för revision. Ett annat inslag som kan hämma utlandskontrollen är att granskningen vid koncernrevisioner normalt inriktas

på ett beskattningsår per koncern. För internationellt verksamma företag med komplexa affärsförhållanden kan det vara angeläget att utsträcka perspektivet till omkringliggande år.

I RSV:s omvärldsbevakning bör tas tillvara den information som kan fås av *Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar*. Över åren bör följas hur transaktionerna förändras för olika typer av tjänster och kapitaltransaktioner samt berörda länder. Fr.o.m. år 2004 har RSV direkt tillgång till uppgifterna både för fysiska och juridiska personer. Förberedelser krävs om man ska kunna ta hand om uppgifterna så att det finns flexibla sätt för bearbetning. Den information som kan tas fram bör bidra till att vi får en bättre insikt om vad som sker inom vissa för skattekontrollen känsliga områden.

Riskområden socialavgifter

Skattefelets storlek och sammansättning

Under förutsättning att arbetsinkomsterna deklarerats som de ska, så är det i första hand ett administrativt problem att få uttaget av socialavgifter korrekt. Därvid har staterna funnit metoder för samarbete (bl.a. intygen E 101 och E 102) som gör att det med väl utformade rutiner och med viss resursinsats borde vara möjligt att undvika merparten av skattefelet både av typen "inget land tar ut avgifter" och "avgifter tas ut i flera länder" för vitt redovisade inkomster. Rutinerna har dock brister och vi vet att det kan uppstå fel i hanteringen. Det finns därför skattefel vid fastställande av socialavgifter även för vitt redovisade arbetsinkomster. Vår bedömning är att detta fel inte är försumbart. Det kan röra sig om ett par hundra miljoner kr men torde understiga en miljard.

Framtiden

Om inte rutinerna för påföring av socialavgifter och PGI-beräkningar riktas upp kommer skattefelet med internationella kopplingar att öka. Det är inte ett medvetet missbruk av regelsystemet som vi ser som det största hotet. Istället är det icke avsedda fel som uppkommer vid gränsöverskridande aktiviteter. Ökad rörlighet för personer och för arbetsuppgifter kommer att öka volymen på dessa omedvetna fel. T.ex. leder internationaliseringen troligen till att personer som bor kvar i Sverige allt oftare utför konsultuppdrag åt

utländsk arbetsgivare. Men det bör gå att hålla tillbaka problemen med internationella skattefel på socialavgiftsområdet genom att strama upp rutiner m.m..

För att få bättre grepp om vilka feltyper som föreligger och hur dessa kan motverkas föreslår vi att i kommande riksplan tas in ett *kontrollprojekt av kartläggande karaktär*.

Målgruppsrelaterad extern information bör kunna ge avkastning i form av minskat skattefel.

En annan insats i att nedbringa felet är *förbättra den interna informationen mellan myndigheterna* genom att färdigställa ett ADB-system för information mellan försäkringskassorna och skattemyndigheterna om innehållet i E-blanketter och utsändningsintyg.

Att tillskapa *större resurser för hantering av utländska arbetsgivare* kan ge god utdelning.

RSV har i socialavgiftsfrågor inte den *representation och insyn i internationella grupperingar* som behövs för att bevaka skatteförvaltningens intressen. En förstärkning är önskvärd.

1 Inledning

1.1 Bakgrund och syfte

Man har pratat om globaliseringens eller internationaliseringens effekter på samhället och skatterna i flera decennier. Vad är det då som är nytt och på vilket sätt är det här mer betydelsefullt idag, än vad det var på 1970- eller 1980-talet? Vilken betydelse får det för skattekontrollen och hur påverkar det möjligheterna till skattefusk? Detta är frågor vi ska försöka belysa i denna rapport.

Det finns flera anledningar till att det internationella perspektivet har ökat i betydelse. Den kanske viktigaste underliggande orsaken är teknikutvecklingen. Vi har fått ny teknik som möjliggör en snabb och högkvalitativ kommunikation oavsett geografiska avstånd och nationsgränser. Det gör det möjligt att söka och sprida information globalt, att skapa kontakter och hålla ihop arbetsgrupper som är spridda över världen och att hålla ihop olika decentraliserade enheter i globala företag och koncerner. Samtidigt som teknikutvecklingen möjliggör en digital kommunikation har flera betydelsefulla marknader såsom kapital-, valuta-, el- och telemarknaderna avreglerats i många länder runt om i världen.

Globalisering och teknikutveckling driver ömsesidigt på varandra. Innovationerna på den tekniska sidan möjliggör en ökande globalisering genom att informationstekniken och Internet gör det möjligt att hålla ihop kontaktnät och verksamheter samt transportera och sprida information, kapital och digitala produkter över hela världen.

Den pågående globaliseringen av världsekonomin och samhället gör att förutsättningarna för rörlighet ökar för allt från kapital, företag och varor till människor. Det är möjligt att sekundsnabbt flytta stora belopp i finansiellt kapital över hela världen. Vissa varor/tjänster kan både säljas och levereras över Internet. Även fysiska produkter kan marknadsföras och säljas över Internet, för att sedan levereras med fysiska transporter. Många företag har

global prägel och var den egentliga fysiska hemvisten ligger kan diskuteras, i och med att de i större utsträckning delar upp sin verksamhet i olika delar av världen. Företagen kan lättare bestämma i vilket land de vill ha sin hemvist och även ändra hemviststat. Även delar av arbetskraften och tillfälliga uppdrag får allt lättare att flytta mellan länderna.

Den ökande internationella rörligheten skapar också nya möjligheter för privatpersoner och företag att – legalt eller illegalt – utnyttja skillnaderna i skattesystem och skattesatser mellan olika länder för att sänka sin egen skatt. Detta utnyttjas av många länder runt om i världen. De s.k. skatteparadisen har länge konkurrerat med låga skatter, kombinerat med en strikt sekretess som skyddar mot insyn från omvärlden. Men det finns även andra ”normala” stater som konkurrerar med sänkta skatter och olika former av skattelättnader för de verksamheter, personer eller kapital som man särskilt vill attrahera. Den här senare formen av skattekonkurrens skiljer sig dock i en betydelsefull aspekt från skatteparadisen. Dessa stater deltar fortfarande i det internationella samarbetet kring administrations- och kontrollfrågor och i informationsutbytet med andra länder.

Om man ska kunna upprätthålla en effektiv skattekontroll i den här internationellt lättroliga miljön, krävs det att skatteförvaltningen fungerar som en aktör på den internationella arenan. Ett problem i det här avseendet är att skatteförvaltningen i Sverige bara har befogenheter att bedriva kontroll inom Sveriges gränser. På motsvarande sätt har skatteförvaltningarna i andra länder bara befogenheter att bedriva kontroll inom sina respektive länder. Trots ett kontrollsamarbete mellan länderna är internationella verksamheter och transaktioner betydligt svårare att kontrollera än rent nationella verksamheter.

Ett ökande antal skattskyldiga med inkomster i flera länder är också en administrativ utmaning där fullgörandekostnaderna för de skattskyldiga och administrationskostnaderna för förvaltningen är viktiga dimensioner. Med allt fler gränsöverskridande aktiviteter och transaktioner ökar även risken för oavsiktliga fel.

Samtidigt ger teknikutveckling och ökat internationellt samarbete ändrade förutsättningar och metoder att kunna bemästra problemen i skattekontrollen. Olika system för att på ett strukturerat sätt utbyta information om internationella transaktioner har utvecklats. Detta är en process som fortsätter och förfinas på olika sätt. I olika kommittéer och arbetsgrupper, främst

inom EU och OECD, arbetas fram konsensus kring och gemensamma lösningar på olika skatteadministrativa frågor. Kontaktnät byggs också upp direkt mellan skatteförvaltningar i olika länder.

Avsikten med denna rapport är att skapa överblick och beredskap kring internationella beskattningsfrågor inför framtiden. Rapporten utgår från ett kontrollperspektiv och tar sikte på de långsiktiga prioriteringsöverväganden som kan komma att bli aktuella. Rapporten har karaktär av kartläggning och syftar till att ge en samlad bild av skattefel med internationell anknytning för alla skatteslag. Vi kommer att peka på

- skattefel som uppkommer på grund av problem och brister i löpande administrativa rutiner
- kontrollproblem och skatteläckage till följd av olagliga förfaranden
- hur problemen bedöms utvecklas i ett tioårsperspektiv, resursfrågor
- möjligheterna att motverka problemen och bekämpa skatteläckaget med olika åtgärder.

Arbetet görs dels som ett underlag för den s.k. Skattebasutredningen (SKUR) dels som ett led i skatteförvaltningens arbete med att skapa effektiva administrativa rutiner samt att utveckla kontrollstrategier och åtgärder mot skattefelet i ett långsiktigt perspektiv.

1.2 Definitioner och avgränsningar

Det är kontrollproblemen som står i fokus för rapporten. Rapporten tar sikte på skattefel i anslutning till gränsöverskridande transaktioner och aktiviteter. Det är inte självklart var gränsen ska dras mellan skattefel som är nationella och sådana som har internationell anknytning. Ett exempel är fiktiv export dvs. att ett svenskt företag utger sig för att exportera (och därmed undantas från moms) men varorna avleds innan de lämnar landet och stannar hela tiden inom Sveriges gränser. I en mening kan sägas att detta är ett helt nationellt fusk som hela tiden föregår på svensk mark. Å andra sidan hänvisas till regler för den internationella beskattningen. Vi har valt en pragmatisk inställning vilket innebär att om skattefelet till *någon del* bygger på att det finns någon typ av anknytning till

andra länder eller till regler för internationell beskattning så kvalificerar det sig för en beskrivning av internationella skattefel i denna rapport.

Rapporten behandlar inte effekterna på skattebaserna av legal rörlighet t.ex. permanent utflyttning av företag och personer. Rapporten tar inte heller upp den gränshandel som sker inom de ramar som lagstiftningen tillåter. När man diskuterar hur ett långsiktigt hållbart skattesystem bör utformas med hänsyn till internationaliseringen måste naturligtvis både effekterna på skattebaserna av legal rörlighet och illegalt skatteundandragande finnas med i bilden.

1.3 Framtagningen av rapporten

Projektet har utförts på uppdrag av chefen för RSV:s Skatteavdelning. Rapporten har tagits fram inom en arbetsgrupp med deltagare från Skatteavdelningen (Service- och kontrollenheten, Rättsenheten och Utvärderingsenheten) och Verksamhetsstödsavdelningen (Likvidenheten). Det slutliga sammanställningsarbetet har gjorts av Annika Persson vid Utvärderingsenheten. Deltagarna i arbetsgruppen har varit personer med bred erfarenhet av internationella skattefrågor och kontrollproblem och de har tillsammans kunnat täcka in både punktskatter, mervärdesskatt, skatt på inkomst och förmögenhet samt socialavgifter. Därutöver har intervjuats ett flertal personer som arbetar med olika delar av skattekontrollen vid några av skattemyndigheterna och som har gedigen erfarenhet av internationell skattekontroll. Ett viktigt underlag för rapporten har varit dokumentation av olika slag från genomförda kontrollprojekt vid skattemyndigheterna. Även personal vid Tullverket har intervjuats och bidragit med underlag till rapporten.

Projektet har bedrivits i nära samarbete med projektet "Kontrollinformation i utlandsfrågor" (RSV Rapport 2002:1). Eftersom projekten i stora delar har gått in i varandra har de flesta intervjuerna och en stor del av utredningsarbetet bedrivits integrerat.

1.4 Disposition

Rapporten inleds med att skattefusket i Sverige jämförs med vad som är känt för andra länder (kapitel 2). Därefter jämförs administrationen av skatter i Sverige med hur det organisatoriskt ser ut och

vad administrationen kostar i andra länder (kapitel 3). I detta kapitel redogörs även kort för organisationen av det internationella samarbetet kring skatteadministrativa frågor. Den svenska skatteförvaltningens kontrollstrategi beskrivs därefter (kapitel 4).

Sedan följer en genomgång av riskområden för skattefel med internationella kopplingar inom specifika beskattningsområden. De områden som behandlas är i tur och ordning punktskatter (kapitel 5), moms (kapitel 6), inkomst- och förmögenhetsbeskattning (kapitel 7) samt socialavgifter (kapitel 8). Vi ger också en kort redogörelse för indrivningen av skatteskulder i utlandet (kapitel 9). Inom vart och ett av dessa beskattningsområden görs en beskrivning av huvuddragen i hur det är tänkt att beskattningen av de gränsöverskridande aktiviteterna/transaktionerna ska göras enligt gällande regler för att skatten ska bli riktigt fastställd. Vi redogör för olika typer av gränsöverskridande olagliga förfaranden vi känner till inom respektive område.

Utifrån den problembild som kommit fram gör vi i avslutningskapitlet (kapitel 10) en bedömning av hur skattefelen med internationell anknytning kan tänkas utvecklas i framtiden samt vilka strategier som står till buds för att motverka felen.

2 Skattefusket i Sverige jämfört med andra länder

2.1 Inledning och sammanfattning

Vi kommer i detta kapitel att redogöra för ett antal olika undersökningar där jämförelser gjorts av den svarta sektorn och skatteundandragandet i olika länder. Fuskets omfattning kan antas styras av en mängd olika faktorer. Skatternas nivå är en tänkbar faktor. Andra faktorer är möjligheterna till fusk. Omfattningen av svartarbete i olika länder kan antas bero inte bara på de möjligheter som erbjuds utan också på samhällstrukturen i stort såsom förvärvsintensitet, socialförsäkringssystemens utformning m.m.. Beskattningen av finansiellt kapital är känslig för fusk genom att finansiellt kapital så lätt kan förflyttas. Företagsbeskattningen har sina fuskproblem. För punktskatte- och momsbelagda varor kan möjligheterna till fusk till del bero på geografiskt läge – närhet till tredje land, skillnader i skattesatser jämfört med grannländerna, hur pass svårkontrollerade gränserna är. Man får inte heller glömma bort fullgörandekostnaderna, dvs. hur krångligt det är för de skattskyldiga att sätta sig in i regelsystem, lämna deklARATIONER m.m.. Möjligheterna till fusk beror också på volymen på och utformningen av skatte- och tullmyndigheternas kontroll. Samhällets sanktioner vid upptäckt av fusk kan vara av betydelse. En ytterligare faktor är acceptansen av fusk hos befolkningen.

Vår genomgång kommer att visa att skattefusket i Sverige förefaller vara av samma storleksordning som i övriga Nord- och Mellaneuropa. Svartarbetet, mätt som andel av bruttonationalprodukten (BNP), bedöms under de senaste trettio åren varit konstant eller möjligen en aning minskande. Däremot finns det tecken på att skattefusket kopplat till utlandsplacerat finansiellt kapital ökade under senare delen av 1980-talet och första delen av 1990-talet.

Intresset för att mäta den svarta ekonomin har ökat internationellt. En orsak till intresset är att en betydande del av medlemsländernas avgifter till EU baseras på bruttonationalinkomsten

(BNI) som i sin tur utgår från BNP med vissa tillägg. Av rättviseskäl är det då viktigt att BNP avgränsas likartat. Åren 1990–1998 arbetade en särskild kommitté med att skapa enhetlighet i mätningarna. Målet är inte att mäta den svarta ekonomin som sådan utan att försäkra sig om att de officiella BNP-mätningarna i EU-länderna inkluderar all produktiv aktivitet oavsett om den är vit eller svart. EU:s fokusering av BNP-mättet gör att metoder att fånga upp storleken på den svarta ekonomin fått ökad aktualitet i medlemsländerna. En annan del av EU-avgiften baseras på tullmedel och på ländernas momsunderlag varför olika omfång på fusket (t.ex. på grund av olika kontrollnivå) i olika länder kan fördela EU-avgiften mellan länderna på ett icke avsett sätt.

En ytterligare orsak till intresset är att skattemyndigheterna världen över med hänsyn till sin resurstilldelning har ett behov av att effektivisera kontrollen och då är kunskap om skattefelens omfång och struktur viktig input. Riskanalyser som metod att prioritera åtgärder mot skattefusk och skattebrott har kommit upp såväl inom EU som inom OECD. Riskhantering tillämpas i olika former av ett antal länder inom EU. Ett utvidgat samarbete och harmonisering av definitioner m.m. står på agendan. Samarbetet inom EU sker i första hand inom den överordnade kommittén SCAC och den speciella grupp som ska motverka bedrägerier. Inom ramen för OECD:s skattekommitté (Committee on Fiscal Affairs; CFA) finns en permanent arbetsgrupp (Working Party 8; WP8) som har till uppgift att se på skatteflykt och skatteundandragande. Riksskatteverket har i arbetet med sin kontrollstrategi bl.a. utgått från de tankegångar kring risktänkande som tagits fram inom OECD och EU. Vi återkommer till detta i kapitlet om skatteförvaltningens kontrollstrategi (kapitel 4).

2.2 Skattefelet i Sverige

2.2.1 Skattefelet i Sverige har beräknats till 90 mdkr

I Sverige har RSV myntat begreppet ”skattefel”.² Med skattefel avses alla avvikelser i förhållande till en teoretiskt beräknad riktig skatt enligt lagens bokstav till följd av både avsiktliga och oavsiktliga fel. Uppskattningar av skattefelet är till stöd i skatteförvalt-

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

ningens prioriteringar av kontrollinsatser. Men i prioriteringarna kommer också andra faktorer in. Vi återkommer till denna fråga i kapitel 4 där vi beskriver skatteförvaltningens kontrollstrategi.

RSV har försökt sig på att uppskatta det totala skattefelet för Sverige. För att ringa in vad som är känt om skattefusket omfattning är det lämpligt att dela in fusket i "real" fusk dvs. fusk kopplat till att arbete utförs och finansiellt fusk kopplat till innehav och avkastning av kapital. Därutöver förekommer illegala aktiviteter som kan innebära ett skatteundandragande t.ex. hembränning, smuggling och momsbedrägerier.

För år 2000 har skattefelet för Sverige uppskattats till ca 90 mdkr motsvarande drygt 8 procent av de totala skatteinkomsterna.³ RSV:s tidigare kalkyl av skattefelet har legat på 100 mdkr. Den lägre nivå som nu anges innebär inte att skattefelet skulle ha minskat utan beror på att vi fått ny information som medför ändringar av de gjorda skattningarna.

³ Förutsättningen för kalkylen redovisas i Skattestatistisk Årsbok. Årgång 2001. Kapitel 9 Fel och fusk (RSV).

Tabell 1: Schematisk kalkyl av skattefelets storlek för år 2000

	Beräknat skattefel mdkr	Andel av totalt skattefel
Skatt som belöper på svart arbete och oredovisade företagarkomster – inkomstskatt, moms och arbetsgivaravgifter	56,0	64%
Skatt på hushållens finansiella placeringar utomlands	7,5	9%
<i>Revisionsresultat – företrädesvis felaktiga kostnader och felaktig redovisning:</i>		
Slumpmässiga kontroller av löntagare och företag utanför de största företagskoncernerna	25,3	
Samordnad kontroll av de allra största	16,0	
Avgår: Korrigeringar av skattefelet, dubbelräkning	-20,7	
Skattefel exkl. svartarbete och hushållens utlandsplaceringar	<u>20,7</u>	23%
Punktskatter på sprit, tobak, olja etc.	3,4	4%
Mervärdesskatt förlorad genom elektronisk handel via Internet	0,5	0,6%
Rena bedrägerier mot skatteförvaltningen t.ex. avseende återbetalning av mervärdesskatt	..	
Det totala skattefelet i mdkr	88,0	100%
Skattefelets andel av BNP	4,2%	
Skattefelets andel av den offentliga sektorns skatteinkomster	8,0%	

Källa: RSV. Skattestatistisk Årsbok 2001. Beräkningen för år 2000 är en uppdatering av den beräkning som gjordes i RSV Rapport 1998:3 Skattefel och skattefusk.

En stor del av skattefelet härrör från uppskattningar av den svarta sektorn. I tidigare beräkningar av skattefelet har svarta sektorn bedömts ligga på 5 procent. Resultat från senare år pekar på att skattningen möjligen är en aning hög. I RRV:s svartarbetsstudie har svarta sektorn angivits till intervallet 3–4,5 procent av BNP. Värdet har enligt nationalräkenskaperna under senare år legat strax över 4 procent av BNP. Vi har i beräkningen av skattefelet för år 2000 utgått från den storlek som finns i nationalräkenskaperna dvs. ca 4 procent av BNP.

2.2.2 Skattefelet med internationella kopplingar 20–35 mdkr

En av de frågor vi ska försöka ge svar på i denna rapport är storleken på skattefelet med internationella kopplingar. Detta görs i anslutning till att vi går igenom de olika beskattningsområdena i kapitel 5–8. Resultatet av de bedömningar vi gör ringar in skattefelet med internationell anknytning till i storleksordningen 20–35 mdkr enligt översikten nedan. De beloppsmässigt största felen avser mervärdesskatt och skatt på tillgångar individerna placerat i utlandet. Punktskatter är ett annat problematiskt område. Andra exempel på skattefel är paradistransaktioner med någon typ av företagskoppling, internprissättning, elektronisk handel och fel vid fastställande av socialavgifter.

Tabell 2: Skattefelet med internationella kopplingar

Punktskatter	2–4 mdkr
Mervärdesskatt	5–10 mdkr
Skatt på kapital (inkl. arvs-och gåvoskatt)	minst 8 mdkr
Paradistransaktioner med någon typ av företagskoppling (kan delvis ingå ovan)	2–5 mdkr?
Övrigt (internprissättning, elektronisk handel, socialavgifter m.m.)	?
Totalt	Mellan 20 och 35 mdkr

Beräkningen av skattefelet med internationella kopplingar har gjorts med andra metoder än beräkningen av det totala skattefelet för Sverige. Beräkningarna kan därför inte direkt kopplas samman i alla delar. Vi gör emellertid bedömningen att den låga skattningen av det internationellt anknutna felet på 20 mdkr är den som är förenlig med det tidigare angivna totala skattefelet på ca 90 mdkr. Med den högre skattningen, 35 mdkr, skulle även det totala skattefelet behöva räknas upp.

2.3 Skattefusket i Sverige är ungefär som i andra länder i Nord- och Mellaneuropa

Inga länder vi känner till gör regelbundna mätningar av skattefel och dold ekonomi som en integrerad del i skatteförvaltningarnas resultatuppföljning.⁴ I Danmark har dock en forskningsinstitution, Rockwool Fondens Forskningsenhet, sedan början av 1980-talet gjort löpande mätningar av svarta sektorn i Danmark. För att söka svar på frågan hur den svarta sektorn i Danmark förhåller sig till andra länder, inventerade fonden år 1997 vilka mätningar som gjorts för andra länder i Europa. Det är i första hand uppgifter från denna danska kartläggning som vi kommer att stödja oss på när vi diskuterar hur stort skattefusket i Sverige är jämfört med andra länder.⁵

De uppskattningar av skattefusket som gjorts i andra länder har haft en mera begränsad ansats än den svenska beräkningen av skattefelet som vi redovisat ovan. Det vanligaste har varit att man gett sig på att uppskatta svartarbetet – antingen utifrån nationalräkenskaper eller genom intervjuundersökningar. Det finns också exempel på skattningar av det mera vittomfattande begreppet ”dolda ekonomin” utifrån monetära metoder.

2.3.1 Svarta sektorn från nationalräkenskaper och intervjuundersökningar

I RSV:s rapport Fel och fusk (RSV rapport 1998:3) jämförs den svarta ekonomins storlek i Sverige mätt utifrån nationalräkenskaper med åtta andra länder i Västeuropa. Med undantag för Italien utgör storleken på den svarta ekonomin (obs. inkomst, inte skatt) i dessa länder ca 3–5 procent av BNP under 1970- och 1980-talen. I Italien uppgår den svarta ekonomin mätt med denna metod till hela 18 procent av BNP. Den svarta ekonomin i Sverige avviker således enligt denna mätmetod inte från övriga länder i Nord- och Mellaneuropa.

⁴ Sverige (Finansdepartementet/Riksskatteverket. Frank Walterson/Gunnar Olsson) har åt OECD:s ”Forum för Strategic Management” undersökt hur skatteförvaltningar i olika länder mäter sina resultat. I anslutningen till denna har länderna via enkät bl.a. tillfrågats om förvaltningarna mäter skattefel och dold ekonomi. Enkäten har besvarats av 13 länder.

⁵ Søren Pedersen: ”Skyggeøkonomien i Vesteuropa” Rockwool Fondens Forskningsenhet, Köpenhamn 1997.

Tabell 3: Den svarta ekonomins storlek baserat på nationalräkenskaperna

Redovisningen bygger på Søren Pedersens bok "Skyggeøkonomien i Vesteuropa" (Rockwool Fondens Forskningsenhed, Köpenhamn 1997) kompletterat med uppgifter för Finland (Pekka Lith: "Den informella ekonomin i Finland") samt senare resultat för Sverige (RRV).

Land	År	Svarta ekonomins storlek	Anmärkningar	Källa
Sverige	1978	5,4–8,3% av BNP		Hansson (1984)
	1981	4,2–7,0% av BNP		Hansson (1984)
	1991	4,9% av BNP		Tengblad (1994)
	1997	3–4,5% av BNP		Tengblad (1998)/ RRV-rapport
Danmark	1963	11–13% av personlig nettoinkomst		DÖR (1967)
	1970	10% av personlig nettoinkomst		DÖR (1977)
	1975	6% av personlig nettoinkomst		DÖR (1977)
	1975	4% av personlig nettoinkomst	Skattning baserad på reviderade nationalräkenskapsdata	Stelkaer (1983)
Finland	1994?	4–5% av BNP		Finska skattestyrelsen (1995)
Holland	1977	1,2% av BNI	Omfattar endast undan-	Kazemier (1991)
	1981	1,9% av BNI	dragande av räntein-	
	-	högst 5% av BNP	täkter Baseras på en "följ-	Broesterhuizen (1985)
			samhetsanalys", och inte en bestämd mätning	
Västtyskland	1964	16% av BNI		Petersen (1982)
	1974	4,8% av BNI		
Storbritannien	1978	3,3% av BNP		Macafee (1980)
Frankrike	1985	3,35–6,75% av BNP		Willard (1992)
Österrike	1976	3,8% av BNP		Franz (1985)
	1981	3,8% av BNP		
Italien	1982	18% av BNP		Siesto

Det finns också mätningar av den svarta ekonomin som bygger på intervjuundersökningar i olika länder under 1980-talet.⁶ Svarta sektorn föreföll vara av ungefär samma storleksordning i Nord- och Mellaneuropa (Danmark, Norge, Holland och Tyskland) medan Sydeuropa (i detta fall Spanien) låg på en betydligt högre nivå. In-

⁶ Samma källa som ovan.

tervjuundersökningarna visade också att medan svartarbetet hade karaktär av bisyssla till arbete på den vita marknaden i Sverige, Danmark, Norge, Holland och Tyskland så dominerades svartarbetet i Spanien av heltidsarbete.

Tabell 4: Uppskattningar av den svarta ekonomin utifrån intervjuundersökningar

Redovisningen bygger på Søren Pedersens bok "Skyggeøkonomien i Vesteuropa" (Rockwool Fondens Forskningsenhed, Köpenhamn 1997) kompletterat med senare resultat för Sverige (RRV) och Danmark (Rockwoolfonden).

Land	År	Andel som arbetar svart och/eller skattefuskar	Det svarta arbetets och/eller skatteunddragandets omfattning	Korrigerat omfång på svartarbetet och/eller skatteunddragandet (värde på den formella marknaden)	Källa
Sverige	1982	23,4%	-	-	Laurin (1986)
	1982–1984	17,1%	-	-	Wahlund (1991)
	1997	11–14%	-	3% av BNP	Riksrevisionsverket 1998
Danmark	1994	28–29%	-	3,4%/4,3% av BNP	Rockwoolfonden
	1995	22–23%	-	3,1%/4,0% av BNP	Rockwoolfonden
	1996	22–23%	-	2,6%/3,5% av BNP	Rockwoolfonden
	1997	27–28%	-	2,7%/3,6% av BNP	Rockwoolfonden
	1998	22–23%	-	3,0%/3,9% av BNP	Rockwoolfonden
Norge	1980–83	16–18%	4–6% av BNP	4–6% av BNP	Isachsen och Ström (1981,1985)
	1988/89	24%	1,3% av BNP	5–6% av BNP	Goldstein (1990)
	1994	15%	-	-	Tufte (1994)
Holland	1983–1984	12%	1–3% av BNI	4–5% av BNP	Van Eck och Kazemier (1992)
Tyskland	1984	4,4–8,3%	0,6–1,2% av BNP	4–6% av BNP	Wolff (1990,1991), Merz och Wolff (1993)
Spanien	1985	10,6%	-	16,9% av BNP	Ahn och De la Rica (1997)

2.3.2 Skillnad mellan teoretiskt beräknad moms enligt nationalräkenskaperna och faktisk moms

Försök har gjorts att ringa in undandragen moms med en metod som innebär att man utifrån nationalräkenskaperna beräknar en teoretisk moms som jämförs med faktiskt fastställd moms. I nationalräkenskaperna kalkyleras produktflödet från produktion och import till olika slag av slutlig användning för konsumtion och investeringar. Detta sker i ett detaljerat input-output-system med balanser för flera hundratal produkter. I systemet kan beräknas ett teoretiskt värde för momsen genom att applicera gällande moms-skattesatser.

Metoden har kommit att uppmärksammas under senare tid bl.a. till följd av att EU:s budget till del finansieras av en momsbaserad avgift. EU:s revisionsrätt har i sin årliga rapport om EU:s budget refererat till en italiensk undersökning av momsdiskrepansen. I denna beräknas inte bara en diskrepans för landet som helhet utan man försöker även bryta ned den på branscher och talar också om nedbrytning till regional nivå. Rapporten har (våren 2001) skickats till EU:s medlemsländer för en bedömning av om den modell som redovisas är möjlig att tillämpa i respektive land. Vad vi kan se är modellen svår att tillämpa på svenska förhållanden med den statistik som går att ta fram.

En beräkning av momsdiskrepansen för tio utvalda EU-länder (dock inte Sverige) har nyligen gjorts vid ett forskningsinstitut i München.⁷ Kalkylerna pekade på att Italien, Spanien, Grekland och Belgien skulle vara särskilt utsatta för momsfusk under den undersökta perioden i mitten av 1990-talet (tabell 5). För Nederländerna och Danmark var momsdiskrepansen under 5 procent. Tillförlitligheten i kvantifieringen av den teoretiska momsen är i hög grad beroende på kvalitén i nationalräkenskapsdata, input-outputtabeller m.m.. Men bilden är densamma som vad gäller svartarbetet nämligen att fusket är högre i Syd- än i Nordeuropa.

⁷ Nam, Parsche, Schaden: Measurement of Value Added Tax Evasion in selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data. Center for Economic Studies & Ifo Institute for Economic Research i München. (CESifo Working Paper No. 431. mars 2001).

Tabell 5: Diskrepans mellan teoretiskt beräknad moms enligt nationalräkenskaper och faktiskt uppburda moms i tio EU-medlemsstater åren 1994–1996

	Diskrepans i % av faktisk momsutskott			
	1994 (1991)	1995 (1992)	1996 (1993)	Genomsnitt
Nederländerna	3,8	1,7	1,6	2,4
Storbritannien*	0,4	4,4	6,5	3,8
Danmark	4,5	4,3	3,8	4,2
Tyskland	1,6	5,2	7,5	4,8
Frankrike*	8,1	8,5	9,8	8,8
Portugal	13,9	13,0	15,6	14,2
Belgien	18,0	19,9	20,1	19,3
Grekland	19,8	20,5	20,3	20,2
Spanien	19,2	24,6	24,0	22,6
Italien*	33,2	35,5	34,9	34,5

Anm. För Storbritannien, Frankrike och Italien avser kalkylen åren 1991, 1992 och 1993.

Källa: Ifo Institute for Economic Research, München 2001

I Sverige prövades metoden av Åke Tengblad i anslutning till utvärderingen av skattereformen i början av 1990-talet. För perioden 1980–1991 motsvarade skillnaden i Sverige i snitt ca 13 procent av momsintäkterna. I undersökningen framträdde ett antal problem bl.a. periodiseringar i jämförelsen mellan olika år. Ett annat problem var svårigheterna att korrekt kunna beakta de differentierade momsskattesatserna. Försöken att beräkna momsdiskrepansen med denna metod har inte upprepats i Sverige.

2.3.3 Monetära skattningar av den dolda ekonomin ger inte trovärdiga resultat

En ansats som varit populär att räkna på men som också åtföljts av stark kritik är monetära metoder för skattning av den dolda ekonomin. Dolda ekonomin inkluderar inte bara ersättningar för svart arbete utan även illegala aktiviteter och rena bedrägerier. Att metoden blivit populär hänger samman med att de data som behövs för beräkningarna är förhållandevis enkla att få fram ur den officiella statistiken och att man kan göra beräkningarna för en längre tidsperiod och en mängd länder. Det finns flera varianter på metoden men de utgår alla från idén att för att dölja svarta inkomster är

kontanter det huvudsakliga betalningsmedlet. Genom att beräkna en slags överskott på kontantmedel och hur detta utvecklats över tiden kan spåras utvecklingen av den dolda ekonomin. För kalkylerna krävs att man bestämmer ett basår då den dolda ekonomin antas försumbar. De monetära metoderna har sina svagheter. Den viktigaste är det faktum att efterfrågan på kontanter beror på en rad andra faktorer än den dolda ekonomins storlek. Hur ändrade betalningsvanor (t.ex. elektroniska betalningsmedel) ska beaktas är ett exempel.

En monetär kalkyl med jämförelser för 21 OECD-länder har gjorts av Schneider (2000).⁸ Enligt Schneiders beräkningar (se tabell 6) skulle den dolda ekonomin i Sverige uppgå till nästan 20 procent av BNP. Motsvarande kalkyler för Finland, Norge och Danmark ligger i samma storleksordning. Beräkningarna indikerar också att den dolda ekonomin ökat mycket kraftigt de senaste åren i Sverige och övriga OECD länder.

⁸ Friedrich Schneider: The Value Added of Underground Activities: Size and Measurement of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force all over the World. (Dep. Of Economics, University of Linz, Austria. July, 2000).

Tabell 6: Den dolda ekonomin beräknad med monetär metod (efterfrågan på kontanter) i några OECD-länder

Land	Andel av officiell BNP, %			
	1989/90	1990/93	1994/95	1997/98
1 Grekland	22,6%	24,9%	28,6%	29,0%
2 Italien	22,8%	24,0%	26,0%	27,3%
3 Portugal	15,9%	17,2%	22,1%	23,1%
4 Spanien	16,1%	17,3%	22,4%	23,1%
5 Belgien	19,3%	20,8%	21,5%	22,5%
6 Sverige	15,8%	17,0%	18,6%	19,9%
7 Norge	14,8%	16,7%	18,2%	19,6%
8 Finland	13,4%	16,1%	18,2%	18,9%
9 Danmark	10,8%	15,0%	17,8%	18,3%
10 Kanada	12,8%	13,5%	14,8%	16,2%
11 Irland	11,0%	14,2%	15,4%	16,2%
12 Frankrike	9,0%	13,8%	14,5%	14,9%
13 Tyskland	11,8%	12,5%	13,5%	14,9%
14 Australien	10,1%	13,0%	13,5%	14,0%
15 Nederländerna	11,9%	12,7%	13,7%	13,5%
16 Storbritannien	9,6%	11,2%	12,5%	13,0%
17 Nya Zeeland	9,2%	9,0%	11,3%	11,9%
18 Japan	8,8%	9,5%	10,6%	11,1%
19 Österrike	6,9%	7,1%	8,6%	9,0%
20 USA	6,7%	8,2%	8,8%	8,9%
21 Schweiz	6,7%	6,9%	7,8%	8,1%
Genomsnitt för 21 OECD länder	13,2%	14,3%	15,7%	16,8%

Källa: Schneider, Friedrich. "The Value Added of Underground Activities: Size and Measurement of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force all over the World". Dep. of Economics, University of Linz, Austria. July, 2000.

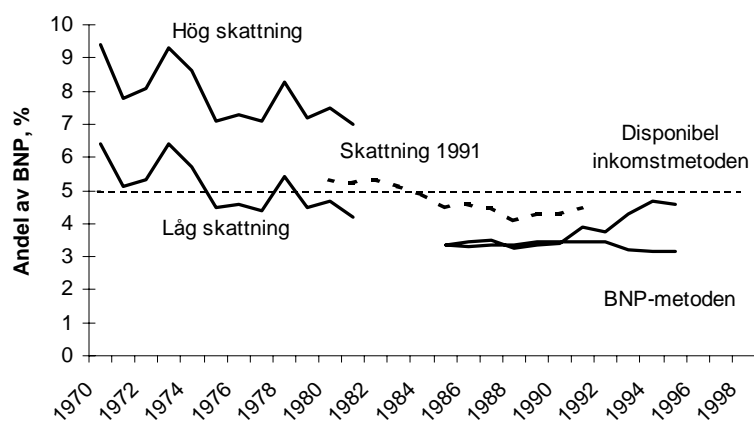
Schneiders beräkningar implicerar att den dolda ekonomin i de nordiska länderna skulle ha växt från praktiskt taget ingenting 1960 till dessa mycket höga tal på 1990-talet. Sätter man tilltro till värdena innebär det också att nationalräkenskaperna under de senaste decennierna skulle ha varit grovt missvisande. Andra indikatorer över utvecklingen i den svenska ekonomin som t.ex. sysselsättningsintensitet ger inte något stöd åt de resultat som framkommer med monetära metoder. Att Sverige skulle ha mer än dubbelt så stor dold ekonomi som t.ex. Österrike bedömer vi som föga sannolikt. Även nivån verkar "fel" för Sveriges del.

2.4 Det reala fusket förefaller ha varit stabilt över tiden

Ekonomisk teori kring skatteundandragande säger att variationer i den svarta sektorns storlek kan bero på skatternas nivå, hur befolkningen uppfattar de moraliska aspekterna kring skattefusk samt bedömningen av sannolikheten för upptäckt och konsekvenserna av en sådan eventuell upptäckt. Konjunkturläget kan också vara av betydelse. Hur krångliga regelsystem och rutiner är för de skattskyldiga kan också antas inverka.

Beräkning av den svarta sektorn baserat på nationalräkenskapsdata för hushållssektorn har gjorts vid tre tillfällen i Sverige och den period som täcks in är nästan trettio år – från tidigt 1970-tal till 1998. Skattekvoten har varierat från 40 till 55 procent av BNP, högsta marginalskattesatsen har växlat mellan 51 till 85 procent, skatternas fördelning på olika skatteslag har varit olika och konjunkturläget har skiftat. Trots dessa mycket skiftande förhållanden visar kalkylerna på en över åren stabil – eller möjligen en aning minskande – svart sektor uttryckt som andel av BNP. Detta innebär inte att man kan dra slutsatsen att inget har hänt. Inom ramen för totalsiffran kan ha skett förskjutningar som kan ha betydelse för både effektiviteten i samhällsekonomin och de svarta inkomsternas fördelningsprofil. Man kan spekulera i om utbyggnaden av offentliga sektorn kan ha verkat dämpande på de svarta aktiviteterna i ekonomin som helhet.

Diagram 7: Olika uppskattningar av den svarta sektorn baserade på resultat från nationalräkenskaperna m.m.



Den första beräkningen enligt nationalräkenskapsmetoden gjordes av Ingemar Hansson 1984 i samband med övervägandena kring skatteförvaltningens framtida kontrollstrategi.⁹ En andra beräkning gjordes år 1993 av Åke Tengblad i anslutning till utvärderingen av effekterna av den stora skattereform som genomfördes i Sverige åren 1990–1991.¹⁰ Den metod som kommit till användning benämns *disponibel-inkomst-metod*. Metoden går ut på att för hushållssektorn i nationalräkenskaperna jämföra den disponibla inkomst som hushållen använder för konsumtion och sparande (inkluderar de svarta inkomsterna) med vad som faktiskt rapporteras i inkomstdeklarationer och företagsbokföring. I princip kan skillnaden mellan dessa två serier betraktas som en grov uppskattning av den inkomst som inte har redovisats till skattemyndigheterna. Metoden tar således sikte på hur hushållens inkomster används. För att beräkna den disponibla inkomsten utifrån nationalräkenskaperna behöver man känna till hushållens finansiella sparande och nettoinvesteringar.

År 1998 gjorde Åke Tengblad nya beräkningar utifrån nationalräkenskaperna.¹¹ För det första konstateras att de tidigare beräkningarna varit felaktiga genom att man inte på korrekt sätt korrigerat för egenföretagarnas avdrag för egenavgifter i deklARATIONERNA. Effekten härav är att den svarta sektorn enligt tidigare beräkningar utifrån nationalräkenskaperna redovisats för högt. För det andra visade disponibel-inkomst-metoden en ökning av den svarta sektorn som var särskilt stark under åren 1991–1994. Enligt beräkningarna skulle den svarta sektorn år 1995 uppgå till 75 miljarder kronor eller 4,6 procent av BNP jämfört med 3,3 procent år 1985. En närmare analys av den svarta sektorns sammansättning gav mycket osäkra resultat och har skapat en tveksamhet huruvida den bild som metoden för närvarande ger av svart ekonomi är riktig.

På grund av osäkerheten i underlaget, bl.a. ifråga om hushållens sparande och det sätt man i nationalräkenskaperna gjort korrigeringar av bolagens driftöverskott, har Tengblad prövat att beräkna den svarta sektorn med en alternativ metod som benämns BNP-metoden. I denna metod har använts statistik som inte direkt beaktas i nationalräkenskaperna utan finns sammanställda i ett

⁹ Ingemar Hansson. Sveriges svarta sektor. Beräkning av skatteundragandet i Sverige. RSV Rapport 1984:5.

¹⁰ Åke Tengblad. Beräkning av svart ekonomi och skatteundragandet i Sverige 1980–1991. Århundredets skattereform, del II.

¹¹ Åke Tengblad. Beräkningar över den svarta ekonomin i Sverige. RRV Rapport 1998:28 Svart arbete 2: Omfattning, bilaga 1.

sidoordnat system av BNP-beräkningar.¹² I kalkylen summeras för alla inkomsttyper de värden som legalt redovisas för hushållen. Därtill läggs driftsöverskott för övriga sektorer (bolag, offentlig sektor) enligt den alternativa statistiken. Denna summa kan sägas vara BNP mätt från inkomstsidan exkl. svarta sektorn. Den svarta sektorn beräknas sedan som en restpost gentemot BNP (mätt från användningssidan som inkluderar svart sektor). Med denna alternativa kalkyl – som baserar sig på antagandet att de svarta inkomsterna var korrekt beräknade år 1985 – beräknas den svarta sektorn år 1995 uppgå till 52 miljarder kronor eller 3,2 procent av BNP dvs. ligga på samma nivå som år 1985.

Det är således ganska motstridiga uppgifter som för närvarande kan erhållas i nationalräkenskaperna om den svarta verksamheten. Tengblad gör bedömningen att nivån år 1997 ligger mellan 3–4,5 procent av BNP.

Riksrevisionsverket uppskattade – med ledning av Tengblads ovan redovisade undersökningsresultat och genomförda intervjuundersökningar – att det svarta arbetet motsvarade fem procent av det totalt arbetade antalet timmar och att värdet av detta arbete motsvarar tre procent av BNP.¹³

Under senare år har den svarta sektorn¹⁴ i nationalräkenskaperna legat kring eller strax över 4 procent av BNP.

Mera om förklarande faktorer

Att vi i Sverige med de indirekta metoder som använts inte finner större skiftningar i den svarta sektorn kan bero på den osäkerhet som finns i metoden. I Danmark där den svarta sektorn mäts direkt genom intervjuer ser man däremot variationer i svarta sektorn mellan olika perioder. Åren 1994–1998 har mätningar gjorts varje år med precis samma metod. Svarta sektorn i Danmark föll mellan 1994 och 1996 och steg åren därefter. Ökningen 1997 och 1998 har inte kunnat förklaras utifrån faktorerna ändrat skatteuttag, skattemoral eller upplevelsen av risk för upptäckt.¹⁵ Ligger då förklaringen i högkonjunkturen? Danmark har haft en stabil högkon-

¹² Beräkningar av BNP från inkomstsidan påbörjades under 1980-talet men har senare mäst läggas ner av resursskäl.

¹³ Riksrevisionsverket. Svart arbete 2. Omfattning. RRV 1998:28, s. 7.

¹⁴ Svarta löner + inkomstrestposten

¹⁵ Gunnar Viby Mogensen, Søren Pedersen. Nyhetsbrev från Rockwool Fondens Forskningsenhet mars 1999.

junktur med hög tillväxt hela perioden. En förklaring till utvecklingsprofilen skulle kunna vara att högkonjunkturen inledningsvis leder till att svartarbetet minskar genom att svartarbetet "trängs ut" av vitt arbete – man har helt enkelt mindre tid över för svart arbete. Men en längre högkonjunktur kan tänkas leda till "svart löneglidning" som i sin tur stimulerar till ökad arbetsinsats i den svarta sektorn trots att tidsbudgeten är trängd.

En annan fråga är om skillnader i köpkraft kan inverka på hushållens val mellan att köpa tjänster vitt eller svart eller att själv utföra dem. I Danmark och Sverige har under 1997 identiska frågor ställts till hushållen om gör-det-själv-aktiviteter med anknytning till reparationer och underhåll i hemmen. BNP mätt i köpkrafts-pariteter per invånare låg detta år i Danmark på 118 procent av OECD-genomsnittet mot 100 procent för Sverige.

Tabell 8: Värdet av reparationer och förbättringar i hemmen räknat i SEK per invånare

	Små reparationer och underhåll		Större reparationer och underhåll	
	Sverige	Danmark	Sverige	Danmark
Köpt mot faktura	600	1 100	1 400	4 400
Köpt svart	200	200	200	300
Gör det själv	2 900	2 800	2 300	2 900
Summa	3 700	4 100	3 900	7 700

Källa: Sören Pedersen. Rockwoolfondens forskningsenhet. November 1998.

Vi kan först konstatera att danskarna totalt sett lägger ned mer resurser på reparationer och förbättringar av hemmen. Men värdet av gör-det-själv-arbetet och köpt svart arbete är förbluffande likartat i de båda länderna. Danskarnas mersatsningar på reparationer och förbättringar har således helt kanaliserats till vitt köpt arbete mot faktura. Man kan spekulera i skillnaderna mellan länderna. Det är glädjande om förbättrade ekonomiska förutsättningar¹⁶ i hushållen gör att köpen kanaliseras via vita sektorn – inte bara för den moraliska dimensionen utan också för att produktiviteten kan antas vara högre.

¹⁶ Till bilden hör också att det har blivit billigare att låna.

2.5 Skattefusket kopplat till utlandsplacerat finansiellt kapital har ökat

2.5.1 Utvecklingen i Sverige fram till slutet av 1990-talet

De svenska hushållens har 1999 enligt finansräkenskaperna en finansiell förmögenhet på ca 2 200 mdkr fördelat på ca 3 250 mdkr i tillgångar och 1 050 mdkr i skulder. Bland tillgångarna ingår då också ca 290 mdkr i kollektivt pensionssparande.

Tabell 9: Hushållens (inkl. hushållens intresseorganisationer) finansiella förmögenhet 1999, miljarder kr.

	mdkr
Kontanter och banktillgodohavanden	524
Obligationer	146
Svenska börsaktier	706
Svenska fondandelar	488
Utländska aktier	171
Individuellt försäkringssparande	586
Kollektivt försäkringssparande	289
Utländskt försäkringssparande	31
Övriga tillgångar ¹	313
Summa tillgångar	3 254
Summa skulder	1 047
FINANSIELL FÖRMÖGENHET	2 206

1) I posten "övriga tillgångar" ingår bl.a. onoterade aktier, lån, handelskrediter samt därutöver den s.k. restposten för avstämning mot nationalräkenskapernas hushållssparande.

Källa: SCB. Finansräkenskaperna.

Utbyggnaden av systemet med kontrolluppgifter (tabell 10) har medfört att *finansiellt sparande placerat i Sverige* numera har liten risk för skatteundandragande.

Tabell 10: Kalendarium över införandet av kontrolluppgifter avseende finansiellt kapital i Sverige

1987	Inkomsträntor /behållning Aktieutdelningar/innehavets värde
1991	Uppgifter om betalningar till och från utlandet överstigande visst belopp för fysiska personer
1995	Utgiftsräntor Överlåtelse (uträknad vinst/förlust) av andelar i allemansfonder Pensionssparande Tomträttsavgälder
1997	Försäljningsvärde för aktier och andra värdepapper Uträknad vinst/förlust även för andra värdepappersfonder än allemansfonder
1998	Skuldbeloppets storlek (tidigare bara utgiftsränta) Innehav av optioner och terminer
2002	Kapitalvinst/förlust för utlandsbaserad värdepappersfond som förmedlas via förvaltare som är registrerad i Sverige
2003 (tax-2004)	Uppgifter om betalningar till och från utlandet överstigande visst belopp (100.000kr) för juridiska personer

Detta innebär långt ifrån att kontrollen av det inhemskt placerade kapitalet är problemfri. Ett par gökungar kan nämnas. Ett stort problem är kontrollen av de *anskaffningsvärden* som deklaranterna själva uppger för aktier och andra värdepapper (kontrolluppgifterna anger försäljningssumman). Detta har alltid varit en svårighet men med den höga omsättningen på börsen blir kontrollen mera krävande resursmässigt om kontrollnivån ska kunna upprätthållas. Ett annat problem är de nya *reglerna för uppskov med beskattningen enligt andelsbyteslagen*. Det är angeläget att finna andra sätt att hantera dessa båda frågor eftersom de inkräktar alltmer på utrymmet för annan kontroll.

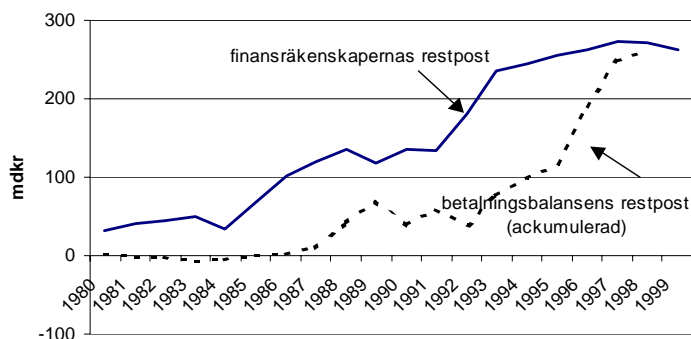
Men i takt med att den inhemska kontrollen förbättrats har mörkertalen i form av placeringar utomlands ökat. Reglerna är sådana att en person som har hemvist i Sverige i sin svenska deklARATION ska redovisa även avkastning på och tillgångar för finansiella placeringar utomlands. I den mån personen betalat skatt i utlandet på det utomlands placerade kapitalet räknas denna skatt i normala fall av i Sverige. Med de nordiska länderna finns ett automatiskt informationsutbyte som är förhållandevis heltäckande i detta avseende. Vid placeringar i de flesta länder utanför Norden är det än så

länge så att för att det finansiella kapitalet ska beskattas i Sverige så måste individerna själva ta initiativ till att redovisa detta i sin deklaration.

Hur stora är då de finansiella placeringarna utomlands för personer med hemvist i Sverige? En indikation på att hushållen har ökat placeringarna utomlands är de problem man har med att förklara vad hushållens tillgångar består av i finansräkenskaperna.

SCB beräknar i national- och finansräkenskaperna hushållens sparande på två sätt. I nationalräkenskaperna räknas det finansiella sparandet fram som skillnaden mellan vad hushållen har i disponibel inkomst och vad de gör av med på konsumtion och reala investeringar. I finansräkenskaperna räknas hushållens finansiella sparande fram via statistik från finansinstitut m.m. Teoretiskt ska beräkningarna av sparandet i nationalräkenskaperna och finansräkenskaperna överensstämma. Under början av 1990-talet blev problemen större att förklara skillnaden mellan de båda beräkningarna. Sparandet enligt nationalräkenskaperna överstiger det sparande för hushållen som fås fram i finansräkenskaperna. Det uppstår en differens, en oförklarad korrigeringspost, för avstämning mot NR:s beräkningar av hushållssparandet. Under början av 1980-talet låg denna korrigeringspost på ca 50 mdkr. År 1999 uppgår den till i storleksordningen 250 mdkr. En förklaring till restposten kan vara individernas finansiella sparande utomlands – en post som är svår att fånga upp i statistiken.

Diagram 11: Den s.k. restposten för hushållens tillgångar i finansräkenskaperna samt restposten i betalningsbalansen (ackumulerad) 1980–1999



Källa: SCB. Finansräkenskaperna samt Riksbankens betalningsbalansstatistik.

Men försiktighet bör iakttas när siffrorna används. National- och finansräkenskaperna har för åren 1995–1999 anpassats till definitionerna i det nya europeiska nationalräkenskapsystemet (ENS 95). De revideringar som gjorts av national- och finansräkenskaperna har medfört att nivån på restposten i finansräkenskaperna dragits ned nivåmässigt med i storleksordningen 60 mdkr jämfört med tidigare beräkningar. Nedjusteringen sammanhänger till helt övervägande del med ändringar som gjorts i de reala räkenskaperna medan finansräkenskaperna endast är marginellt justerade jämfört med den tidigare serien. Hushållssektorn i finansräkenskaperna kan inte till alla delar fångas direkt i statistiken. Det finns osäkerhet om alla tillgångar kommit med i finansräkenskaperna. Detta gäller t.ex. obligationer och derivat. Värderingen av hushållens innehav av ej börsnoterade aktier är en annan osäkerhetsfaktor. Därtill kommer osäkerheter kring t.ex. beräkningar av hushållens konsumtion och därmed indirekt av hushållssparandet i nationalräkenskaperna. Detta innebär att det kan finnas många källor till kvalitetsbrister både i de reala räkenskaperna och finansräkenskaperna som samlas upp i restposten. Dessa osäkerheter gör att siffrorna inte får övertolkas.

Det finns en annan restpost som också indikerar ett oförklarad finansiellt nettoutflöde ur landet nämligen den restpost som finns i betalningsbalansen för att balansera brister och mätfel. Den s.k. bytesbalansen¹⁷ mäter våra transaktioner mot omvärlden från den "reala sidan". Tillsammans med de s.k. kapitaltransfereringarna har dessa en spegling i finansiella flöden mätt via betalningsbalansen. Kapitaltransfereringar och bytesbalans borde, om man fångat alla transaktioner korrekt, bli lika stort som det finansiella flödet i motsatt riktning. På grund av mätfel och andra ofullkomligheter i betalningsbalansstatistiken, så införs en restpost, varigenom transaktionerna kan summera till noll. Sambandet illustreras nedan med siffror för år 2000. Ett negativt tecken på restposten pekar antingen på att det finns ett finansiellt utflöde eller utflöde över bytesbalansen som vi inte "har kläm på" i statistiken, eller på att nettoinflödena i betalningsbalansen har överskattats.

¹⁷ Bytesbalansen omfattar:

- handelsbalans (netto mellan export och import av varor)
- tjänstenettot (resevaluta netto, transportinkomst/utgift netto, övriga tjänster netto)
- avkastning på kapital netto
- löpande transfereringar netto (t.ex. bistånd, avgifter till EU-bidrag)

Betalningsbalansen år 2000 mdkr:

Bytesbalansen	+48
Kapitaltransfereringar, m.m.	+4
Finansiell balans	-31
Restpost	-21
Summa	0

Källa: Sveriges Riksbank

Förutsättningarna för att mäta samtliga flöden på ett korrekt sätt i betalningsbalansen försämrades i samband med valutaavregleringen. Innan valutareglernings avskaffande år 1988/1989 var mätproblemen när det gäller finansiella transaktioner små på grund av den fasta växelkursen och valutareglerningen. Fram till slutet av 1988 visade restposten ett mycket stabilt mönster med små absoluta värden och små variationer. Åren närmast efter valutareglernings avskaffande växte de negativa restposterna mycket starkt. Restposten planade ut något under första halvan av 1990-talet, om än med stora kast även under denna tid, för att sedan under slutet av 1990-talet åter uppvisa stora oförklarade nettoutflöden. Summerat från början av 1980-talet ligger restposten på ett totalt oförklarat nettoutflöde om 270 mdkr. Det är inte möjligt för Riksbanken att ange hur stor del av den ackumulerade restposten som har att göra med brister i den statistik som samlas in och hur mycket som skulle kunna vara hänförligt till hushållens kapitalplaceringar utomlands.¹⁸ Men problemen i statistikinsamlingen bedöms vara en viktig förklaring. Även det faktum att utvecklingen över tiden är olika för de båda restposterna pekar på statistikproblem.

Om vi för det fortsatta resonemanget ändå godtar restposten i finansiella räkenskaper (se tidigare diagram) som en indikator på utvecklingen för de svenska hushållens placeringar utomlands är den bild som framträder att hushållens kapitalplaceringar utomlands ökade under slutet av 1980-talet och början av 1990-talet. De reviderade beräkningarna för åren 1995–1999 pekar på att nettoutflödet av kapital skulle ha avstannat under de senaste åren.

¹⁸ Ett flertal faktorer bedöms av Riksbanken ha bidragit till restposten. Införandet av insamlingssystemet för varuhandelsstatistik inom EU, det s.k. Intrastat, har medfört en överskattning av nettoexporten, vilket bidragit till negativa restposter. I övrigt ligger huvudförklaringen sannolikt på mätfel i samband med mätningen av finansiella transaktioner. Nämnas kan finansiella derivat som fram till 1995 inte täcktes av betalningsbalansstatistiken. Riksbanken har vidare indikationer om dels att utflöden har överskattats när det gäller värdepappershandel, dels att vissa av bankernas utlandstransaktioner varit restpostskapande. Det är inte möjligt för Riksbanken att ange hur stor andel av den ackumulerade restposten som förklaras av ovannämnda faktorer.

Frågan är då hur utplaningen kan förklaras. Man kan spekulera i om förmögna personer med goda kontaktnät i mitten av 1990-talet "blev klara" med den omallokering av förvaltningen av sina finansiella placeringar från Sverige till utlandet som de påbörjade under slutet av 1980-talet.¹⁹ En annan faktor som kan ha mildrat incitamenten att placera utomlands är att aktier på de s.k. OTC- och O-listorna undantogs från förmögenhetsskatt i mitten av 1990-talet i syfte att underlätta investeringar i små- och medelstora företag. Principen är att s.k. arbetande kapital inte ska vara skattepliktigt.²⁰ En bidragande orsak till utplaningen kan också vara att det finansiella nettosparandet minskat kraftigt under senare år.²¹

Ett par ytterligare kommentarer kring storleken på restposten. Korrigeringsposten i finansräkenskaperna består av över åren ackumulerade differenser mellan nationalräkenskapernas beräkning av det finansiella sparandet och dito enligt finansräkenskaperna. Ackumuleringen har gjorts löpande i det penningvärde som gällde respektive år. Detta innebär att i den mån det är fråga om kapital som placerats utomlands ingår inte eventuell värdestegring och återinvesterad avkastning som uppkommit på kapitalet efter utflödet. Restposten kan av detta skäl sägas vara värderad i underkant. Skulle restposten räknas om till aktuellt penningvärde med hänsyn till prisutvecklingen blir den istället ca 400 mdkr. Om man som räkneexempel antar att den nominellt beräknade restposten haft en nominell årlig avkastning (räntesats) på 5 procent som lagts till det nominella kapitalet blir restposten i dagens penningvärde ca 500 mdkr. Och skulle omräkning göras i takt med utvecklingen av generalindex för stockholmsbörsen blir restposten i dagens värde betydligt högre. Även om viss del av kapitalet kan ha tagits ut och förbrukats under årens lopp menar vi att en beräkning av skattefelet utifrån en restpost på 250 mdkr får ses som en låg skattning av skattefelet.

¹⁹ Förflyttningen av förvaltningen utomlands behöver inte innebära att portföljsammansättningen ändrats. Man kan mycket väl ha samma aktier som tidigare. Det är bara förvaltningen som flyttat.

²⁰ Att aktier på börsens A-lista förmögenhetsbeskattas har motiverats med att sådana aktier nästan uteslutande innehas i kapitalplaceringssyfte.

²¹

Hushållssektorns finansiella sparande (årliga nysparandet) enligt nationalräkenskaperna, mdkr

1983	1994	1995	1996	1997	1998	1999
116	119	92	79	56	40	28

En del av det finansiella kapitalet kan ha investerats i bostäder utomlands – tillgångar som åtminstone i en del fall faktiskt beskattas i Sverige. Men det rör sig till den del det är vitt om små belopp – vid taxeringen 2000 tog 8 800 individer i sin deklaration upp privatbostad i utlandet till ett sammanlagt deklarerat beskattningsunderlag på 1,8 mdkr. Även om marknadsvärdet skulle vara det dubbla så ändrar det inte mer än marginellt bilden.

Avkastningen på hushållens finansiella sparande i utlandet torde i realiteten i allt väsentligt undanhållas från beskattning, inkomst- och förmögenhetsskatt. Om man antar att kapital placerat utomlands avkastar i snitt 5 procent om året och utan inskränkning skulle varit föremål för inkomst- och förmögenhetsskatt kan skattebortfallet överslagsmässigt beräknas till 3 mdkr för varje hundra miljarder som är utlandsplacerat. Om det utlandsplacerade kapitalet uppgår till 250 mdkr rör det sig om ett skattebortfall på 7 å 8 mdkr per år. Som vi nämnt ovan betraktar vi detta som en låg skattning.

Finns det då andra uppgifter som tyder på att förhållandena skulle se helt annorlunda ut? En jämförelse med Danmark kan vara intressant. Danmark och Sverige har ungefär samma effektiva beskattning av kapital.²² Danish Economic Council har använt en indirekt metod²³ att mäta den tänkbara omfattningen av överflyttning av inkomster som skapats i Danmark till inkomster utomlands. Ett belopp i storleksordningen 20–40 miljarder DKK (mellan 2–4 procent av BNP) förefaller saknas. Som ett par tänkbara källor till överflyttningen av inkomster anges såväl internprissättning i multinationella företag som finansiellt sparande som investerats utomlands och som genererar inkomster utan att de danska skattemyndigheterna känner till det. Hur stor del av totalbeloppet som kan tänkas avse hushållens sparande utomlands och hur mycket som kan antas hänförligt till internprissättning eller andra typer av

²² Den effektiva skatten på kapital (dvs. faktisk skatteintäkt dividerad med motsvarande skattebas för kapital) var enligt mätningar gjorda av EU-kommissionen för 1999 28,0 procent för Danmark och 27,9 procent för Sverige.

²³ Søren Bo Nielsen, Poul Schou, Jacob Krog Søbygaard: Tracing International Income Tax Avoidance in Denmark. Rapport i anslutning till konferensen om skattebasernas internationella rörlighet arrangerad av Svenska Ekonomiska Rådet (1 november 2001). Metoden går ut på en jämförelse av inkomstskattebasen (både arbete och kapital) med användningen/konsumtionsskattebasen (både privat och offentlig). I jämförelsen av inkomster och användning korrigeras för transaktioner/konsumtion med/i utlandet. Basernas omfattning korrigeras på olika sätt för att de ska bli likartat avgränsade. Genom att så långt möjligt utgå från skatteförvaltningens statistik vid mätningen både av inkomstskattebasen och konsumtionsskattebasen undviks att rent nationella transaktioner från svartarbete påverkar kalkylen. Denna typ av aktiviteter drar nämligen normalt ned den deklarerade inkomstskattebasen och konsumtionsskattebasen på ett likartat sätt.

inkomstöverföringar till utlandet kan inte anges. Danish Economic Council understryker att siffrorna bör tolkas med stor försiktighet på grund av osäkerheten i de data som använts i beräkningen. Men beloppet indikerar att individer och företag i Danmark varje år har ganska stora inkomster som undgår beskattning i Danmark genom överflyttning till utlandet.

Om vi för att kunna göra en jämförelse med Sverige antar att den svenska restposten på 250 mdkr avkastar 5 procent per år skulle den svenska inkomstöverflyttningen röra sig om drygt 12 miljarder SEK (0,6 % av BNP) till den del den avser avkastning på hushållens tillgångar utomlands. I perspektiv av den danska uppskattningen ter sig inte vår beräkning av skattefelet i anslutning till svenska hushållens finansiella tillgångar utomlands som orimligt hög.

2.5.2 Sverige jämfört med andra länder

Hur skattefusket i anslutning till hushållens innehav av finansiellt kapital ser ut i andra västeuropeiska länder har vi inget underlag att bedöma. Ett undantag är Danmark och de beräkningar för de sammantagna inkomstöverföringarna till utlandet som vi redogjort för ovan. I övrigt kan vi bara spekulera.

Enskilt kapitalägande beskattas hårdare i Sverige än i de flesta andra länder. Det är kombinationen av förmögenhetsskatt, nominell reavinstbeskattning, bolagsskatt och den löpande beskattningen av räntor och utdelningar som gör att Sverige sammantaget får en hög beskattning av kapital.

Inom OECD (30 länder) har endast sju länder förmögenhetsskatt.

Tabell 12: OECD-länder med förmögenhetsskatt, 2001

	Procentsats	Fribelopp, tkr
Sverige	1,5	ensamst. 1 000 samtax. 1 500
Norge	0,6–1,1	136
Finland	0,9	1 675
Island	1,2–1,45	405
Frankrike	0,55–1,8	6 487
Luxemburg	0,5	314
Spanien	0,2–2,5	1 256

Källa: RSV. Skattestatistisk Årsbok, 2001

När det gäller skatt på reavinster är den formella och även den faktiska skatten i allmänhet betydligt högre i Sverige än bland EU-länderna. I Sverige sker beskattning av nominellt beräknade reavinster medan flera länder i EU korrigerar för inflationen eller beskattar inte reavinster. I vissa länder minskar också skatten med hänsyn till innehavstid. I flera länder finns dessutom höga grundavdrag i kapitalbeskattningen.

När man talar om skattefusk i anslutning till kapitalplacering och kapitalförvaltning är det sannolikt i många fall möjligheten att helt undgå delar av kapitalbeskattningen som är drivkraften att flytta ut kapitalförvaltningen från Sverige snarare än skillnaderna i beskattning gentemot andra länder. Möjligheten att undgå gåvo- och arvs-skatt kan också finnas med i bilden.

I de nordiska länderna är systemet med kontrolluppgifter för kapital väl utbyggt. Skattefusket kopplat till inhemska placeringar kan därför antas vara litet i de nordiska länderna.

I länder där kontrolluppgiftssystemet inte är utbyggt på samma sätt är det lättare att undanhålla inhemskt finansiellt kapital från beskattning. Å andra sidan är beskattningen i flertalet av dessa länder mycket lägre varför incitamenten att fuska också är mindre. Trots detta torde underredovisningen av det inhemska placerade kapitalet i dessa länder vara större än i Norden där kontrolluppgiftssystemen är förhållandevis heltäckande. Samtidigt kan detta också innebära att hushållen i länder utanför Norden har mindre incitament att placera sitt finansiella kapital i andra länder, vilket gör att fusk knutet till gränsöverskridande transaktioner är mindre.

Ett exempel från Tyskland för några år sedan är belysande.²⁴ Myndigheterna i Tyskland var väl medvetna om att hushållen hade en kraftig underrapportering av sina kapitalinkomster. För att förbättra möjligheten att få in skatteintäkter introducerades därför i januari 1989 en tioprocentig källskatt på ränteinkomster. Redan efter fyra månader tvangs regeringen dra tillbaka skatten efter stor opposition och ett omfattande kapitalutflöde till Luxemburg. År 1993 infördes en 30-procentig källskatt på ränteinkomster samtidigt som gränsen för skattepliktiga räntor höjdes kraftigt (vid en bankränta på 5 % innebar detta för makar att man kunde ha ett sparkapital på 1,4 miljoner kr utan att betala skatt). Trots dessa generösa fribelopp flyttades motsvarande ca 400 mdkr över till Luxemburg och skatten kom endast att inbringa hälften av vad man förväntat.

2.5.3 Utvecklingen i Sverige i framtiden

Bilden av utvecklingen under senare delen av 1990-talet är svårtolkad. Utvecklingen av finansräkenskaperens restpost kan tolkas som att överflyttningen av de svenska hushållens finansiella placeringar till förvaltning utomlands, i alla fall temporärt, avstannat under senare delen av 1990-talet. Det kan också vara så att man genom olika åtgärder av skatteplaneringskaraktär ser till att placeringarna redan från början hamnar i utlandet. Vilken utveckling kan vi då förvänta i framtiden? Kommer nya grupper att hoppa på utlandståget? En återhållande faktor i dagsläget är osäkerheten kring andra länders finansiella institutioner och nivån på transaktionskostnaderna. Men betydelsen av detta torde minska framöver. De finansiella förvaltarna kommer att paketera sin information och göra den mera lättillgänglig för allmänheten samtidigt som konkurrensen mellan de finansiella institutionerna kan antas leda till minskade transaktionskostnader. En faktor som kan ha en viss återhållande effekt på överflyttningarna till utlandet är ett utökat informationsutbyte mellan länderna. En grundläggande förutsättning är därvid att informationsutbytet i praktiken blir administrativt och resursmässigt hanterbart.

En intervjuundersökning från år 2000 visar att det finns en hög acceptans hos allmänheten av fusk som innebär att man smiter från skatt genom att placera kapitalet utomlands (tabell 14).

²⁴ Kapitalets rörlighet. ESO-rapport, Ds 1995:74.

Tabell 14: Andel personer som kan tänka sig att placera pengar utomlands för att undvika skatt.

Frågan som ställdes löd:

”Svenskar som sparar i andra länder skall rapportera sin kapitalinkomst till svenska skattemyndigheterna. I en del länder är det ingen skatt på kapitalinkomster och inkomsterna rapporteras inte automatiskt till svenska skattemyndigheterna. Om du hade tillgång till en summa pengar som du skulle spara, skulle du då kunna tänka dig att placera pengarna utomlands för att undvika skatt på avkastningen?”

Kategorier	Andel, %	
	Ja	Nej
Män	55	44
Kvinnor	44	53
Åldersgruppen 19–29 år	64	35
Åldersgruppen 30–49 år	60	39
Åldersgruppen 50–64 år	42	56
Åldersgruppen 65–89 år	25	70
Höginkomsttagare	65	33
Medelinkomsttagare	51	47
Låginkomsttagare	45	54
Norrlänningar	37	63
Stockholmare	50	48
Skåningar	62	36
Alla	49	49

Källa: Undersökning av Demoskop presenterad i Finanstidningen 6 oktober 2000

Hälften av svenskarna kan tänka sig att smita från skatt på sparande genom att placera pengar i länder som inte har skatt på kapitalinkomster och som inte har automatiskt informationsutbyte om kapitalinkomster till svenska skattemyndigheter. Andelen är särskilt hög för de under 50 år och för höginkomsttagare. Den svenska kapitalbeskattningen förefaller också ha lägre legitimitet bland skåningarna än bland folk i andra delar av landet.

Resultatet från intervjuundersökningen inger oro för framtiden. Det är svårt att upprätthålla en beskattning som har dålig förankring hos medborgarna. Man kan spekulera i orsakerna till folks syn på denna typ av fusk. Är det beskattningen som sådan som uppfattas som orättvis eller är det en känsla av att det är moraliskt försvarbart att fuska eftersom ”andra gör det”? Det finns en klar risk

att uppfattningen att det inte är så allvarligt att fuska med kapital-
skatten i kombination med nya lättillgängliga finansiella tjänster på
Internet kan leda till att kapitalplaceringar utomlands kan komma
att ta ny fart framöver. Motkraften ligger i vad som kan åstadkom-
mas genom skattemyndigheternas kontroller. De svenska skatte-
myndigheterna kan här åstadkomma ytterst lite genom interna
svenska åtgärder. Vilka motkrafter som kan skapas beror på hur det
internationella samarbetet utvecklas. I vilken utsträckning fusket
dessutom har negativa återverkningar på samhällsekonomin genom
att det påverkar riskkapitalet för svenska investeringar är svårt att
uttala sig om. Fusket innebär att *förvaltningen* av kapitalet flyttar.
De utlandsförvaltade innehaven kan mycket väl vara svenska värde-
papper.

3 Administrationen av skatter i Sverige jämfört med andra länder

3.1 Sammanfattning

I detta kapitel kommer vi att jämföra administrationen av skatter i Sverige med hur det ser ut i andra länder. Först beskriver vi allmänt hur administrationen av skatter är organiserad. Därefter redovisar vi vad vi känner till om administrationskostnaderna. Slutligen tar vi upp det internationella samarbete som finns i skatteadministrativa frågor.

Den bild som framträder av den svenska skatteförvaltningen kan sammanfattas i följande punkter.

På positiva sidan:

- De svenska kostnaderna för att administrera skatter är lägre än i andra jämförbara länder.
- Sverige har i jämförelse med många andra länder ett skattesystem och rutiner som är rationellt utformade t.ex. för fastställande av kommunalskatt, socialavgifter och skattebetalningar via ett för skattelagen gemensamt skattekonto.
- Sverige har unika identiteter på individer och företag som används generellt inom offentlig sektor m.m.
- Sverige har tekniska stödsystem som håller hög standard.
- Sverige har en förhållandevis enhetlig och överblickbar organisation.

På negativa sidan:

- Den fördjupade kontrollen, särskilt kontroll på stället i form av besök och revisioner, ligger på en alltför låg nivå bl.a. i förhållande till de krav som ställs från EU.
- Sverige har varit dåligt på att tillvarata kunskap och erfarenhet från olika kontroller och återföra denna kunskap för effektivisering av kontroll, informationsåtgärder eller för ändring av regler och rutiner.

3.2 Hur skatteadministrationen är organiserad

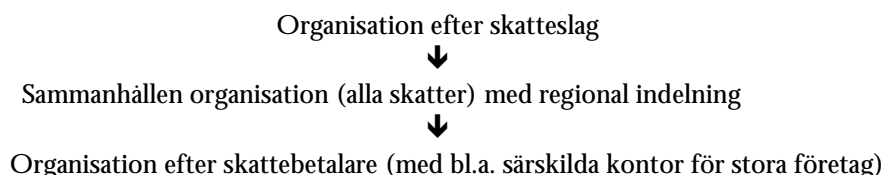
3.2.1 Allmänt om organisation och utvecklingstendenser

Organisationen av skatteadministrationen ser olika ut i olika länder. Det finns två typfall. I vissa länder är skatteadministrationen, eller dess huvudkontor, en del av finansministeriet. I andra länder är skatteadministrationen utformad som en mer eller mindre självständig fristående organisation. Det politiska ansvaret ligger i båda typerna av organisationer i allmänhet på finansministeriet.

I många länder är ansvaret uppdelat på olika förvaltningar för olika skatter (t.ex. för tull, moms, punktskatter, inkomstbeskattning, socialförsäkringsavgifter). I andra länder är principen att de skattskyldiga är att se som kunder och att ett och samma kontor ska hantera den skattskyldiges alla skyldigheter på skatteområdet. Flera förvaltningar har även andra uppgifter än ren beskattning.

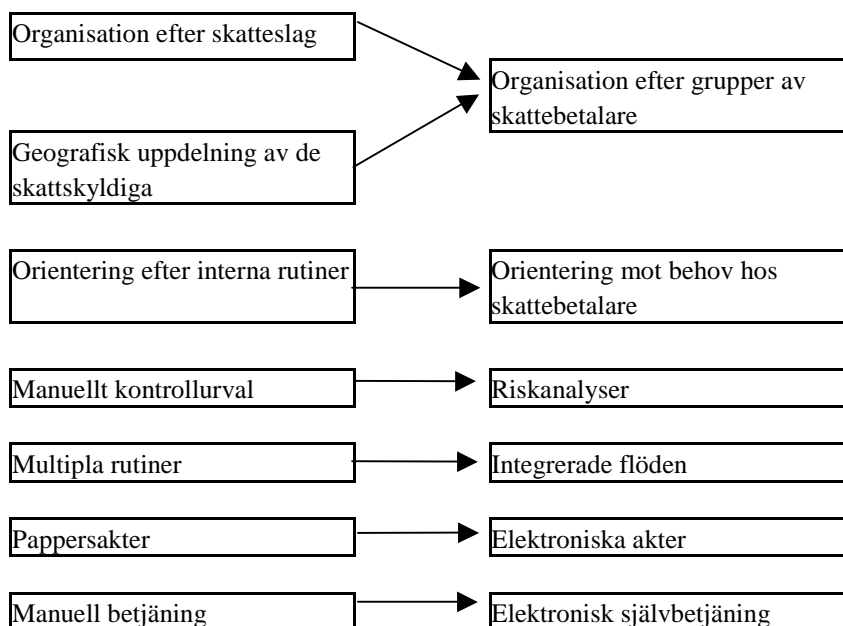
Länder med federal uppbyggnad (t.ex. Tyskland, USA) kan ha både statlig och federal skatteadministration. I andra länder kan kommuner och intresseorganisationer vara inblandade.

Ser man till aktuella utvecklingsstrategier som styr sättet att arbeta i administrationerna kan urskiljas ett antal steg där olika länder gått olika långt:



Utvecklingstendensen är bort från en organisation efter skatteslag mot en organisation efter skattebetalare. De flesta länder har kvar en organisation efter de skattskyldigas geografiska tillhörighet men riktningen är mot en specialisering efter kategorier av skattskyldiga frikopplat från geografisk tillhörighet. Andra inslag i den administrativa utvecklingen är från pappershantering till elektroniska akter, integrering av olika flöden samt riskanalyser för att klara av kontrollen med en begränsad resursinsats.

Översikt 15: Utvecklingstendenser inom skatteadministrationen



De skatteadministrativa frågorna har under senare år lyfts fram i det internationella samarbetet och framhålls som en av de stora utmaningarna för framtiden. År 1997 tillskapades sålunda inom OECD ett "Forum on Strategic Management" (FSM) som har fokus på erfarenhetsutbyte kring utveckling av skatteadministrationen. Konsekvenserna av att integrera administrationen av de olika skatteslagen och kanske också låta administrationen växa ihop med delar av socialförsäkringssystemet är frågor som analyseras av FSM. För länder med en splittrad organisation är dessa strukturfrågor högaktuella medan ett land som Sverige ligger väl framme

genom de förändringar som genomförts de senaste två decennierna.¹

3.2.2 Organisationen i Sverige

Administrationen av skatter är i Sverige en helt statlig angelägenhet. Den praktiska ledningen och styrningen av huvuddelen av skatteadministrationen är lagd på Riksskatteverket. Tullverket och Vägverket har också inom ramen för sin verksamhet vissa skatteadministrativa uppgifter. Riksskatteverket är chefsmyndighet för tio regionala skattemyndigheter. Inom varje region finns ett eller flera skattekontor som kan sägas utgöra kontaktytan mot allmänhet och företag. Inom regionerna finns normalt även ett regionsskattekontor som har hand om de större företagens skattefrågor. Det är skattekontoren som svarar för den operativa verksamheten.

I Sverige är administrationen av olika slag av skatter mer integrerad än i de flesta andra länder. Detta innebär att ett och samma skattekontor hanterar alla skatter som debiteras den skattskyldige. De statligt finansierade skattemyndigheterna sköter även fastställande av kommunalskatt och socialförsäkringsavgifter vilket inte alltid är fallet i andra länder. Ett par undantag finns när det gäller integrationen av skatterna för en och samma skattskyldig till samma kontor. Punktskatterna berör förhållandevis få skattskyldiga och handhas av RSV för hela landet. Ett annat undantag är de skatter som debiteras upp vid import från tredje land som ombesörjs av Tullverket. Indrivningen av *obetalda skatter* sköts inte av de regionala skattemyndigheterna utan av kronofogdemyndigheterna.

Ett speciellt uttryck för integration av olika skatteslag är konstruktionen med ett skattekonto som infördes 1998. Såvitt vi känner till är detta en konstruktion Sverige än så länge är ensam om. I Sverige har alla skattebetalare ett eget konto för skatter hos skattemyndigheten. På detta konto förs alla debiteringar av skatter upp och summeras ihop - inkomstskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt, moms m.m. Betalningar sker i klump för alla skatter

¹ En illustration av att de skatteadministrativa frågorna är aktuella är att Storbritannien nyligen startat upp ett stort forskningsprogram med fokus på skatteadministrativa frågor (hur man praktiskt arbetar, effekter av ny teknologi, service till skattebetalare, compliance etc.). Programmet har en styrgrupp med representanter från universitetsvärlden, Customs and Excise, Inland Revenue och OECD.

ihop och indrivning av obetalda skatter sker också integrerat för de olika skatteslagen.

Då man jämför med förhållandena i andra länder kan det vara bra att påminna om de organisatoriska förändringar som skett i Sverige de senaste femton åren. I detta ljus framstår en del inslag i andra länders organisation mer förklarliga. Omdaning i Sverige har inte varit utan problem – etablerade hierarkier har känt sig hotade av de förändringar som till slut ändå kommit till stånd. Den regionala skatteadministrationen i Sverige var från början en del av länsstyrelsen. Det fanns dessutom 120 fristående egna lokala skattemyndigheter. År 1987 bildades genom utbrytning från länsstyrelserna 24 fristående länskattemyndigheter. Dessa slogs 1991 samman med de lokala skattemyndigheterna i länet till egna skattemyndigheter. Samma år tog skatteförvaltningen över ansvaret för folkbokföringen. Den 1 januari 1999 slogs de länsvisa skattemyndigheterna ihop till dagens organisation med tio regionmyndigheter. Före 1985 låg ansvaret för fastställande och uppbörd av arbetsgivaravgifterna på Riksförsäkringsverket.

RSV har hösten 2001 lämnat in en framställan till regeringen om sammanslagning av skattemyndigheterna och RSV till en rikstäckande myndighet fr.o.m. 2003. Huvudsyftet är att kunna använda befintliga resurser på ett mera rationellt sätt.

3.2.3 Organisationen i andra länder

Nedan beskrivs hur organisationen av skatteadministrationen är uppbyggd i ett tiotal länder. Organisatoriska förhållanden kan ändras snabbt. Med den reservationen hoppas vi ändå att beskrivningen ska ge en bild av hur verksamheten är uppbyggd i skatteförvaltningarna i vår omvärld och ge ett perspektiv på var den svenska skatteadministrationen befinner sig på "den organisatoriska utvecklingsstegen".

*Danmark*² är det enda land i Norden där tullväsendet och de regionala myndigheternas verksamhet förts ihop i samma myndighet. Det finns 31 sådana regionala tull- och skatteregioner. Därutöver finns 275 självständiga kommunala skattemyndigheter som styrningsmässigt sorterar under kommunerna. Tull- och skatte-

² Uppgifterna om Danmark, Norge och Finland är hämtade ur RRV:s rapport om "Skattekontrollen i Norden" (RRV 1997:41)

regionerna utövar dock tillsyn av den kommunala verksamheten i denna del.

I *Norge* sköts den praktiska ledningen av skatteadministrationen av Skattedirektoratet och Toll- och avgiftsdirektoratet. Direkt under Skattedirektoratet finns ett eget skattekontor för oljeskatt samt ett för stora företag och ett för utlandsfrågor. Det finns 19 regionala skattekontor (fylkesskattekontor) och 435 lokala taxeringskontor. Inbetalningen av moms sker till de regionala kontoren medan inbetalningarna avseende inkomstskatt och sociala avgifter sker till kommunala kassakontor.

Den organisatoriska uppbyggnaden i *Finland* är då mera lik den svenska genom att den är helt statlig. Förvaltningen består av Skattestyrelsen och nio regionala skatteverk som i sin tur är underindelade i skattebyråer. Kundbetjäningen sköts i olika delar av sammanlagt 160 kontor. Men den integration av alla skatter för en skattskyldig till ett och samma kontor som finns i Sverige finns inte i Finland.

För att få underlag för en reformering av den franska administrationen av skatter har det franska ekonomi-, finans- och industriministeriet gjort en kartläggning av administrationen av skatter i tio olika länder inom OECD. Studien omfattade Sverige, Storbritannien, Irland, Nederländerna, Tyskland, Frankrike, Spanien, Italien, Kanada och USA. Vi kommer här att återge en del av uppgifterna från den rapport som skrevs.³ Alla länderna utom Tyskland och Frankrike har under de senaste tio åren genomgått stora och betydelsefulla förnyelseprocesser både i intern och extern organisation, omarbetning av informationssystem och i metoderna för styrning. I vissa länder (Storbritannien och kanske också Italien) har förnyelseprocessen inneburit en brutal brytning med den gamla organisationen. I andra länder (de nordiska länderna men kanske också Irland) har förnyelsestrategin varit mera stegvis med en successiv dialog och förankring med alla berörda.

Tabell 16 innehåller uppgifter om tolv OECD-länder. Ser man till de europeiska länderna är spännvidden mycket stor befolkningsmässigt. Tyskland har nio gånger så stor befolkning som Sverige och Frankrike/Italien drygt sju gånger så många invånare. Ytmässigt är Sverige nästan lika stort som de största länderna Frankrike och Spanien. Därmed är Sverige ett av de glesast befolkade länderna – bara Norge är glesare. Skatterna uttryckt som

³ Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. Gouiffés/Carmona: "Misson d'analyse comparative des administrations fiscales." Mars 1999.

andel av BNP har en spännvidd från 33 procent i Irland till 52 procent i Sverige.

Tabell 16: Kontorstäthet m.m. i 12 OECD-länder

Land	Befolkning och yta			Organisation och kontorstäthet				Skattekvot och avgifter i % av BNP
	Befolkning miljoner	Yta 1000 km ²	Folktäthet inv./km ²	Antal statligt ledande enheter	Antal lokala kontor per 1 miljon inv.	Antal lokala kontor per 100.000 km ²	Antal kontor per 100.000 km ²	
Sverige	8,9	450	20	1	120	13	27	51,9
Danmark	5,3	43	123	1	275	52	640	49,5
Norge	4,4	324	14	1	435	99	134	42,6
Storbritannien	59,0	244	242	2	500	8	205	35,4
Irland	3,6	71	51	1	130	36	183	32,8
Nederländerna	16	41,5	376	1	66	4	159	41,9
Tyskland	81,9	357	229	21/3	645	8	181	37,2
Frankrike	58,6	551	106	4	3 840	66	697	45,1
Spanien	39,3	505	78	2	206	5	41	33,7
Italien	57,4	302	190	4	950	17	315	44,4
USA	267,2	9 973	27	1 (+50)	33	0	0	29,7
Kanada	30,3	9 971	3	1 (+10)	60	2	1	36,8

Källor: Gouiffés/Carmona: "Misson d'analyse comparative des administrations fiscales." RRV-rapport Skattekontrollen i Norden samt RSV Skattestatistisk Årsbok.

De flesta länder har bara en eller två nationella myndigheter med ansvar för ledningen av administrationen av skatter och avgifter. Sverige, Danmark, Norge, Irland och Nederländerna har en nationellt ansvarig myndighet medan Spanien, Italien och Storbritannien har två. De två federala staterna Kanada och USA har bara en federalt styrande myndighet. I USA finns dessutom 50 skattemyndigheter i delstaterna. I Kanada är man på väg att "recentralisera" dvs. att överföra den delstatliga styrningen till den centrala nivån. Ledning och styrning byggs i flertalet länder på självständiga förvaltningar med eget ansvar.

Tre länder avviker från mönstret – Frankrike, Italien och Tyskland.

I *Frankrike* sköts administration av skatter och avgifter i fyra olika strukturer: tre förvaltningar knutna till ekonomi/finans- och industriministeriet samt därutöver den privat (via sammanlutningar för olika yrkeskårer) organiserade uppborren av socialförsäkringsavgifter.

I *Italien* utövas ledningen av två förvaltningar inom finansministeriet, en finanspolis och ett särskilt separat nätverk för uppborren av skatterna.

Tyskland har den mest säregna organisationen. Det finns 21 helt fristående skatteförvaltningar – en i varje delstat. Delstaternas skattemyndigheter leds av Bundesamt für Finanzen, som närmast motsvaras av RSV. Till detta kommer en administration för tullen och en för socialavgifterna.

I *Nederländerna* är skatteadministrationen i sin helhet en del av finansministeriet. Nederländerna är det enda av de studerade länderna som vid tiden för studiens genomförande kopplat sig fritt från geografisk uppdelning och infört en organisation som bygger på specialisering efter olika typer av skattskyldiga – fysiska personer, stora företag, övriga företag och tull.

De utredningar kring den svenska skatteförvaltningens organisation som gjorts av RSV pekar på att den holländska modellen skulle kunna lösa en del av de problem som finns i förvaltningen idag. Om ett tvärgående samarbete inom förvaltningen ska tillämpas i större utsträckning medför dagens myndighetsgränser stora problem av juridisk art. En övergång till ett enmyndighetsalternativ har därför av många setts som en tänkbar lösning. Frågan har utretts under 1995 i samband med den fördjupade anslagsframställningen (FAF) för perioden 1997–1999, under 1997 i samband med regionaliseringen av skattemyndigheterna och slutligen 2000 som en uppföljning av Framtidsprojektets studie.⁴ RSV har i en framställan till regeringen föreslagit att RSV och de tio skattemyndigheterna slås samman till en rikstäckande myndighet fr.o.m. 2003. Enmyndighetsalternativet öppnar större möjligheter att möta förändringar i omvärlden. Trycket på vissa delar av förvaltningen kan jämnas ut bättre. Den inre organisationen behöver inte längre följa den geografiska uppdelningen på samma sätt som är fallet vid en ordning med flera myndigheter. Projektverksamhet och arbete i form av nätverk och liknande organisatoriska lösningar, som är naturliga inslag i en lärande organisation, underlättas.

⁴ "På väg mot en enmyndighetsstruktur? Ett diskussionsunderlag", RSV 2000:16

3.2.4 Administrationn av den tvångsvisa skatteuppbörden

Organisationen mycket varierande mellan länderna

Det är ingen idé att fastställa skatt om den inte blir betald eller i alla fall det mesta av den. Alla länder har någon typ av organisation för att driva in de skatter som inte betalas när de ska. När skatterna i Sverige inte blir betalda efter det att skattemyndigheten skickat ut påminnelser tar kronofogdemyndigheten (KFM) över ansvaret att driva in skulden.

I Sverige har man valt att organisatoriskt sammanföra en mängd olika arbetsuppgifter på kronofogdemyndigheten på ett sätt som inte har motsvarighet i något annat land.⁵ KFM sköter indrivning både för skatter, andra offentliga fordringar och privata skulder. Myndigheten utgör kontaktyta mot den skuldsatta både för utredning av vad den skuldsatte har för tillgångar och för de tvångsåtgärder (t.ex. utmätning, fastighetsförsäljning) som krävs för att likvidisera tillgångarna så att de kan utgöra betalning för skuld. För att avlasta tingsrätterna finns i Sverige det vi kallar "summerisk process" som är ett förenklat förfarande att fastställa betalningsanspråk i de fall det råder enighet mellan den som ställer betalningskravet och den skuldsatte. Ansvaret för denna uppgift ligger i Sverige på KFM medan motsvarande beslut i alla andra EU-länder ligger på domstol. KFM har också ansvar att utöva tillsyn över hur konkurser förvaltas.

Vid en internationell jämförelse framgår att det finns en mängd olika nationella organisatoriska lösningar och sätt att fördela de arbetsuppgifter som i Sverige hanteras av KFM. Detta har sannolikt delvis sin förklaring i starka nationella historiska traditioner. I andra europeiska länder sker indrivning av skulder ofta av flera olika myndigheter, främst beroende på vilka slags fordringar som skall drivas in. T.ex. sker indrivning av privaträttsliga fordringar i regel åtskilt från skatteindrivningen. I många fall är också flera organisationer inblandade i skatteindrivningen beroende på vilken typ av skatt det är fråga om. Nedan beskriver vi kort hur det ser ut i vissa andra länder i den del indrivningen avser skatter.

Skattemyndigheternas organisationer har i regel i andra länder ansvaret att företräda statens betalningskrav ("borgenärsrollen")

⁵ Beskrivningen baseras på Mikael Berglund: "Organisationen av motsvarande KFM:s arbetsuppgifter i EU-länderna och i Norge." Bilaga 10 till RSV Rapport 2000:13 "Riksskatteverkets euroförberedelser. Lägesrapport nr 3.

och vara kontaktytan mot den som inte betalat skatten medan detta ansvar i Sverige ligger på kronofogden.

I *Danmark* drivs skatterna in hos skattemyndigheterna, told- och skatteregionerna (företagarskatter) och kommunernas skatteförvaltningar (personliga skatter).

I *Norge* finns en skattefogde i varje län (fylke) vars väsentliga arbetsuppgift är att kräva in mervärdesskatt, punktskatter och arvs- och gåvoskatt. Indrivning av dessa skatter kan överlämnas till lensmannen som tillhör polisorganisationen. När det gäller andra skatter för stat och kommun tas indrivningen hand om av de kommunala kommunekasserna.

I *Finland* svarar länsskatteverket utöver beskattning även för indrivning av skatter. Länsskatteverket överlämnar, med vissa undantag, skatter och avgifter som inte betalats inom viss tid för verkställighet till häradsämbetena eller exekutionsverket (i några större städer). Så långt liknar organisationen det förhållande som gäller i Sverige mellan skattemyndigheter och kronofogdemyndigheterna. Men i Finland har länsskatteverket rätt att behålla de indrivningsärenden som kan bli föremål för specialindrivningsåtgärder t.ex. avbetalningsplaner, skuldsanering, exekutiv auktion på fastighet m.m.

I *England* har en myndighet, Customs and Excise, ansvar för indrivningen av mervärdesskatt, tullavgifter samt punktskatter på tobak, alkohol, oljeprodukter. En annan myndighet, Inland Revenue, driver in inkomstskatt, bolagsskatt, arvsskatt och vissa andra skatter. Indrivning av socialförsäkringsavgifter handläggs av Contribution Agency.

I *Frankrike* sker indrivningen av skatter genom skattemyndigheternas organisation. I regionerna finns lokala kontor för uppbörd och indrivning. Indrivningen sköts av särskilda exekutiva tjänstemän vid dessa kontor. Om det blir fråga om utmätning överlämnas verkställigheten till en hussier de justice, som är fristående privatpraktiserande utmätningsmän som är specialiserade på att verkställa betalningsförpliktelser. Belgien, Luxemburg och Nederländerna liknar i huvuddrag den modell för indrivning som finns i Frankrike.

I Tyskland finns inom de lokala skattemyndigheterna en särskild organisation "Finanzämter" för indrivning av skatter och andra offentligrättsliga fordringar. De tjänstemän som driver in skatter är knutna till delstaternas finansministerier. Österrike liknar i huvuddrag den tyska modellen.

Hjälp att driva in skatteskulder i annat land

Det är, enligt den allmänna folkrätten, inte tillåtet för ett land att utöva tvångsåtgärder på andra länders territorium för att få in skatteskulder. För att kunna driva in skatter och avgifter som debiterats av de svenska skattemyndigheterna från personer/företag i främmande stater och som inte har några tillgångar i Sverige, har Sverige ingått ömsesidiga avtal med andra länder att länderna ska hjälpa varandra (handräckning). Detta innebär att ansvarig myndighet i det land man vänder sig till försöker driva in skulden på sitt territorium och om man lyckas så överförs indrivna medel till det land som begärt hjälp. För närvarande kan med stöd av avtal, EU-direktiv m.m. begäras bistånd med indrivning från 23 olika länder. Bland dessa ingår utöver Norden och EU-länderna, de tre baltiska staterna, USA, Japan, Marocko och Indien. Indrivning kan endast begäras för sådana skatter som omfattas av avtalen. De direkta skatterna brukar ingå och inom EU även de harmoniserade indirekta skatterna. Inom Norden kan även hjälp begäras med indrivning av social- och arbetsgivaravgifter.

Av genomgången ovan framgår att ansvarigheten för tvångsindrivningen av skatter kan vara helt olika organiserad i länderna. I lagar och avtal läggs fast hur kontaktvägarna ska vara när länderna begär hjälp av varandra med indrivning. I Sverige har kronofogdemyndigheten i Stockholm ansvaret att slussa handräckningsfrågor mellan länderna när det gäller de nordiska länderna och RSV när det gäller övriga länder.

Den arsenal av åtgärder som kan vidtas för att säkerställa en betalning varierar mellan länderna. De åtgärder som kan komma ifråga om Sverige begär hjälp från ett annat land är den typ av åtgärder som är tillåtna i det land där indrivningsåtgärderna ska vidtas.

3.3 Administrationskostnaderna i olika länder

3.3.1 Jämförelser i en fransk och i en samnordisk studie

Driftskostnaderna för skattesystemet är av två slag. Administrationskostnaderna hos skatteförvaltningen är ena delen. Andra delen är de kostnader "fullgörandekostnader" som finns hos löntagare, företagare m.fl. som ska lämna uppgifter till skatteförvaltningen. I Sverige har fullgörandekostnaderna uppskattats vara ungefär

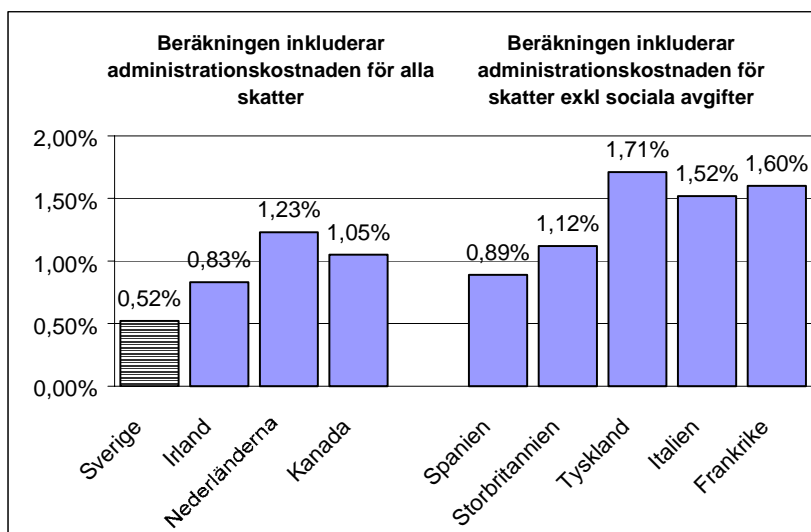
dubbelt så stora som förvaltningens egna administrativa kostnader. Vi vet ytterst lite om hur fullgörandekostnaderna ser ut i andra länder. Sverige har en omfattande kontrolluppgiftsskyldighet vilket håller nere förvaltningens kostnader för att fastställa skatten men som å andra sidan innebär att företagen har kostnader för att förse förvaltningen med dessa kontrolluppgifter. Jämförelsen nedan avser de administrativa kostnaderna hos skatteförvaltningarna.

I den franska rapporten har tagits fram uppgifter om administrationskostnaderna i de studerade länderna. För att kunna göra jämförelser mellan de till storlek mycket olika länderna har administrationskostnaderna uttryckts i procent av skatteinkomsterna i respektive land. För fyra länder – Sverige, Irland, Nederländerna och Kanada – inkluderar beräkningen administrationskostnaderna för alla skatter (inkl. socialförsäkringsavgifter). För övriga länder omfattas inte socialförsäkringsavgifterna.⁶

I den första gruppen där mätningen omfattar alla skatter har Sverige de klart lägsta administrationskostnaderna i förhållande till skatteintäkterna. Administrationskostnaderna i Sverige ligger på 0,52 % av skatteinkomsterna närmast följt av Irland (0,83 %). I Kanada och i Nederländerna är administrationskostnaderna mätt på detta sätt mer än dubbelt så höga som i Sverige. En del av skillnaderna mellan länderna går sannolikt att förklara med den höga skattekvoten i Sverige. Vi återkommer strax till denna fråga men först ett par ytterligare kommentarer till mätningarna för övriga länder där mätningen är exkl. sociala avgifter. Spanien och Storbritannien ligger här betydligt bättre till än Italien, Frankrike och Tyskland.

⁶ Vi har i jämförelsen inte tagit med USA, där administrationskostnaderna i den franska studien (vad vi kan utläsa), bara inkluderar administrationskostnaderna för den federala nivån

Diagram 17: Administrationskostnaderna i procent av skatteinkomsterna i nio OECD-länder



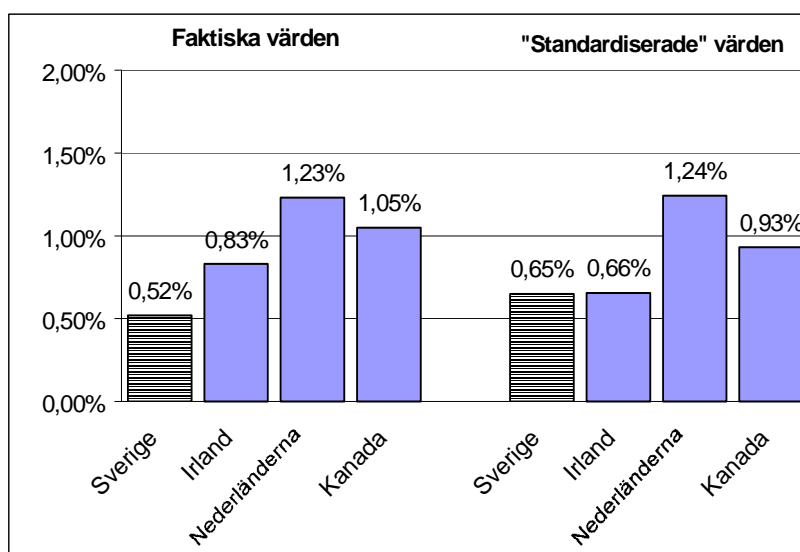
Källa: Gouiffés/Carmona: Inspection Générale des Finances. "Misson d'analyse comparative des administrations fiscales." Mars 1999.

Sverige är det land som har högst skattekvot. En jämförelse där administrationskostnaderna relateras till skatteinkomsterna kan därför få oss att framstå i alltför förmånlig dager. Skattesatserna kan variera mellan länderna men de skattebaser som förekommer är i stora drag desamma. Det spelar sålunda ingen större roll för administrationskostnaderna om momsskattesatsen är 25 % (normalskattesatsen i Sverige) eller 19 % (normalskattesatsen i Nederländerna). Det är ju skattebasen som ska bestämmas och det arbetet är oberoende av skattesatsnivån. Samma sak gäller i viss utsträckning för andra skatteunderlag och skattesatser. För att skapa en jämförelse som beaktar detta förhållande räknar vi därför om och "standardiserar" mätningen med hänsyn till den varierande skattekvoten i de olika länderna.⁷ De standardiserade värdena för administrationskostnaderna framgår av diagram 18. Annorlunda

⁷ Standardiseringen går till så att administrationskostnaderna för alla länder korrigeras med en faktor som utgör kvoten mellan den faktiska skattekvoten (andel av BNP) i resp. land och skattekvoten i genomsnitt för EU-länderna. För Sverige innebär detta att administrationskostnaderna på 0,52% multipliceras med en faktor på $51,9\%/41,5\% = 1,25$ och det standardiserade värdet för administrationskostnaderna blir $0,52\% * 1,25 = 0,65\%$. För Irland, som är ett lågskatteländ, blir motsvarande faktor $32/8\%/41,5\% = 0,79$ och det standardiserade värdet för administrationskostnaderna blir $0,83\% * 0,79 = 0,66\%$.

uttryckt innebär standardiseringen att en höjning av skattekvoten på Irland från 33 % av BNP till EU-genomsnittet på 41,5 % skulle lämna administrationskostnaderna i Irland oförändrade och att en sänkning av skattekvoten i Sverige från 52 % till 41,5 % inte skulle ge någon minskning av de svenska administrationskostnaderna. Standardiseringen i diagrammet nedan bygger således i så måtto på ytterlighetsantagandet att administrationskostnaderna inte alls påverkas av att skattekvoten är olika i länderna.

Diagram 18: Administrationskostnader i procent av skatteinkomsterna i Sverige, Irland, Kanada och Nederländerna dels faktiska värden dels omräknat "standardiserat" till den genomsnittliga skattekvoten i EU-länderna.



Källa: Gouiffés/Carmona: Inspection Générale des Finances. "Misson d'analyse comparative des administrations fiscales" samt egna bearbetningar

Med de omräknade standardiserade värdena blir skillnaderna mellan administrationskostnaderna mindre än tidigare. Men Sverige ligger fortfarande lägst.

RRV-rapporten "Skattekontrollen i Norden" (RRV rapport 1997:41) visar att de svenska administrationskostnaderna också är betydligt lägre än i Norge och Island (tabell 19). Jämförelsen är här uttryckt i genomsnittskostnad och antal årsarbetskrafter per invånare. Jämförelsen av kostnader och årsarbetskrafter tyder också

på att Sverige har en mera kapitalintensiv administration än Norge och Island.

Tabell 19: Administrationskostnaderna för skatter i Sverige, Norge och Island år 1995.

	Kostnad		Antal årsarbetskrafter	
	SEK/inv.	Index	per 1000 invånare	Index
	Sverige=100		Sverige=100	
Sverige	487	100	1,1	100
Norge	689	142	1,8	164
Island	557	114	1,9	173

Källa: Skattekontrollen i Norden. En sammordisk granskning. RRV rapport 1997:41.

Av intresse när man jämför administrationskostnader i länder av olika storlek är betydelsen av stordriftsfördelar i lednings- och styrningsfunktioner, utvecklingsarbete och investeringar i tekniska system. Under förutsättning att ambitionerna i länderna ska ligga på samma nivå, blir för de mindre länderna sådana odelbara funktioner mer betungande relativt de operativa resurserna i övrigt. Om vi t.ex. jämför de resurser som avsätts i svenska skatteförvaltningen på overheadkostnader för omvärldsbevakning och kontrollstrategier rör det sig om ett femtontal personer. I länder som Storbritannien, med nästan sju gånger så stor befolkning, kan man med samma relativa overheadkostnad kosta på sig en stab på hundra personer. Vi återkommer till denna fråga i avsnittet kring det internationella samarbetet i skatteadministrativa frågor i olika arbetsgrupper inom EU och OECD. Vilken roll ett mindre land som Sverige kan spela beror på vilka resurser vi är beredda att satsa.

Har då mindre länder på andra plan administrativa fördelar gentemot de större? Det borde vara lättare att få genomslag för ett uniformt arbetssätt i en skatteförvaltning i ett litet land. De administrativa nivåerna kan vara färre, kontaktnäten mera direkta och mindre av de administrativa budskapen och riktlinjerna går förlorade då de förmedlas ned i de administrativa hierarkierna. Det torde också vara lättare att skapa spridning av erfarenheter från olika kontroller och projekt mellan personal som arbetar med likartade frågor i länder med mindre förvaltningar.

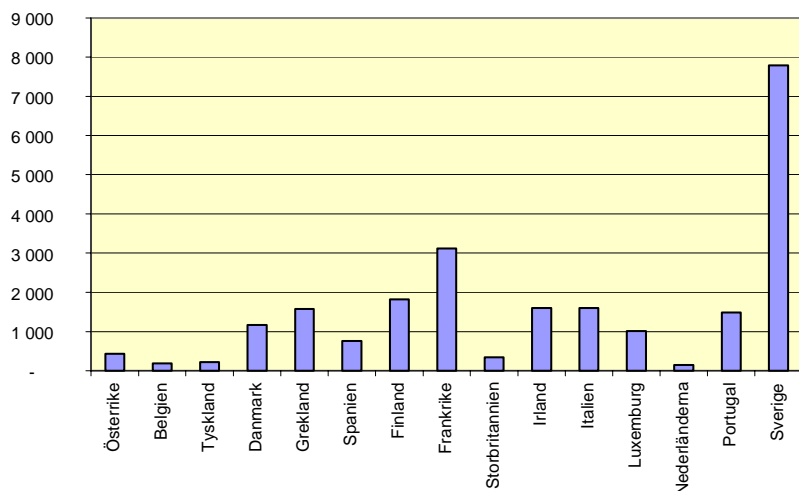
3.3.2 EU-kommissionens rapport om kontrollen av mervärdesskatt i EU-länderna

EU-kommissionen är skyldig att vart tredje år lägga fram en rapport om uppbörden av mervärdesskatt och kontrollförfaranden. Kommissionen besökte i slutet av 1998 och början av 1999 alla EU-länderna för att granska hur moms kontrollen utfördes i de olika länderna. I kommissionens rapport⁸ konstateras att medlemsstaterna inte verkar ha tänkt på vilka resurser som krävs för att kontrollera mervärdesskattesystemet ordentligt. Medlemsstaterna har anpassat kontrollen till de tillgängliga resurserna i stället för att basera den på det verkliga behovet. Kommissionen pekar på att kontrollen i ökad utsträckning måste baseras på riskanalyser.

Kommissionens rapport visar, som framgår av diagrammet nedan, enormt små moms kontrollresurser i Sverige jämfört med övriga länder. De resursinsatser som fokuserats i rapporten är endast de som används för direkt kontroll av moms ute på fältet. Tendensen i diagrammet är nog korrekt men det exceptionella läget för Sverige överdrivet.

⁸ KOM (2000) 28

Diagram 20: Antal skattskyldiga till moms per kontrollansvarig tjänsteman (fältkontroll) per medlemsstat



Om man väger in förhållandena nedan har vi fortfarande knappa momskontrollresurser, men inte på det extrema sätt som rapporten ger sken av. Följande förhållanden gör läget missvisande för Sveriges räkning. I Sverige är man i flertalet fall skattskyldig till moms från första kronan. Detta är mycket ovanligt bland övriga medlemsstater som har olika slags trösklar och speciallösningar (t.ex. för jordbruk). Därför har vi unikt många skattskyldiga med liten omsättning. När antalet skattskyldiga relateras till antalet kontrollanter blir det missvisande. I Sverige kontrolleras hälften av de skattskyldiga till moms i samband med inkomsttaxeringen. Beaktas detta förhållande halveras höjden på den svenska stapeln. Till bilden hör också det integrerade arbetssätt och de tekniska stöd som Sverige har för momskontrollen. I Sverige sker en stor del av momskontrollen i nuet genom löpande månadsvisa kontroller främst via skrivbordsutredningar. Denna kontrolltyp beaktas inte i rapporten utan endast särskilt avdelade resurser för fältkontroller (besök och revision). Sverige har dock medvetet valt kontrollform efter "behov". Tas hänsyn härtill förbättras det svenska läget ytterligare. Sverige har inte sämst momskontroll inom EU. Egentligen ligger vi nog någonstans i mittfåran.

Trots att vi har ett annorlunda arbets sätt måste slutsatsen ändå bli att Sverige drivit resursneddragningarna så långt att den synliga fördjupade fältkontrollen hamnat på en lägre nivå än i många andra länder. Även det centrala förbindelsekontoret (CLO) för administrativt samarbete med andra medlemsländer i momsfrågor har lägre bemanning än övriga EU-länder.

3.4 Internationellt samarbete kring skatteadministrativa frågor

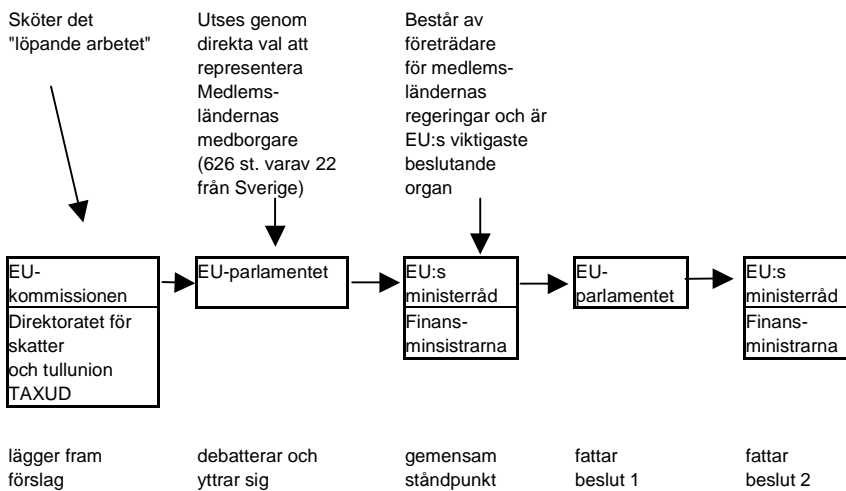
Det finns ett antal olika organisationer och sammanslutningar som verkar för att förbättra samarbetet, samordningen och kommunikationen i skatteadministrativa frågor mellan olika länder. De vi kommer mest i kontakt med i Sverige är EU och OECD. Men det finns, som framgår av genomgången nedan, även andra konstellationer. Via dessa organisationer finns ett omfattande kontaktnät, erfarenhetsutbyte m.m. Dessa "mötesplatser" gör att det i många frågor värker fram en gemensam syn på lagstiftning, kontrollbehov, teknik, riskhantering, sekretess m.m. som kan utgöra en plattform för framtiden.

Förarbetet i form av utredningar, rapporter och annat underlag till direktiv m.m. inom EU och OECD sker inom olika arbetsgrupper. Alla länder har glädje av detta arbete. Men de länder som är mest aktiva i arbetsgrupperna blir också de som har störst möjligheter att påverka inriktningen. RSV är i huvudsak relevant representerat i internationella sammanhang, men det finns behov av att delta i fler grupperingar, uppträda mer aktivt där vi deltar och återkoppla resultaten. Ett sådant mera offensivt svenskt uppträdande skulle fordra en förstärkt samordning med Finansdepartementet som också har representanter i de internationella arbetsgrupperna. Som vi ser det måste mindre länder som Sverige göra ett vägval. Antingen avsätter man så mycket resurser att man kan fungera som en "auktoritet" inom de områden man finner strategiska. Eller så väljer man att till en lägre resursinsats mera passivt anpassa sig till - men även dra nytta av - den inriktning som drivs fram av de mera aktiva länderna.

3.4.1 EU-samarbetet i skattefrågor

Inom EU-kommissionen finns 17 generaldirektorat för olika politikområden varav ett för skatter och tullunion (GDXXI; TAXUD). TAXUD leds för närvarande av kommissionären Fritz Bolkestein från Nederländerna. Direktoratet arbetar med att göra utredningar och ta fram underlag till rapporter och direktiv. Beslutsgången för de förslag som tas fram i Kommissionens direktorat är därefter debatt, yttrande och beslut i EU-parlamentet och slutligt beslut i EU:s ministerråd. I skattefrågor är det ländernas finansministrar som fattar besluten i ministerrådet. För beslut beträffande skatter krävs enhällighet dvs. alla ländernas företrädare i ministerrådet måste ställa upp på ett beslut för att det ska kunna träda ikraft.

Figur 21: Beslutsprocessen för förslag från EU-kommissionens skattedirektorat



Direktoratet för skatter och tullunion är organiserat i fyra olika avdelningar varav en avdelning för skattefrågor (TAXUD-C). Avdelningen för skattefrågor har i sin tur underenheter för:

- samordning av skattefrågor (TAXUD-C1) bl.a. skattepolitik, uppförandekodgruppen.

- direkt beskattning (TAXUD-C2)
- mervärdesskatt och andra omsättningskatter (TAXUD-C3)
- punktskatter (TAXUD-C4)
- analys av policyn för obligatoriska avgifter i de olika länderna

Tyngdpunkten i arbetet har hittills legat på de indirekta skatternas område. Några av de viktigaste kommittéerna och undergrupperingarna inom den indirekta beskattningen redovisas kort nedan.

VAT-Committee har som huvudsakliga arbetsuppgifter tolkning av EG-direktiv på momsområdet. Kommittén har en permanent undergrupp som arbetar med förslag dels till förändringar av gällande momsdirektiv, dels till nya direktiv.

Excise Committee arbetar med materiella och administrativa frågor samt utarbetar förslag till ändringar i gällande direktiv och utkast till nya direktiv på punktskatteområdet. Kommittén har haft och har flera tillfälliga undergrupper, f.n. rörande EWS (Early Warning System) och EMCS (Excise Movement and Control System), båda ADB-baserade kontrollhjälpmedel på punktskatteområdet, främst avseende varor under suspension.

SCAC (Standing Committee on Administrative Cooperation in the field of Indirect Taxation/Ständiga kommittén för administrativt samarbete inom området för indirekta skatter) har till uppgift att ta fram administrativa rutiner för medlemsstaternas samarbete för indirekta skatter. Kommittén diskuterar också indrivningsfrågor avseende moms samt kontrollfrågor, i första hand olika kontrollprojekt som initierats med stöd av momsens kvartalsinformation. I SCAC hanteras också övergripande frågor om FISCALIS-programmet. SCAC har flera stående underkommittéer:

- SCAF (Sub-Committee Anti Fraud) arbetar med bekämpning av skattebrott vad gäller de harmoniserade skatterna (moms och punktskatter). Kommittén har en underarbetsgrupp, som utarbetar metoder för skattebrottsbekämpning och riskanalys.
- SCAT (Sub-Committee Training) arbetar med frågor om utbildning av moms- och punktskattehandläggare.
- SCIT (Sub-Committee IT) behandlar IT-frågor.

På det tekniska området förekommer och har förekommit ett flertal kommittéer och arbetsgrupper, vanligtvis med mandat att finna och föreslå lösningar på avgränsade IT-problem.⁹

Vi tar avslutningsvis upp några andra aktiviteter som sker inom ramen för EU-samarbetet.

Fiscalisprogrammet, som rör moms- och punktskatteområdena, anordnar seminarier och utbytestjänstgöringar samt samordnar multilaterala revisioner. Medlemsstaternas förvaltningar anordnar seminarier i aktuella frågor på moms- och punktskatteområdena efter en plan upprättad av Kommissionen, som också står för huvuddelen av kostnaderna. Årligen skickas cirka 30 svenska skattetjänstemän på utbyten i andra medlemsstater och lika många utländska tjänstemän kommer till Sverige. Inom ramen för Fiscalisprogrammet utförs också multilaterala revisioner med deltagare från flera medlemsstater.

3.4.2 OECD:s skattekommitté – CFA

OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) är en Parisbaserad mellanstatlig organisation som har 30 medlemsländer. Dessutom har OECD aktiva kontakter med ytterligare ett sjuttioal länder. OECD:s huvudsakliga mål är att genom analys och utbyte av erfarenheter stimulera till långsiktig ekonomisk tillväxt och sysselsättning samt en vidgad världshandel. Arbetet inom OECD, som ofta publiceras, bygger på diskussioner mellan medlemsländerna, vilka sänder flera tusen experter och policymakers per år för att delta i möten i särskilda kommittéer och grupper inom över 200 olika ämnesområden, bl.a. skatteområdet. OECD har en omfattande verksamhet på skatteområdet, syftande bland annat till att skapa enhetlighet i skattefrågor bland medlemsstaterna och utveckling av såväl skattelagstiftningen som förfarandet.

Committee on Fiscal Affairs (CFA) är det högsta organet på skatteområdet. Där förankras det arbete som utförs beträffande skattefrågor och beslutas om organisationens ståndpunkt och

⁹ Några av dessa är:

- VIES Technical Sub-Committee
- Common Communication Network/Common System Interface (CCN/CSI). Arbetsgrupp för gemensam dataplattform och gränssnitt för informationsutbyte
- EDI Working group, en arbetsgrupp för EDI-frågor (Electronic Data Interchange)
- EEG3, arbetsgrupp för EDI och meddelandestandardisering inom områdena tull och skatt

eventuella åtgärder. Skattekommittén har fem permanenta arbetsgrupper (Working Parties; WP:s) samt ett antal särskilda projektgrupper.¹⁰ Sverige representeras av Finansdepartementet och/eller RSV i de olika grupperna.

De permanenta arbetsgrupperna är:

- WP1: dubbelbeskattningsavtal m.m. Denna arbetsgrupps huvuduppgift är att löpande se över OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning och andra avtalsfrågor.
- WP2: skattepolitikens ekonomiska och sociala effekter. Denna arbetsgrupp sammanställer den skattestatistik som OECD publicerar. Arbetsgruppen analyserar skattebehandlingen av inkomster från utländsk källa och ska undersöka olika länders CFC-lagstiftning (CFC står för Controlled Foreign Company). På arbetsgruppen ligger också att undersöka hur gränsöverskridande transaktioner i pensions- och investeringsfonder samt försäkringsbolag behandlas i skattehänseende.
- WP6: multinationell företagsbeskattning. Arbetsgruppen behandlar frågor som rör internationella koncerner t.ex. problematik kring internprissättning
- WP8: skatteflykt och skatteundandragande. Arbetsgruppen behandlar frågor om skatteundandraganden och skatteflykt. En undergrupp behandlar informationsutbyte för taxeringsändamål (TIES, Taxation Information Exchange System). Gruppen tittar också på banksekretess i anslutning till ett projekt om s.k. tax competition. Det finns även en coordinating body som förvaltar och hanterar frågor rörande Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning.
- WP9: konsumtionsskatter och elektronisk handel. Arbetsgruppen behandlar frågor om konsumtionsskatter, främst moms. Den har en undergrupp om elektronisk handel.

Arbetet i OECD:S skattekommitté sker utöver i de permanenta arbetsgrupperna även i ett antal särskilda projektgrupper:

- En sådan projektgrupp behandlar frågor rörande s.k. tax competition, dvs. det förhållandet att skatter används som konkurrensmedel. Projektgruppen arbetar med att kartlägga och att motverka "illojal" skattekonkurrens.

¹⁰ CFA har en egen hemsida (<http://www.oecd.org/daf/fa/index.htm>) på vilken det finns mer information rörande OECD:s arbete inom skatteområdet.

- En annan projektgrupp ägnar sig åt nya finansiella instrument och därmed sammanhängande transaktioner.
- Ett ganska nytt projekt avser "Strategic management issues". Inom detta projekt ska man studera skatteadministrativa effektivitetshöjande åtgärder.
- Ett projekt rör skatter och kommunikationsrevolutionen.

Inom ramen för OECD:s Committee on Fiscal Affairs finns också ett forum för strategiska ledningsfrågor "Forum for Strategic Management" (FSM). FSM är en virtuell organisation med representanter för medlemsländernas skatteförvaltningar. Här diskuteras främst administration av skatterna. FSM anordnar också konferenser i aktuella ämnen, t.ex. hanteringen av elektronisk handel. FSM har bildat en tillfällig styrgrupp för arbetet på detta område.

OECD:s arbete på skatteområdet omfattar också icke medlemsländer. OECD strävar efter att de internationella skatteregler som utvecklas inom CFA kommer till användning vid tolkning av skatteavtal, i internprissättningsfrågor och i fråga om informationsutbyte och andra samarbetsmetoder för att bekämpa internationell skatteflykt och skatteundandragande.

3.4.3 Andra länderkonstellationer som behandlar skattefrågor

Det vi oftast hör talas om i Sverige är det ovan beskrivna samarbetet mellan länderna inom EU och OECD. Men det finns en rad andra "mötesplatser" för diskussioner och erfarenhetsutbyten i sammanslutningar baserat på andra länderkonstellationer. Samma land kan ingå i flera av sammanslutningarna. Problemställningarna är många gånger de samma för länderna. Ett exempel på att de också samarbetar är t.ex. den "globala" konferens kring "Skatteadministration i en elektronisk värld" som arrangerades av OECD sommaren 2001 med stöd av de fem organisationer som nämns nedan.

CATA – de gamla brittiska samväldesländerna

The Commonwealth Association of Tax Administrators (CATA) är en internationell organisation tillskapad 1977 vid ett möte mellan samväldesländernas finansministrar. Organisationens mål är att

hjälpa medlemmarna att förbättra alla aspekter av skatteadministrationen genom utbildningsprogram, workshops, tekniska konferenser, teknisk assistans, nyhetsbrev m.m. CATA är med sina 46 medlemsländer den organisation som har flest medlemmar.

CIAT – länder på amerikanska kontinenten

The Inter-American Center of Tax Administrators (CIAT) tillkom 1967 i syfte att främja och underlätta samarbetet mellan medlemsländerna, att tillhandahålla dem ett forum för diskussion och erfarenhetsutbyte och hjälpa dem i ansträngningarna att uppnå professionalism och effektivitet. CIAT har 28 medlemsländer från den amerikanska kontinenten och 5 associerade länder från Europa.

IOTA – länder i Central- och Östeuropa

The Intra-European Organisation of Tax-Administrations (IOTA) är den nyaste av organisationerna. IOTA grundades 1996 och har sin bas i Budapest i Ungern. Dess uppgift är att tillhandahålla ett forum att stödja medlemsländerna i de central- och östeuropeiska länderna och stödja ländernas moderniseringsprojekt, särskilt i perspektiv av deras eventuella inträde i EU. IOTA organiserar seminarier och workshops, publicerar en tidskrift (the Tax Tribune) och hjälper till att samordna tekniskt stöd i området. IOTA har 12 medlemsländer och 11 associerade länder.

CRÉDAF – franskspråkiga skatteförvaltningar

La Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales (CRÉDAF) är en sammanslutning av skatteadministrationer från 27 franskspråkiga länder. Sammanslutningen strävar efter att förbättra hur skatteförvaltningarna fungerar genom utbyte av idéer, information och erfarenheter mellan skattetjänstemän.

IFA – en sammanslutning för fackmän inom skatteområdet

De organisationer vi beskrivit ovan baseras på länderrepresentation via regering eller skatteadministration i olika länder. The International Fiscal Association (IFA) är däremot en organisation för fackmän inom branschen – skattebetalare, rådgivare, regerings- och skattetjänstemän, professorer m.fl. och är ett unikt forum för diskussioner av olika skattefrågor. IFA, som invigdes redan 1938, har sitt högkvarter i Nederländerna och har mer än 10 000 medlemmar ute i världen, härrörande från 85 länder. I 45 länder har medlemmarna etablerat nationella IFA-avdelningar. IFA håller varje år en kongress för sina medlemmar i något av de länder som ingår i sammanslutningen och i anslutning därtill ges varje år ut publikationer över två olika skattefrågeställningar.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet¹¹ bildades 1973. Varje år arrangeras ett seminarium inom ett för nordiska skatteexperter aktuellt skatterättsligt och skatteekonomiskt ämne. Den andra grenen i forskningsrådets verksamhet är att ekonomiskt stödja skatteforskning med juridisk och ekonomisk inriktning.

3.4.4 Övriga internationella engagemang som Sverige aktivt deltar i

Nordiska möten

De nordiska länderna har under lång tid utbytt erfarenheter på olika nivåer inom respektive skatteförvaltningar. Årligen återkommande är generaldirektörs-, ämbetsmänna- och kontrollchefs-möten samt möten med projektgruppen för nordiska simultana revisioner och en nordisk ADB-revisionsgrupp. Samordningsmöten anordnas vid behov. Rent operativa möten, t.ex. för att förhandla bilateralt om dubbelbeskattningsfall eller kontroll av gränshandel, förekommer också.

Mellan Sverige och Danmark har skett ett nära samarbete i samband med Öresundsbrobygget. Ett fortsatt samarbete, nu inriktat mot bekämpning av ekonomisk brottslighet i Öresundsregionen,

¹¹ Adress hemsida: www.nordskatt.org

har inletts. Här deltar förutom skatteförvaltningen även kronofogdemyndigheten, Ekobrottsmyndigheten och Tullverket.

Östersjösamarbetet

Sedan ett par år pågår ett Östersjösamarbete på bl.a. skatteområdet. Deltagande länder är samtliga med gräns mot Östersjön samt Norge. Samverkan sker på hög nivå vid årliga generaldirektörsmöten, där riktlinjerna för arbetets inriktning bestäms. Inom ramen för beslutade kontrollaktioner hålls möten vid behov. Länderna anordnar också seminarier i angelägna ämnen. Ett sådant, rörande bekämpning av skatteflykt och skattebrott, anordnades i Tyskland våren 2001.

Övriga länderkontakter

Svensk tjänsteexport inom skatteområdet hanteras av International Consulting Office (ICO) som är knutet till RSV. Verksamheten, som är självfinansierad, riktar sig främst mot de länder som i biståndssammanhang benämns programländer. Hittills har verksamheten berört länder i Afrika, Asien och tidigare östblocksländer.

ICO administrerar också många studiebesök till den svenska skatteförvaltningen, även utanför biståndsprogrammen. Utöver de studiebesök som hanteras av ICO, förekommer en omfattande besöksverksamhet från andra länder till svenska skatteförvaltningen. RSV deltar även i samarbetsinitiativ och erfarenhetsutbyten med en rad länders skatteförvaltningar, vanligen på ad hoc-basis.

I syfte att bistå kandidatländer att uppfylla EU:s krav och standards för framtida medlemskap deltar medlemsstaternas förvaltningar i Twinning-projekt. RSV har ansvaret för ett sådant projekt på skatteområdet med kandidatlandet Polen. Frankrike biträder med vissa frågor. Sverige har en sådan biträdande roll i ett projekt i Bulgarien, för vilket Nederländerna är ansvarigt.

4 Skatteförvaltningens kontrollstrategi

4.1 Skattefelet visar avvikelser från vad som är stadgat i lagen

Vi har i tidigare kapitel redovisat en uppskattning av skattefelet för Sverige. Uppskattningen ligger i storleksordningen 90 mdkr. Inget tyder på att Sverige skulle ha större skattefel än andra jämförbara länder. Vi har också konstaterat att administrationen av skatter i Sverige bedrivs med mindre resurser än i andra länder vi kunnat jämföra med.

I kapitel 5–8 kommer vi att beskriva de riskområden för skattefusk som identifierats vid beskattningen av gränsöverskridande aktiviteter och transaktioner. Vi kommer att beskriva förekommande fel och hur de uppkommer, försöka skapa oss en bild av deras storlek samt vilket strategival som är lämpligt med hänsyn till hur framgångsrik vi bedömer att kontrollen av företeelsen kan bli. Utifrån denna genomgång bedömer vi att skattefelet med internationella kopplingar kan ligga i storleksordningen 20–35 mdkr.

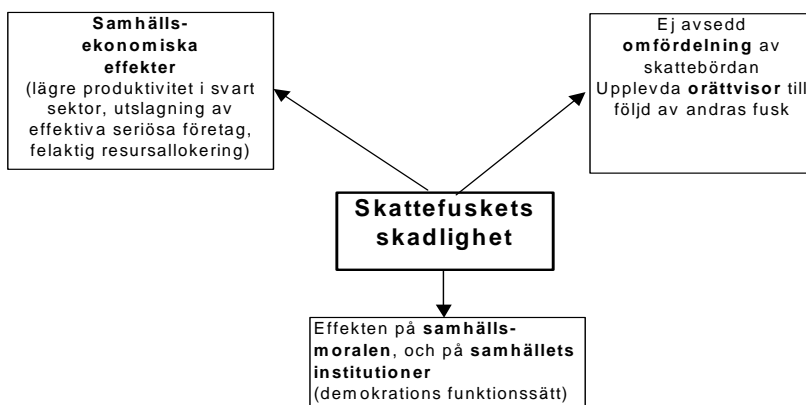
Skattefelet är en *teoretisk statistisk* beräkning som visar avvikelserna i förhållande till de skatteregler som fastställts av statsmakterna. Det är således det av riksdagen lagfästa regelsystemet som är norm för uppskattningen av avvikelserna. Skattefelet kan inte användas som mätare på hur skattefusk påverkar statsfinanserna. Elimineras man allt fusk skulle inte skatterna öka med det på fusket beräknade skattebeloppet. Det beror på att en framtvingad korrekt och lagenlig redovisning skulle leda till beteendeanpassningar av olika slag. Ser vi till t.ex. svartarbeten skulle vissa aktiviteter upphöra och prisbildningen skulle ändras för dem som överlevde. Men det finns även andra svåröverblickbara dynamiska aspekter t.ex. anpassningar av arbetsinsatsen i den vita sektorn (exempelvis att man drar ned det vitt beskattade arbetsutbudet för att genom eget arbete ersätta det svarta arbete man tidigare köpt). Omsättningshastigheten på svarta pengar och hur de fördelas mellan konsumtion respektive sparande

jämfört med vita pengar kan spela in. Man måste också beakta att kostnaden för att kontrollera bort allt skattefusk skulle bli samhällsekonomiskt oförsvarbar. Att nettoeffekten på skatteinkomsterna av en hypotetisk total eliminering av skattefusket skulle bli mindre än det beräknade skattefelet torde stå klart. Hur mycket mindre vågar vi inte sia om. Men *en slutsats* med relevans för fusk med internationella kopplingar är att de faktiska förlusterna med beaktande av de dynamiska effekterna är större när vinsterna av fusket hamnar utanför landet och används för konsumtion och investeringar i utlandet. Därför kan det finnas skäl att ge insatser mot fusk vars vinster hamnar utanför landet hög prioritet.

4.2 Skattefusket skadeverkningar bör beaktas i prioriteringarna

Innan vi ger oss in på de strategier och vägval förvaltningen har för att motverka olika olagliga beteenden vill vi säga några ytterligare ord om hur man ska se på skattefelet. Uppskattningar av skattefelet är till stöd i skatteförvaltningens prioriteringar av kontrollinsatser. Ett mål för skatteförvaltningen är naturligtvis att få ned skattefelet. Men en prioritering av insatserna mot olika typer av skattefel kan inte bara utgå från hur stort skattefelet är i kronor räknat. I bedömningen av vad som ska prioriteras måste även finnas med skadligheten av fusket i ett bredare samhällsekonomiskt perspektiv. Skattefelskronorna är därför inte alltid lika mycket värda. Följande grafiska bild visar några av de dimensioner som bör finnas med i en sådan värdering nämligen fuskets effekter på den samhällsekonomiska effektiviteten, på skattebördans fördelning, på upplevelsen av orättvisa och på samhällsmoralen.

Bild 22: Skattefusket skadeverkningar



Fuskets påverkan på *effektiviteten i samhällsekonomin* kan t.ex. bestå i att det kan leda till sämre produktionsmetoder och att "fel" saker produceras. Svart arbete kan tränga undan vitt arbete. Och denna undanträngning sker då inte med det som är bra för en ekonomi – genom en effektivare verksamhet. Snarare finns anledning att tro att verksamhet som sker i den svarta sektorn sker genom ineffektiva produktionsmetoder, genom användande av icke optimal fördelning av insatser i form av kapital och arbetskraft och därtill kommer kostnader för att dölja eller försvåra upptäckt av svartarbetet. Risk finns att lägre priser i en svart del av ekonomin leder till att fel varor produceras och konsumeras.

Påverkan på *inkomstfördelningen* uppstår genom omfördelning mellan individer på ett icke avsett sätt direkt i "första ledet" för säljare och köpare av fusket och för tredje man genom att skattebördan kanske fördelas annorlunda.

Fuskets *moraliska dimensioner* består i upplevelsen av rättvisa och lojalitet med finansieringen av samhällets gemensamma funktioner. För ett fungerade samhälle behövs ett normsystem (spelregler) som efterlevs av det stora flertalet. Man måste ha klart för sig att myndigheternas insatser endast marginellt kan försvåra/upprätthålla normsystemet. Socialiseringsprocessen (uppföstran) är förutsättningen för en frivillig medverkan i beskattningen. En avgörande fråga är hur skattekontrollen kan understödja frivillig medverkan. Vi menar att kontroll av oärliga behövs

inte bara för att uppdaga fusket som sådant utan minst lika mycket som en signal för att stärka sammanhållningen bland de laglydiga.

4.3 Riskhantering som kontrollstrategi vidareutvecklas

Vad har då skatteadministrationen för strategier för att motverka skattefusket? I alla länder finns en strävan att finna kostnadseffektiva sätt att hålla nere skattefusket. Allt kan inte kontrolleras. Man måste finna tillvägagångssätt som bidrar till att uppnå att skatten blir riktigt fastställd och inbetald för den stora mängden skattskyldiga utan manuella kontrollinslag. Receptet i allt fler länder är att mer systematiskt utgå från riskvärdering i flera dimensioner. Riskhantering tillämpas i många olika former av ett antal länder. EU och OECD driver på utvecklingen mot en utvecklad riskhantering och försöker få till stånd gemensamma metoder för hur det ska gå till. Inom EU är det i första hand den överordnade kommittén SCAC och underkommittén SCAF som arbetar med metoder för riskhantering.

Riskhantering är ingen nyhet i den svenska skatteförvaltningen. En stor utredning i början av 1980-talet "Planprojektet" lade grunden till det nya tänkandet. Ur detta föddes det förenklade deklarationsförfarandet baserat på förtryckning av kontrolluppgifter för de flesta privatpersoner samt de standardiserade räkenskapsutdragen för företagen. Särskilda maskinella kontrollsystem byggdes upp för selektering av förhållanden/relationer i deklARATIONER och räkenskapsammandrag som pekade på risk för felaktigheter. Kontrollsystem som maskinellt kan selektera fram skattskyldiga där redovisningen ser konstig ut finns också för de månatliga redovisningarna av mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och preliminär skatt. Härigenom har resurser kunnat frigöras för annat än en manuell granskning av varje deklaration till insatser mot sådana fall där det fanns indikationer på fel.

I den s.k. Fel och Fuskrapporten (RSV Rapport 1998:3), som var en utvärdering av kontrollverksamhetens utveckling under perioden 1992–1997, påtalades vissa brister samtidigt som tankarna kring kontrollen vidareutvecklades. Kontrollfilosofi och kontrollstrategier behövde ses över för att möta nya utmaningar i framtiden t.ex. omvandlingen av näringslivet och internationaliseringen. Kontrollinsatserna borde planeras mera målinriktat. Man pekade därvid på att skatteförvaltningen måste bli bättre på att fånga upp

och använda sig av den kunskap om skatteundandragandet som kan fås i kontrollen. Sådan erfarenhetsåterföring kunde vara en värdefull tillgång i det fortsatta kontrollarbetet. Kontrollintensiteten bedömdes på vissa områden vara alltför låg för att upprätthålla kontrollens förmåga till preventiv effekt.

I rapporten myntades begreppet skattefel och den första uppskattningen gjordes av det totala skattefelet. Vidare fördes resonemang kring fuskbenägenheten hos olika skattskyldiga med hänsyn till deras bedömning av sannolikheten och konsekvenserna av att fastna i en skattekontroll. Skattebetalarna karakteriserades i tre kategorier – ärliga, oärliga och spekulanter.

De ärliga har ingen tanke på att medvetet undanhålla inkomster eller göra felaktiga avdrag. De känner tillfredsställelse när skattemyndigheterna lyckas bekämpa skattefusket och därigenom skydda dem mot fuskets skadeverkningar. För denna grupp är information och service betydelsefull för att undvika misstagsfel.

Spekulanterna ställer riskerna förenade med att fastna i kontrollen mot de potentiella vinsterna. Spekulanterna är påverkbara – de reagerar på information om kontrollaktioner, kontrollsystem och sanktioner.

De oärliga har bestämt sig. De är endast i begränsad omfattning påverkbara. De försöker med tillgängliga medel maximera tillgången på likvida medel och gör oftast pengarna oätkomliga för fiskus så att de slipper betala även om fusket eventuellt skulle bli upptäckt och skatten bli debiterad i efterhand. De oärliga är tämligen likgiltiga för om skattemyndigheterna lyckas bekämpa fusket så länge de inte besväras för egen del. Det gäller för skattemyndigheterna att försöka stoppa de oärligas beteende med olika medel.

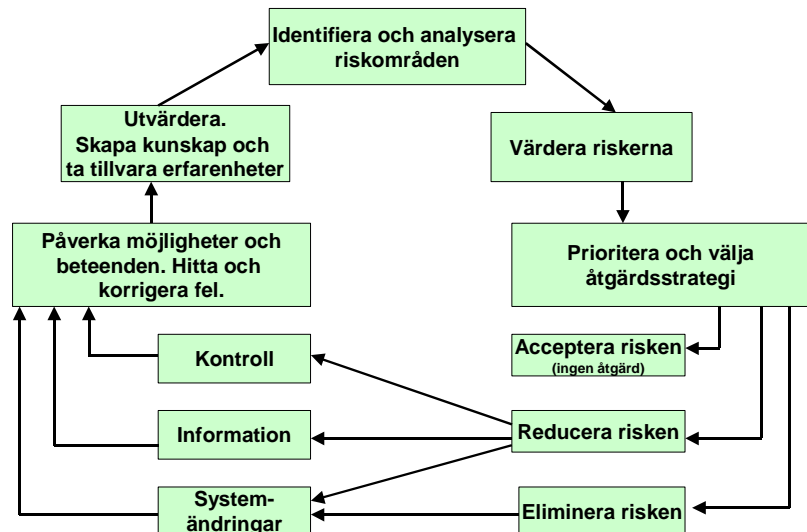
En slutsats i rapporten var att kontrollen måste utgå från dels hur olika individer reagerar på skatteförvaltningens kontrollsignaler, dels möjligheterna till fusk. Men därutöver måste i kontrollen finnas ett visst mått av helt slumpmässigt urval för att dels skapa risk för alla att bli kontrollerade dels för att få kunskap om felens omfattning och struktur.

4.4 Den nya riskhanteringsstrategin i praktiken

Fel och Fuskrapporten följdes av ett par rapporter från Riksrevisionsverket som också behandlade skattefusk och kontrollfrågor

nämligen Svart arbete (1997,1998)¹ samt Skattekontrollen och pengarna (RRV 1999:7). Den kontrollpolicy som nu så sakteliga håller på att implementeras i skatteförvaltningen bygger på tankegångar i dessa rapporter. Ett första steg togs genom riksplanen för år 2001. Riskhanteringen kommer att utvecklas och systematiseras åren framöver. Figuren nedan illustrerar hur det är tänkt att kontrollstrategin idealt ska fungera.

Figur 23: Skatteförvaltningens kontrollstrategi



Kunskap och överblick över hela skattefuskområdet är viktigt för att kunna motverka felen och välja rätt medel. I ett första steg ska riskområden för skattefel identifieras. För närvarande arbetar förvaltningen med att ta fram en "bruttolista" över de feltyper/riskområden skatteförvaltningen känner till. För varje riskområde är tanken att det ska göras en värdering av riskerna för fel – både i dimensionen hur vanligt felet är och storleken på felen i förekommande fall. I många fall kan detta vara svårt. Men genom att tillvarata den kunskap som fås i olika kontrollprojekt bör med tiden riskbedömningarna bli mera heltäckande. Samtidigt blir en

¹ Svart arbete – Arbetstagare och företagare. Del 1 Insatser RRV 1997:59, Del 2 Omfattning RRV 1998:28, Del 3 Struktur RRV 1998:29 och Del 4 Förslag 1998:36.

bruttolista aldrig klar – skattefuskarna är innovativa och det kommer hela tiden att dyka upp nya områden. Skatteförvaltningen måste därför också utveckla en omvärldsbevakning som gör att man fångar upp signaler om och identifierar nya riskområden innan fusket blivit alltför utbrett.

Beroende på hur skattefelelen uppstår gäller det att ta ställning till vilket åtgärds paket som ska sättas in för att motverka felet. Det finns tre olika vägar att överväga:

1. *Reducera risken* genom information och kontroll
2. *Eliminera risken* genom systemändringar t.ex. regeländringar, ändringar i rutiner såsom utökad kontrolluppgiftsskyldighet
3. *Acceptera risken*

Av betydelse för vilken väg som ska väljas är bl.a. hur man bedömer effekten av informations- och kontrollinsatser. Om stora resurskrävande kontrollinsatser har endast marginell effekt på skattefelet måste man överväga andra metoder. Regeländringar, ändrade rutiner och automatiska kontrolluppgifter kan då vara alternativ på sikt. I avvaktan på sådana förändringar får man göra en avvägning mellan i vilken utsträckning man ska sätta in kontrollresurser eller acceptera risken och inte vidta några åtgärder.

En central del i den nya riskhanteringsstrategin är att på ett systematiskt sätt ta tillvara de erfarenheter och den kunskap man får fram i kontrollen av de olika riskområdena. Det är viktigt att kartlägga de mekanismer som används av fuskarna t.ex. vilka förhållanden som gjorde fusket möjligt och om det finns gemensamma drag som karaktäriserar de som fuskar. Var det svagheter i lagstiftning eller brister i kontrollen eller en kombination av bådadera? Detta kräver en noggrann analys av vad som karakteriserar de faktiskt upptäckta fuskfallen. Och länderna har glädje av att sammanföra sina erfarenheter. Inom punktskatte- och momsområdet har sådana studier gjorts där EU-länderna fört samman uppgifter från upptäckta fall i de olika länderna och analyserat vad som karakteriserar dessa.² Genom sådana analyser blir man bättre rustad att bekämpa fusket och man kan tillvarata erfarenheter som gjorts i andra länder. Gemensamma ansatser för riskanalys håller nu på att utarbetas inom EU för indirekta skatter.

² Report from SCAF on the second VAT Fraud Case Study (SCAF Document No 60, Rev 1, feb 99); High Level Group on Fraud in the Tobacco and Alcohol Sectors. Report to Directors General for Customs and Indirect Taxation.

4.5 Maskinella riskanalyser i fler dimensioner än tidigare

Ett inslag i riskhanteringen kan vara att i framtiden komplettera det kontrollurval som sker på basis av granskningsvärt innehåll i t.ex. skattedeklarationerna med en riskvärdering som fokuserar på den skattskyldige. Vid den senare typen av riskvärdering gäller det att finna sätt att identifiera skattskyldiga med en potentiell risk för skatteundandragande. Härigenom kan en riskbaserad rangordning göras i kontrollurvalet.

Riskanalys där man inte bara identifierar olika företeelser utan även gör en riskvärdering av de skattskyldiga är den metod för urval som EU-kommissionen förordar. Inom EU har sådana maskinella riskanalyssystem utvecklats i Storbritannien, Nederländerna och Österrike. I Österrike ökade träffsäkerheten i kontrollurvalet från 20 till 60 procent och det beloppsmässiga utfallet av kontrollen fördubblades.³ Flera medlemsstater, däribland Sverige, har urvalssystem som i och för sig bygger på att sälla fram kontrollvärda objekt som bedömts ha stor sannolikhet för fel. Men dessa urvalsmetoder kan inte sälla fram högriskobjekten på det sätt som finns i den mer utvecklade formen av riskanalys.

De urvalssystem som finns i Sverige för närvarande fokuserar på enskilda skatteslag/deklarationer och inte på en sammantagen riskvärdering av den skattskyldige och hans deklarationer. Med begränsade utredningsresurser är det av stor vikt att högriskobjekten i urvalen identifieras. Det finns ett behov av att möjliggöra riskvärdebaserad rangordning och prioritering i urvalet baserade på kunskaper utifrån uppgifter som inte alltid är beloppsmässiga. En riskvärdering av den skattskyldige skulle t.ex. kunna skapas genom riskpoäng/riskprofiler utifrån olika förhållanden t.ex.

- * benägenheten att efterleva lagar och regler
- * betalningsförmåga
- * förändringar i "nyckeltal" i redovisningen
- * alarmerande ändringar i bolags styrelse el. likn.
- * resultat av tidigare kontrollåtgärder

En enskild delkomponent i riskvärdet säger inte så mycket, däremot kan bitarna tillsammans ge en indikation på att det finns risk för oegentligheter.

³ Rapport från ett fiscalisseminarium i Helsingfors i maj 2000.

Sverige har i ett pilotprojekt testat de tekniska förutsättningarna för att skapa ett maskinellt system för riskanalys där man kopplar samman olika kontrollkällor.⁴ Projektet, som avrapporterades hösten 2000, visade att det fanns goda tekniska förutsättningar att införa en maskinell riskvärdering kopplade till kunskaper om de skattskyldiga. Trots att det bara vara ett pilotprojekt där testerna begränsades till ett mindre antal förhållanden/koncept kunde man se att riskvärderingen kunde förbättra kontrollurvalet. Det är för närvarande oklart hur snabbt riskvärderingstekniken kan utvecklas. En riskvärdering måste bygga på kartläggning av vilka förhållanden som pekar på förhöjd risk. Det fortsatta utvecklingsarbetet är beroende av hur snabbt kraven kan specificeras och vilka tekniska utvecklingsresurser som finns. Resurser för kravställande och teknisk utveckling är allmänt sett en trång sektor och resurserna för utvecklingsarbete är redan uppknutna. Att åstadkomma ett maskinellt stödsystem för kunskapsbaserad riskvärdering i den operativa verksamheten lär därför dröja ännu några år. Men att utvecklingen går i denna riktning är klar. Arbetet har inletts i anslutning till arbetet med riksplanen.

⁴ Riskanalyspilotprojektet "RAPP". RSV fick i regleringsbrevet för budgetåret 1998 i uppdrag att utreda bl.a. hur man genom förbättrad analys kan utveckla riskanalyser i fråga om främst angreppet mot systemet för indirekta skatter. En förstudie gjordes som sedan resulterade i pilotprojektet RAPP.

5 Riskområden inom punktskattesystemen

5.1 Inledande översikt

Inom EU är regelverket för handel med alkohol, tobak och mineralolja harmoniserat genom det s.k. cirkulationsdirektivet (direktiv 92/12/EEG). Direktivet har implementerats i medlemsstaternas lagstiftningar. Harmoniseringen har inte drivits så långt att skatterna gjorts helt lika. Däremot har skattebaser definierats på ett enhetligt sätt och miniminivåer har fastställts. Vidare finns erfarenhetsutbyte och samarbete i kontrollfrågor och vissa gemensamma system har byggts upp för kontroll av gemenskapsintern handel. Övriga punktskatter är en nationell angelägenhet och länderna får själv avgöra vilka de ska ha. Detta innebär dock inte att de får utformas hur som helst. De får inte ha protektionistiska effekter som medför att de diskriminerar utländska varor. De får inte heller i sin uppbyggnad ha karaktär av en extra mervärdesskatt dvs. att skatt tas ut på flera ställen i förädlingskedjan.

Punktskatten på en vara är ofta mångdubbelt större än den affärsmässiga vinsten och i flera fall är skatten högre än varuvärdet. Detta gör att incitamentet till skatteundandragande blir mycket stort. Ett ytterligare incitament till skatteundandragande med varor som träffas av punktskatter är skillnaden i beskattning mellan olika EU-länder och de priser varorna betingar i tredje land. I Sverige är punktskatterna och mervärdesskatten förhållandevis höga vilket påtagligt ökar lönsamheten av ett skatteundandragande i Sverige.

Fram till mitten av 1990-talet betraktade skatteförvaltningen punktskatterna som ett väl fungerande system utan så mycket svinn. Men läget har förändrats. Det finns flera orsaker. En är de öppnare gränserna och den fria rörligheten för varor inom EU. Tidigare fanns gränskontroll av kommersiell trafik och resandetrafik. Huvudregeln är numera att inga gränsformaliteter ska förekomma enbart på grund av att en gräns mellan medlemsländerna passeras. Den "fysiska" kontroll som tidigare legat på tullen ersattes med

gemensamma förfaranderegler för medlemsstaterna för punktskatter på alkohol- och tobaksvaror samt mineraloljeprodukter. Enligt cirkulationsdirektivet ska alkohol, tobak och mineraloljeprodukter kunna föras fritt mellan medlemsländerna utan gränskontroller och skattekonsekvenser fram till den slutliga konsumenten.

För att kunna upprätthålla skattekontrollen vid handeln mellan medlemsstaterna infördes ett system med skatteupplag och led-sagardokument som gör det möjligt att avvakta med skatten till dess varan görs tillgänglig för konsumtion i destinationslandet. Så länge varorna förs mellan godkända skatteupplag kan man handla med och bearbeta varor skattefritt inom unionen. När varan lämnar skatteupplagen utlöses beskattning.

Det finns ett etablerat samarbete för informationsutbyte mellan medlemsstaterna i anslutning till kontrollen av punktskatter. I alla EU-länder finns inrättat ett Excise Liaison Office (ELO) som fungerar som sambandskontor för handräckning mellan EU:s medlemsstater. Svenska ELO är behörig myndighet även för Tullverkets förfrågningar inom ramen för punktskattekontroll. Via ELO kan t.ex. skickas frågor till andra länders ELO om en viss varutransport har kommit fram. Medlemsstaterna samarbetar också med att hålla ett för länderna gemensamt register med information om alla godkända skatteupplagshavare och skatteupplag inom EU. Resurserna vid svenska ELO är mycket begränsade och medger endast i begränsad omfattning analys av informationsflödet till stöd för identifiering av kontrollbehov och insatser mot skattefusk.

Vi kommer i detta kapitel att försöka ge en överblick över de skattefel som förekommer vid redovisning av punktskatter i samband med gränsöverskridande transaktioner. Kapitlet inleds med en jämförelse av skattesatserna på alkohol, tobak och mineraloljor i Sverige med andra länder. Sedan följer en beskrivning av reglerna för beskattningen vid internationell handel med punktskattebelagda varor. Därefter beskrivs olika typer av skattefel.

Översiktligt kan skattefelen med internationell anknytning vad avser punktskatter hänföras till följande kategorier:

Handel med tredje land:

- "Traditionell" insmuggling av varor från tredje land utan att passera tullen och avge tulldeklaration.

- Import från tredje land genom normala kanaler (med tulldeklaration via tullen) men där varan ges felaktig rubricering eller volymangivelse för att undvika tullar och avgifter.
- Privatinförsel överstigande den skattefria ransonen för privat bruk.

Gemenskapsintern handel:

- Missbruk av systemet med ledsagardokument (som gör det möjligt att förflytta obeskattad alkohol, tobak och mineralolja mellan skatteupplag inom EU och vid export till tredje land).
- Varor som "försvinner på vägen" genom missbruk av det gemenskapsinterna transitsystemet som gör att man kan passera fritt genom ett EU-land på vägen till destinationsorten.
- Kommersiell införsel av alkohol, tobak och mineralolja som redan beskattas i ett EU-land med låg skatt till ett annat EU-land med högre skatt utan att betala skatt i destinationslandet.
- Bootlegging dvs. kommersiell införsel under sken av privat bruk av varor som förvärvats i EU-land med lägre skatt än i Sverige.
- Distansförsäljning (t.ex. Internethandel med cigaretter) från EU-länder med lägre skatt.

Övrigt:

- Införsel av varor som i annat land är utan punktskatt men som i Sverige är belagda med punktskatt (t.ex. gödsel).

Riksskatteverket uppskattade i Fel- och Fuskrapporten år 1997 skattefelet för punktskatterna till 3 mdkr sammantaget för sprit, tobak, bensin och olja. Av skattefelet var lite drygt 1 mdkr hänförligt till "inhemskt fusk" t.ex. hembränning och konsumtion av teknisk sprit. I övrigt dvs. i storleksordningen 2 mdkr av fusk kan sägas ha anknytning till transaktioner med utlandet. Det finns indikationer på att hembränningen gått ned vilket till del kan ha ersatts av annan illegalt införd sprit. Vi gör här bedömningen att det utlandsrelaterade fusk med punktskatter med hänsyn till utvecklingen under senare år och inberäknat fusk med vissa andra "små" skatter ligger i intervallet 2-4 mdkr.

5.2 De svenska punktskatterna i jämförelse med andra länder

Vi har i Sverige antalsmässigt förhållandevis få punktskatter. För ett tiotal år sedan slopades en rad småskatter t.ex. skatt på parfym, choklad, kassetter, videobandspelare m.m. Även andra länder har rensat i floran. Tittar vi ut i Europa finns det fortfarande exempel på en rad småskatter som t.ex. skatt på matolja, konfektyr, kaffe, ris och emballage. Trenden på punktskatteområdet kan karaktäriseras som bort från skatt på sådant som betraktats som lyxkonsumtion till införande av nya nationella miljöskatter. I Sverige har t.ex. införts punktskatter på gödsel, naturgrus och avfall.

De svenska punktskatterna inbringade år 2000 ca 86 mdkr. Av detta belopp avsåg 3,8 mdkr importtullar som, efter schablonmässigt avdrag för medlemsstaternas administrationskostnader, tillfaller EU:s gemensamma budget. Av återstående 82 mdkr avser drygt 57 mdkr skatt på alkohol, tobak och mineraloljor dvs. skatter som omfattas av EU:s regler för uppskjuten beskattning vid förflyttning av varorna mellan EU-länderna.

Tabell 24: Den svenska uppbörden av punktskatter år 2000. Miljarder kr.

	Totalt mdkr	varav skatter som omfattas av EU:s cirkulationsdirektiv
Energi	52,5	38,5
Övriga miljöskatter	1,1	
Alkohol och tobak	18,7	
därav tobak		7,8
sprit		4,9
vin		3,6
öl		2,4
Skatt på fordon	7,3	
Import ¹	3,8	
Övrigt	2,4	
Summa	85,8	57,2
Andel av totala skatter	7,8%	
Andel av BNP		4,1%

1) Tillfaller EU:S gemensamma budget.

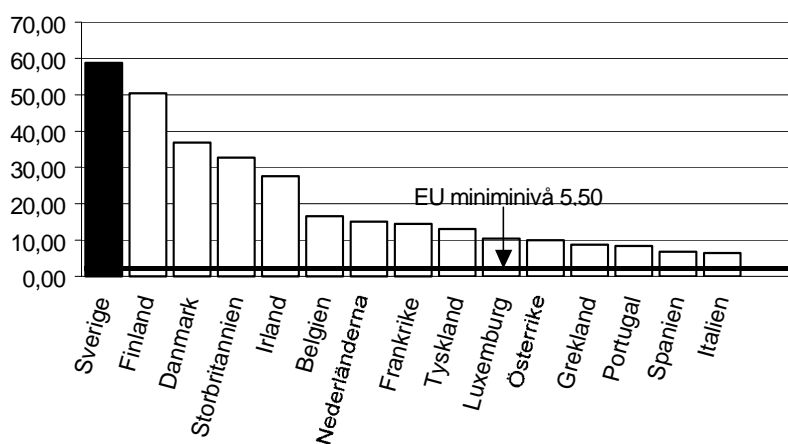
Källa: RSV. Skattestatistik Årsbok samt Ekonomistyrningsverket.

En faktor av betydelse för vilka förtjänster man kan göra på fusk med punktskatter är nivån på de punktskattebelagda varorna. Nivån på momsen i de olika länderna inverkar också.

Sverige ligger högst bland EU-länderna när det gäller alkoholskatten

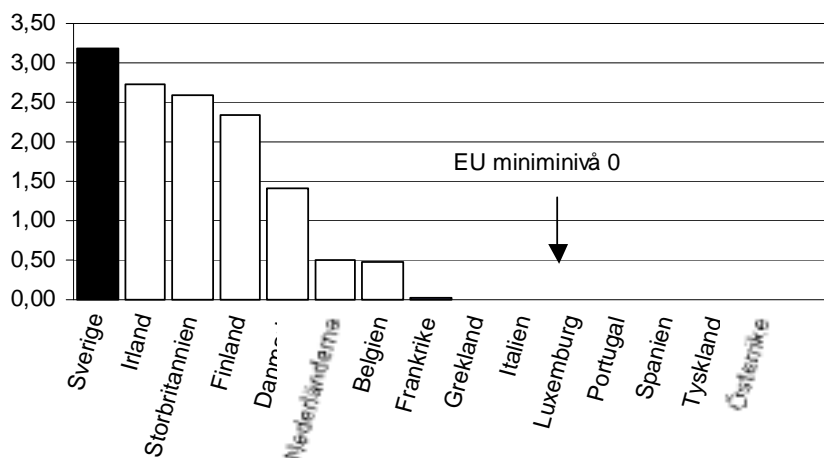
För spritdrycker är den lägsta normalskattesatsen inom EU 5,50 euro per liter ren alkohol. Det motsvarar cirka 50 kr, vilket kan jämföras med den svenska alkoholskatten på cirka 532 kr per liter. För vin är minimiskatten inom EU 0 kr per liter. I diagrammen 25-26 jämförs alkoholskatterna på sprit och vin i EU-länderna. För att beräkna den fullständiga skatten skall också mervärdesskatt påföras. Både när det gäller skatt på vin och skatt på sprit har Sverige de högsta skattesatserna i EU. Därefter kommer för spritskatten Finland, Danmark och Storbritannien och för skatten på vin Irland, Storbritannien och Finland. Hälften av EU-länderna har ingen skatt på vin alls. Tittar vi på Sveriges grannländer som inte är med i EU har vi motpolerna Norge där skatten på sprit och vin är ännu högre än i Sverige och den billiga spriten i Polen och Baltikum i andra ändan av skalan.

Diagram: 25 Skatt (exkl. moms) på sprit i EU-länderna, maj 2001, EURO per liter ren alkohol



Källa: RSV. Skattestatistisk Årsbok.

Diagram 26: Skatt (exkl. moms) på vin i EU-länderna, maj 2001, EURO per liter



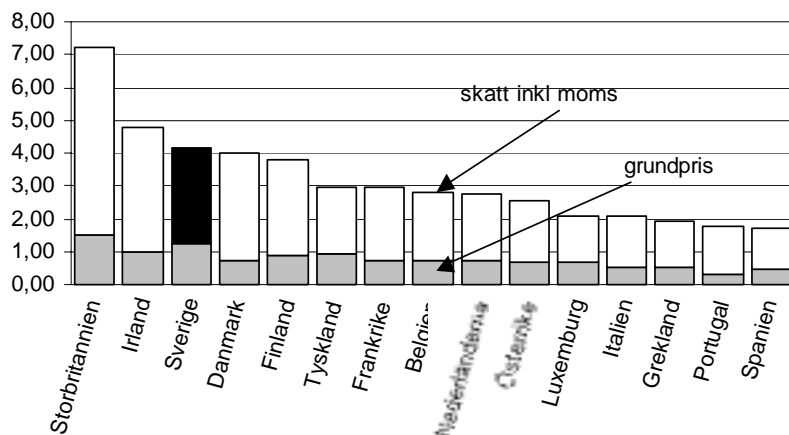
Källa: RSV. Skattestatistisk Årsbok.

Cigarettpriiset i Sverige på tredje plats bland EU-länderna beroende på högt pris före skatt

I alla EU-länder består tobaksskatten enligt den harmoniserade modellen av två delar, en styckskatt per cigarett eller annan tobaksvara och en värderelaterad skatt som uppgår till en viss procent av detaljhandelspriset. Därtill kommer mervärdesskatten. Tobaksskatten (exkl. moms) i Sverige är drygt 50 procent av detaljhandelspriset. Denna nivå är lägre än miniminivån på 57 procent och som andel av detaljhandelspriset lägst i EU men cigarettpriiset i Sverige är fortfarande högt. Ett paket cigaretter kostar kring 37 kr. Bara två EU-länder har ett högre pris 2000; Storbritannien och Irland. I Storbritannien ligger priset på ca 60 SEK. Lägst är cigarettpriiset i Spanien med motsvarande ca 15 SEK. Att detaljhandelspriset på cigaretter i Sverige fortfarande är högt beror dels på priserna före skatt, dvs. tillverkningskostnader och handelsmarginaler och dels på den höga mervärdesskatten. Under en övergångsperiod får skattesatsen på tobak i Sverige understiga EU:s miniminivå. I länder utanför EU såsom t.ex. Polen och de Baltiska länderna ligger försäljningspriset för ett paket cigaretter på ca

5kr/paket vilket är betydligt lägre än EU:s lägsta. I Norge kostar ett paket cigaretter 61:50 SEK.

Tabell 27. Detaljhandelspriset för ett paket cigaretter i EU-länderna uppdelat på inköpspris (inkl. handelsmarginaler) och skatt (inkl. moms), maj 2001. Euro per paket.



Källa: RSV. Skattestatistisk Årsbok.

EU-kommissionen har granskat skattestrukturer och skattesatser på tobaksområdet.¹ Vid granskningen har kommissionen funnit att skillnaderna i priser och punktskatter på tobak är stora mellan medlemsstaterna. Kommissionen har lagt fram ett förslag till ändring av tobaksskattedirektivet som kan bli aktuellt att träda ikraft sommaren 2002. Förslagen bedöms viktiga inför en utvidgning av EU. Förslaget innebär att alla länder ska ta ut ett fast minimibelopp på cigaretter om 70 euro per 1000 cigaretter (= ca 13 SEK per paket). Avsikten är att garantera en miniminivå på cigarettskatten i alla medlemsstater, att uppnå en större harmonisering av beskattningen och att minska incitamentet för smuggling av cigaretter. 57-procentkravet finns kvar. Men medlemsstater som tar ut en punktskatt på minst 100 euro per 1000 cigaretter (= ca 19 SEK per paket) föreslås inte behöva uppfylla 57-procentkravet. Förslaget skulle kunna lösa de problem Sverige för närvarande har med att uppfylla detta krav.

¹ KOM (2001) 133 slutlig

Skattesatserna på bensin- och diesel varierar – Sverige ungefär i mitten

En jämförelse mellan skattesatserna visar att det finns stora skillnader i nivå på skattesatserna på bensin och diesel. För bensin är skillnaderna i skattesatser relativt små. Storbritannien tar ut högst punktskatter på bensin men har å andra sidan en mycket låg moms-skattesats (fem procent). Grekland har de lägsta skattesatserna på bensin. Sverige ligger någonstans i mitten men tillhör tillsammans med Danmark de länder som har högst moms (25 procent). Minimiskattesatsen för blyfri bensin är 0,287 euro per liter (ca 2,60 kr). Punktskatterna på diesel för industriellt bruk och uppvärmning skiljer sig avsevärt mellan länderna. Sverige tillämpar relativt höga skattesatser inom detta område. Ett stort problem för Sverige är därvid den stora skillnaden mot hur denna typ av diesel beskattas i Finland.

Tabell 28: Punktskatter på bensin och diesel i EU-länderna, maj 2001, EURO per 1000 liter.

	Bensin		Diesel			Moms, %
	Blyad	Blyfri	Drivmedel	Industri	Värme	
Sverige	605	528-531	356-418	260	260	25
Finland	628-636	552-561	300-325	64	64	22
Danmark	611	524	367-404	273	273	25
Tyskland	644	593	409	61	61	16
Österrike	480	408	283	283	69	20
Nederländerna	659	590	301-340	46	47	19
Belgien	552	494	290	19	5	21
Luxemburg	424	372	253	19	5	15/12
Frankrike	..	571-620	374	41	41	20
Storbritannien	913	765-781	765-865	52	52	17,5/5
Irland	459	349-454	249	47	47	20/12,5
Portugal	549	289	246	246	75	17/12
Spanien	405	372-403	270	79	79	16
Italien	557	520	382	114	360	20
Grekland	337	298-318	245	245	18	18

Källa: RSV. Skattestatistisk Årsbok.

5.3 Varorna beskattas i det land de konsumeras utom för viss begränsad privatinförsel

Varor som förs in för kommersiellt bruk ska beskattas i Sverige

Varor som förs in i Sverige för kommersiellt bruk ska beskattas i Sverige med svensk punktskatt. Man säger att beskattningen bygger på den s.k. destinationsprincipen vilket innebär att skatten ska betalas i det land där varan konsumeras. Beskattning i Sverige gäller både i det fall införsel skett från annat EU-land och från tredje land. När varorna kommit från annat EU-land används begreppet "införsel" och skattemyndigheten är ansvarig för att skatt påförs. När varorna kommer från länder utanför EU - s.k. tredje land - och den svenska importören inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare ska skatten betalas till Tullverket.

Det finns undantag från destinationsprincipen. Varor som privatpersoner medför för privat bruk upp till viss nivå från ett medlemsland till ett annat beskattas i inköpslandet.

För varor som ingår i det s.k. harmoniserade punktskatteområdet - mineraloljor, alkohol och tobak - gäller gemensamma förfaranderegler inom EU. Genom förfarandereglerna har skapats en s.k. suspensionsordning med upplagshavare, varumottagare och skatterepresenteranter. Suspensionsordningen innebär att varorna kan hanteras, lagras och bearbetas av godkända skatteupplag eller transporteras mellan godkända skatteupplag inom EU utan att skattskyldighet inträder. Beskattningen uppskjuts i stället tills varan blir tillgänglig för konsumtion, dvs. i normalfallet när varan levereras till detaljistledet. Under den tid varan omfattas av suspensionsordningen kan den endast hanteras av upplagshavare. En upplagshavare har tillstånd att ta emot obeskattade varor från en annan upplagshavare och att hantera obeskattade varor i ett godkänt lager (skatteupplag). Skatten förfaller till betalning när en varumottagare eller, i deras ställe, skatterepresenteranter tar emot en obeskattad vara från en upplagshavare i ett annat medlemsland.

Om annan än upplagshavare eller varumottagare förvärvar en skattepliktig vara från en säljare i ett annat EU-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning är detta att betrakta som distansförsäljning. Postorderförsäljning är ett exempel på distansförsäljning. Vid distansförsäljning ska skatt tas ut i det land där köparen finns. Det är dock säljaren som är skyldig att betala skatten och skattskyldigheten inträder när säljaren levererar

varorna. Säljaren ska ställa säkerhet för betalning av skatten innan transporten påbörjas. Säljaren har dock rätt att återfå den skatt som erlagts i hemlandet.

Privatinförsel från EU-länderna

Från den 1 januari 2004 får Sverige samma regler som övriga EU-länder för privatpersoners införsel av alkohol och tobak från övriga EU-länder. Reglerna innebär att man får ta med sig det man använder för privat bruk. Till ledning för bedömning av huruvida införseln ska anses vara för privat bruk eller för kommersiellt ändamål finns angivna vissa referensnivåer (i cirkulationsdirektivet). Referensnivåerna för alkohol är för sprit 10 liter, mellanklassprodukter 20 liter, för vin 90 liter samt för öl 110 liter. Motsvarande nivåer för tobaksvaror är 800 cigaretter, 400 cigariller, 200 cigarrer och 1 kilo röktobak. Det finns dock ingen fast gränsdragning avseende gränsen mellan privat bruk och kommersiell införsel utan en helhetsbedömning får göras i det enskilda fallet. Därvid är inte bara kvantiteten av betydelse utan även att det i övrigt bedöms trovärdigt att varorna är för privat bruk.

Tabell 29: Kvantiteter alkoholhaltiga drycker och tobaksvaror som får föras in i Sverige av privatpersoner för eget bruk utan att ytterligare punktskatt ska betalas

	Från tredje land	Från annat EU-land			Referensnivå 2004
		2001	2002	2003	
Alkoholhaltiga drycker, liter					
Spritdrycker	1	1	2	5	10
Mellanprodukter	alt. 2 l	6	6	6	20
Vin	2	26	26	52	90
Öl	32	32	32	64	110
Tobaksvaror					
Cigaretter eller	200 st	400 st	400 st	400 st	800 st
cigariller eller	100 st	200 st	200 st	200 st	400 st
cigarrer eller	50 st	100 st	100 st	100 st	200 st
röktobak	250 g	550 g	550 g	550 g	1 kg

T.o.m. år 2003 får dock Sverige tillämpa kvantitativa restriktioner för den mängd alkoholhaltiga drycker och tobak som privatpersoner får ta med sig in i Sverige från annat EU-land. Även Danmark och Finland har behållit rätten till kvantitativa restriktioner t.o.m. 2003. År 2002 får man till Sverige som privatperson för privat bruk som s.k. resanderanson ta in 2 liter sprit, 6 liter starkvin, 26 liter vin, 32 liter starköl och 400 cigaretter till Sverige från annat EU-land. En förutsättning är att man personligen transporterar (t.ex. i resväska) varorna från det andra EU-landet till Sverige. Sverige har förbundit sig att stegvis höja de kvantitativa nivåerna. Utöver resanderansonen får man, mot deklaration, föra in en större mängd om dessa är avsedda för privat bruk. Men då ska svensk punktskatt betalas på den överskjutande delen.

Införsel för privat bruk från tredje land

Resanderansonens dvs. den mängd en privatperson skattefritt får ta in från tredje land är 1 liter sprit (alt. 2 liter starkvin), 2 liter vin samt 32 liter öl samt 200 cigaretter. Större mängder får tas in för privat bruk men då ska svensk punktskatt betalas.

Tax-free försäljning inom EU men bara för det som förbrukas under resa

Taxfreeförsäljningen av alkohol och tobak inom EU upphörde den 1 juli 1999. Varor som säljs för förbrukning ombord på färjor eller flygplan på resor inom EU är dock fortfarande befriade från moms och punktskatt. Resor till och från länder utanför EU berörs inte av de nya reglerna.

5.4 Beskrivning av riskområden och skattefel

5.4.1 Allmänt

Framställning, bearbetning och lagring av alkohol, tobak och mineraloljor ska i princip alltid ske i s.k. skatteupplag om skatten inte är betald. En upplagshavare i ett medlemsland kan sända skattepliktiga varor till ett skatteupplag i ett annat medlemsland utan att beskattning utlöses. Totala antalet upplagshavare inom EU

uppgår till ca 73 000 och antalet upplag (platser) till ca 59 000. I Sverige finns sammanlagt 620 godkända upplagshavare med ca 2 800 godkända upplag.

Tabell 30: Antal upplagshavare och skatteupplag i Sverige år 2001

	Antal upplagshavare	Antal upplag
Alkoholskatt	ca 300	ca 800
Tobaksskatt	ca 20	ca 100
Mineraloljor	ca 300	ca 1900
Totalt	ca 620	ca 2800

Inom EU har man gemensamma regler för vad som krävs för att bli godkänd som upplagshavare och hur skatteupplag ska se ut. Upplagshavare ska vara godkända av beskattningsmyndigheten. Godkänd som upplagshavare kan den bli som avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta varor, bedriva yrkesmässigt försäljning av skattepliktiga varor till näringsidkare eller yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor. Dessutom krävs att sökanden med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare. Det är således fråga om en mycket striktare registreringskontroll än t.ex. kontrollen vid momsregistrering eller registrering till F-skatt. Även skatteupplagen måste godkännas av beskattningsmyndigheten. Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor ska äga rum i ett godkänt skatteupplag.

En upplagshavare kan leverera skattepliktiga varor till en upplagshavare i Sverige eller en upplagshavare i ett annat EU-land utan att skattskyldighet inträder. Om varor tas ut ur skatteupplaget av annan anledning utan att föras till något annat skatteupplag inträder dock skattskyldighet. Enligt cirkulationsdirektivet ska upplagshavaren för varje upplag föra räkenskaper över varulager och varuförflyttningar. Skyldigheten att föra sådana räkenskaper har införlivats i svensk lagstiftning hösten 2001.

Varje transport av obeskattad alkohol, tobak eller mineralolja från ett skatteupplag i en medlemsstat till en annan medlemsstat ska åtföljas av ett ledsagardokument. Det är avsändaren av varorna som upprättar dokumentet. På ledsagardokumentet finns uppgift om avsändare, mottagare, vad transporten avser, färdväg m.m. Syftet med dokumentet är att underlätta skattekontrollen och få en

effektiv gränsöverskridande kontroll i samarbetet mellan länderna. Ledsagardokumentet följer transporten från avsändarens skatteupplag till mottagarens skatteupplag. Avsändaren är ansvarig för skatten fram till dess att han mottagit det återsända dokumentet. När varorna anländer till mottagaren skickar han tillbaka en kvitterad kopia av dokumentet till säljaren som bekräftelse på att transporten kommit fram. Skatteansvaret övergår då till köparen och säljaren är befriad från skatteanspråk. Skulle varan försvinna i samband med transporten mellan säljare och köpare, dvs. innan köparen kvitterat och återsänt ledsagardokumentet, blir i regel säljaren i avsändarlandet skattskyldig. De risker som finns vid förflyttning mellan skatteupplagen ska täckas av utställda säkerheter för punktskattens betalning. Om varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet ska varorna beskattas i avsändarlandet om varorna finns där eller kan antas ha konsumerats där. Om det inte kan utredas var varorna finns eller har konsumerats är det den som ställt säkerhet för transporten som blir skattskyldig.

Om varorna istället exporteras från ett EU-land till tredje land följer ledsagardokumentet med transporten till utförseltullkontoret mot tredje land och utförseltullkontoret bekräftar via en kopia till säljaren att transporten lämnat EU. Utförseltullkontoret behåller en kopia som kan användas vid kontroll. När säljaren fått tillbaka det kvitterade exemplaret från tullkontoret är han befriad från skattekrav.

En fördjupad kontroll av punktskatter innehåller med hänsyn till de rutiner som finns andra inslag än normal avstämning av den ekonomiska bokföringen nämligen

- avstämning av ledsagardokument
- kontroll att det går att se de mängder av varor som tillverkats, bearbetats, lagrats och tagits emot i upplaget, de mängder som tagits i anspråk i upplaget samt de mängder som sänts från upplaget
- kontroll av kvaliteten på lokalen (läs m.m.) så att den följer de krav som ställs på ett skatteupplag.

Hanteringen av ledsagardokument är för närvarande pappersbaserad och det är svårt att hålla informationen om olika transporter aktuell. För att förbättra arbetet med kontroll av sprit- och cigarettleveranser pågår fr.o.m. 1 juli 1999 ett pilotprojekt med ett

varningssystem som bygger på informationsutbyte mellan länderna för sådana transporter som bedöms ha förhöjd risk för fusk. Systemet går under beteckningen Early Warning System (EWS) och omfattar även exporten till länder utanför EU. EWS innebär att ELO i de olika länderna förvarnar skatteförvaltningen i köparens hemland om att en transport är på väg som bedöms ha förhöjd risk för fusk. Skatteförvaltningen i köparens hemland kan då hålla särskild bevakning på denna transport. Systemet är under utveckling och bygger på frivilligbasis. Än så länge är det endast ett mindre antal sådana risktransporter som rapporteras både från Sverige och till Sverige. Detta förvarningssystem är ett exempel på att skatteförvaltningarna i olika länder måste samarbeta och i kontrollen lyfta blicken från det inhemska till det internationella perspektivet.

När varuförsäljningen sker från ett EU-land till ett annat är det i huvudsak skatteförvaltningen som administrerar och kontrollerar att rätt skatt erläggs. Enligt transportkontrollagen har dock Tullverket befogenhet till kontroll av vägtransporter. Tullverket får således stoppa lastbilar på svensk mark för punktskattekontroll. Tullverket kontrollerar då lasten, att ledsagardokument finns och att dokumenten är i ordning bl.a. stäms av mot punktskatteregistret att det rör sig om godkända skatteupplagshavare.

En mer ingående beskrivning av de olika kontrollunderlag som finns i samband med gränsöverskridande handel med alkohol, tobak och mineraloljor och hur uppgifterna kan användas återfinns i RSV Rapport 2002:1 "Kontrollinformation i utlandsfrågor".

5.4.2 Skattefel alkohol och tobak

EU:s skattedirektorat tillsatte 1997 en grupp med uppgift att analysera problemet med fusk inom tobak- och alkoholsektererna. Gruppen har avlämnat en rapport som beskriver fuskets omfattning, hur det uppkommer, vilka åtgärder som behöver vidtas utöver de som finns idag för att få ned fusket.² Vi kommer att stödja oss på bl.a. denna rapport när vi beskriver de riskområden som finns inom punktskattesystemen.

I skattedirektoratets rapport uppskattades intäktsförlusterna (punktskatt, moms och tull) avseende fusk inom alkohol- och tobakssektorerna år 1996 till nästan 45 mdkr. Skatteundandragan-

² High Level Group on Fraud in the Tobacco and Alcohol Sectors Report to Directors General for Customs and Indirect Taxation

det avseende tobak i medlemsstaterna beräknas vara mer än dubbelt så stort för tobak (30 mdkr) som för alkohol (14 mdkr). Utvecklingen av beslagen av alkohol och tobak inom EU senare år tyder på att fusket kan vara ökande.

I rapporten konstateras att merparten av olagligheterna utförs av organiserade kriminella gäng som förflyttar centrum för sina bedrägliga beteenden till det område som för tillfället visar störst svagheter. Det är inte bara skattesystemet som är utsatt för dessa organiserade brottslingar – narkotika och penningtvätt är andra områden. Om man får fram effektiva åtgärder som minskar möjligheterna till bedrägerier inom punktskattesystemen kan man förvänta sig att brottslingarna förflyttar sina aktiviteter till andra system som för tillfället erbjuder bättre möjligheter till bedrägerier. Mervärdesskattesystemet är ett system som kan vara särskilt utsatt. Detta innebär att kontrollmyndigheterna aldrig kan slå sig till ro och bara förvalta de metoder som tagits fram för att bekämpa fusket. Det behövs en ständig omvärldsbevakning och utvecklad riskhantering för att förstå vilka former fusket tar sig.

Med en rak utproportionering per invånare av det för medlemsstaterna beräknade skattefelet för alkohol och tobak skulle Sveriges andel av skatteundandragandet avseende tobak och alkohol hamna på ca 1 miljard SEK. Nu är det inte så enkelt. Det är inte bara skattesatsnivåerna som är av betydelse för hur utsatta olika länder är för fusk. Fusk lönar sig även i länder med låg skatt eftersom det ligger en vinst i att helt och hållet undgå skatten. Geografiska läget inverkar både på metoden att fuska och fuskets omfattning. EU-länder som gränsar till tredje land löper större risk för missbruk i anslutning till import och export. Punktskatterna på alkohol och tobak i tredje land med gräns till EU är dessutom i allmänhet lägre än inom EU. Långa kustlinjer kan också ha betydelse eftersom sådana är svåra att övervaka. Medlemsstater som gränsar till medlemsstater med lägre skatt på punktskattebelagda varor är utsatta. En annan faktor för hur utbrett fusket kan bli är hur allvarligt allmänheten ser på illegal försäljning av alkohol och cigaretter.

Tullverket genomförde 1999 en mörkertalsundersökning genom slumpmässiga kontroller av kommersiella försändelser och resandetrafik från tredje land. Undersökningen omfattade passage via tullstationer/anstalter och resultatet räknades upp till ett skattat årsvärde. Mörkertalsundersökningen pekade på att undandragen punktskatt var mycket liten för det kommersiella godset från tredje land. För övriga flöden från tredje land, främst passagerartrafik,

skattades mörkertalet för punktskatterna till 600–700 mnkr.³ Det finns en stor osäkerhet i siffrorna eftersom enstaka sällan förekommande försändelser kan ha stor påverkan på resultatet i den här typen av undersökningar.

Regionskattekontoret i Malmö har i en kartläggning 1999 skattat skattebortfallet för alkohol och tobak som förts in från Danmark, Tyskland och Polen med stöd av privatinförsellagen men som använts i kommersiell verksamhet. Beroende på vilka parametrar som läggs in kan spannet på skattebortfallet för punktskatterna beräknas till mellan 300 mnkrupp till en miljard kr. för de undersökta regionerna dvs. Skåne, Blekinge och Småland.

Det kan i sammanhanget nämnas att svenska Tullverkets faktiska beslag av illegalt införd alkohol och tobak åren 1998–2000⁴ motsvarade ett skattebortfall på 268, 182 resp. 341 mnkr.

Tabell 31: Svenska tullens beslag av alkohol och tobak 1998–2000 (från tredje land samt vad gäller privatinförsel tullstationer mot EU-land). Antal beslag samt beräknat skattebortfall.

	1998	1999	2000
<i>Antal beslagstillfällen:</i>			
Alkohol	4 207	8 475	7 932
Tobak	5 325	5 934	6 814
Summa	9 532	14 409	14 746
<i>Skattebortfall, mnkr:</i>			
Alkohol	205	137	278
Tobak	63	45	63
Summa	268	182	341

Källa: Tullverkets årsredovisning för år 2000.

Nedan kommer vi att mer i detalj beskriva de metoder för fusk med alkohol och tobaksskatt som används i de mer avancerade fusktyperna.

³ Beloppen redovisas tillsammans med det uppskattade mörkertalet för mervärdesskatten i kapitel 6.

⁴ Från tredje land samt vad gäller privatinförsel vid tullstationer mot EU-land

Vissa stora tobaksbolag kan vara inblandade i cigarettsmugglingen till EG

EU-kommissionen anser att det finns starka belägg för att vissa av de stora tobaksbolagen är aktivt engagerade i och samarbetar med smugglare som för in stora mängder cigaretter till europeiska gemenskapen. I november 2000 lämnade europeiska gemenskapen in en stämning av tobaksbolagen Philip Morris, RJ Reynolds och Japan Tobacco till domstol i USA. De anklagas för inblandning i organiserad brottslighet i anslutning till massiva smugglingsupplägg som de styrt och kontrollerat. Bolagen anklagas för att vara engagerade i utpressningsaktiviteter, inklusive men inte begränsat till penningtvätt (bl.a. från narkotikaaffärer). De anklagas för att dölja aktiviteterna genom falska eller missledande fakturor, transportdokument och genom att arrangera betalningarna på så sätt att de inte går att spåra genom utnyttjande av bl.a. den schweiziska banksekretessen. I bolagen finns också uppbyggt en kultur med massiva bonussystem till de anställda konstruerade på så sätt att de skapar incitament att öka försäljningen genom smuggling.

Bolagen anklagas för att ha snedvridet konkurrensen genom att sälja till lägre priser än konkurrenternas lagenligt sålda cigaretter. Bolagen anklagas också för att ligga bakom en propagandakampanj som går ut på att höga skatter på cigaretter leder till smuggling. De har enligt kommissionen utnyttjat data om smuggling i syfte att pressa regeringar världen över att sänka eller eliminera skatten på cigaretter. I själva verket är det bolagens egna uppförande som är orsaken till smugglingen och den svarta marknaden. Påståendet om smuggling blir en självuppfyllande profetia eftersom de själva styr och underblåser smugglingen.

Ett exempel på samarbetet med och lyhördheten för smugglarna är att förpackningarna för ett av märkena förstärktes med hänsyn till att smugglarna klagade på att förpackningarna inte klarade av den oblida behandling de utsattes för vid smuggling.

I stämningansökan sägs att bolagen genom sina aktiviteter har skadat gemenskapens finansiella intressen genom att medlemsstaterna berövats de intäkter de annars skulle fått vid laglig införsel. Dessa skatter är egendom som tillhör EU och dess medlemsstater. Dessutom har gemenskapen och dess länder varit tvungna att spendera stora belopp i ansträngningarna att stoppa smugglingen. Och detta kommer att fortsätta om inte bolagen av domstol åläggs att följa regler och föreskrifter. De finansiella skadeståndsan-

språken har ännu inte preciserats till storlek. Det kommer att göras i anslutning till domstolsförhandlingarna. Att det rör sig om mångmiljardbelopp torde stå klart – i stämningsansökan sägs att förlusterna för gemenskapen rör sig om "hundreds of millions of dollars per year".

Utöver det finansiella skadeståndet kräver europeiska gemenskapen att domstolen ska förbjuda tobakbolagen och deras agenter, direktörer, anställda och andra inblandade att sälja till smugglare eller distributörer som säljer till smugglare. De ska åläggas att ha riktig och korrekt dokumentation, fraktbevis, märkning och liknande som visar att man följer lagen och som möjliggör att cigaretterna kan spåras så att de inte kan säljas illegalt. Vidare kräver europeiska gemenskapen att domstolen ålägger de inblandade att göra betalningar på ett sådant sätt att betalningarna kan spåras och övervakas av gemenskapen.

EU-kommissionen tror sig kunna vinna målet. Tobakbolagen förnekar inblandning och rustar nu alla resurser inför rättegången.

Olika typer av fusk med dokument och transporter

Alkohol och tobak som *smugglas in från tredje land* har ofta vid någon tidpunkt varit lagrade (obeskattat) i något av EU:s skatteupplag. Från dessa skatteupplag har varorna sedan fullt lagligt exporterats till tredje land med de regler som gör att varor befrias från skatt i samband med export.⁵ Brottet uppstår när varorna smugglas tillbaka in i EU utan att passera tullen. Smugglingsmetoderna kan variera. Varorna kan deklarerars för utförsel (skattefritt) från ett tredje land till ett annat tredje land. Istället söker de sig tillbaka till gemenskapen – t.ex. med lastfartyg som kan lastas om till andra mindre båtar till havs.

Tobak och alkohol kan också obeskattade ta sig in i EU från tredje land genom *normala importkanaler* (med tulldeklaration via tullen). Varorna ges systematiskt en felaktig rubricering för att undvika tullar och avgifter. Antingen beskriver man de känsliga varorna som lågriskvaror som tullen inte har resurser att granska lika hårt. Eller också kan man gömma alkohol och tobak bland andra varor. Organisatörerna är beredda att förlora en eller annan

⁵ Det finns talande exempel på att detta sker – kvantiteterna cigaretter som exporterats från EU till en del länder i utlandet överstiger kraftigt vad befolkningen i landet rimligen kan konsumera...

last genom upptäckt i tullen – vinsten är ändå tillräckligt stor på de transporter som inte blir avslöjade av tullmyndigheterna. Ofta döljer organisatorerna sin identitet för att slippa konsekvenserna vid upptäckt.

Det finns olika sätt att undgå punktskatt på varorna genom att *fuska med ledsagardokumentet* i den gemenskapsinterna handeln och vid export. Fördelen med denna typ av fusk, sett ur brottslingens synpunkt, är att transporterna kan ske under vad som på ytan ser ut som en vanlig transport medan det i själva verket är fråga om smuggling eller avsett för illegal försäljning utan att skatt betalas. En metod är att ta med mer i transporten än vad som står i papperen och att sedan sälja merlasten utan skatt. Ett annat sätt är att ge sken av att lasten transiteras till land utanför EU (och då befrias från punktskatt vid export) fast den i praktiken stannat i Sverige. Transporten kan också "försvinna" på vägen mellan olika upplagsplatser på väg till slutdestinationen. Förfalskning av dokument och stämplatser som skall bekräfta att transporten kommit fram förekommer också. Det finns exempel på att två lastbilar haft identiska ledsagardokument – det ena är en "riktig" transport och det andra är en transport som "kommer bort" utan att det finns några egentliga ledtrådar. Kontrollerar man någon av lastbilarna, så framstår allt som korrekt. Det är bara om man lyckas med det osannolika att kontrollera båda lastbilarna samtidigt, som man upptäcker felet.

Missbruk förekommer också i anslutning till systemet som tillåter förflyttning av alkohol, tobak och mineralolja som *redan beskattas i ett EU-land med låg skatt till ett annat EU-land med högre skatt*. I dessa fall ska den som skickar godset anmäla detta till skattemyndigheten i destinationslandet för att skatt ska tas ut i detta land (medan skatten återbetalas i avsändarlandet). Om avsändaren "hoppas över" dessa formaliteter och de fysiska kontrollerna i form av t.ex. vägkontroller inte ter sig alltför riksfyllda är det svårt att få bukt med denna typ av fusk. Särskilt utsatta är länder där skillnaderna i skattesatser mot angränsande länder är stora.

De stora skillnaderna i försäljningspriserna på alkohol och tobak mellan grannländer inom EU är orsaken till s.k. bootlegging dvs. kommersiell införsel av beskattad alkohol och tobak under sken av privat bruk. Denna företeelse förekommer i Sverige främst i de södra delarna med införsel av alkohol från Tyskland och Danmark. Det är vanligt även i andra högskatteländer, främst Storbritannien. Bootlegging i anslutning till tobak är inte ett lika påträngande pro-

blem eftersom prisskillnaderna är mindre och vinsterna för organisatörerna blir mindre. När det gäller tobak är den vanligaste införselmetoden i landet istället smuggling eller missbruk av led-sagar/tulldokument av organiserade ligor. Bootleggingproblematiken beskrivs närmare nedan i anslutning till en kartläggning av privatinförseln i Sydsverige som gjorts av regionkontoret i Malmö. När Sverige höjer den kvantitativa gränsen för privatinförsel till de nivåer som gäller inom övriga EU innebär detta ett utökat kontrollbehov och ett utökat samarbete mellan tull, polis och skattemyndighet blir en nödvändighet för att hindra kommersiell handel med varor som felaktigt förs in som privatinförsel.

Ett problem vi i Sverige lyckats hejda - i alla fall för tillfället - är *Internethandeln* med alkohol och tobak. Under 1997 och under första halvåret 1998 var postorderförsäljning via Internet av cigaretter som undgick beskattning starkt ökande. Sådan försäljning är inte befriad från svensk punktskatt och moms vilket man lät påskina. Cigaretter och sprit som säljs i Sverige ska alltid beskattas med svensk punktskatt och moms. Finns säljaren i annat EU-land är denna enligt EU:s regler om *distansförsäljning* skyldig att betala svensk punktskatt och moms. Genom den nya lagstiftning som trädde i kraft 1 juli 1998 har Tullverket fått befogenhet att kontrollera postförsändelser även om de kommer från andra EU-länder. Tullverkets postpaketkontroll av cigarettförsändelser har hög träffsäkerhet, träffprocenten är praktiskt taget 100 procent. Den har fått till följd att Internethandeln mer eller mindre avstannat. I sammanhanget kan nämnas att de undersökningar skatteförvaltningen gjorde av postorderförsäljningen bl.a. med hjälp av betalningsströmmarna pekade på att försäljningen inte skedde från annat land utan i själva verket var organiserad från Sverige. Även om problemet minskat måste skattemyndigheterna upprätthålla en kontinuerlig bevakning på Internet eftersom det finns anledning att misstänka att aktörerna delvis hittat nya distributionsvägar. En allt större del av Internetförsäljningen kan istället gå via kurirföretag, budfirmor eller annan transportör. I sammanhanget kan nämnas att Tullverket och Riksskatteverket har begärt en lagändring som innebär att Tullverket ska ges befogenheter att även undersöka postförsändelser som finns på kurirföretag vars huvudsakliga verksamhet består i frakt av paket och brev.

Av central betydelse för *gränsdragningen mellan privat införsel och införsel av kommersiell* natur är EG-domstolens avgörande i

målet "The Man in Black"⁶ som gällde införsel från Frankrike till Storbritannien. I Man in Black-målet kom EG-domstolen fram till att den enskilde själv måste transportera varorna för att det ska kunna anses vara privatinförsel. Det är inte att betrakta som privatinförsel när säljaren anlitar ombud för inköp och/eller transport av varorna. Försök att kringgå reglerna genom att hävda att transportören saknar samband med näringsidkaren finns exempel på även i Sverige. Frågan har prövats i svensk domstol i det s.k. Pegitmålet år 2000.⁷ Länsrätten fastställde att sambandet mellan Pegit och transportören varit sådant att det inte var fråga om privatinförsel utan att Pegit är att se som skattskyldig till punktskatt på varorna. Domen överklagades men domen stod sig i kammarrätten.

En annan fråga som är under prövning i svensk domstol är den *privatinförsel utöver tillåten ranson som sker vid bussresor*. Det finns ett antal bussbolag som arrangerar särskilda inköpsresor till t.ex. Tyskland. Om det blir tullkontroll lämnar i regel passagerarna kvar stora mängder alkohol och cigaretter (det som överstiger deras ranson) i bussen. Tullverket kan beslagta varorna men har inte kunnat beskatta någon för det. RSV anser att bussbolaget bör gå att beskatta för de varor som lämnas kvar i bussarna. RSV och Tullverket har gemensamt tagit tag i frågan. RSV driver processer på området och Tullverket genomför kontroller. Den första domen i länsrätten gick mot RSV:s tolkning. RSV har överklagat domen till kammarrätten. En dom som står i överensstämmelse med RSV:s tolkning skulle medföra att man blir av med de oseriösa bussbolagen. Branschorganisationerna har ställt sig positiva till åtgärderna, vilket tyder på att de flesta i branschen inte ägnar sig åt sådant här, utan det är ett fåtal bolag som "smutsar ned" branschen.

Mera om privatinförseln i Sydsverige – skattefusket minst 300 mnkr

I ett kontrollprojekt som genomförts av regionskattekontoret i Malmö hösten 1999 har man undersökt privatinförsel av alkohol och tobak från Danmark och Tyskland. Kartläggningen har också omfattat den införsel som görs från Polen av privatpersoner. I

⁶ EG-domstolens dom i mål C-296/95 mellan Customs and Excise och Emu Tabac Sarl, Man in Black Ltd och John Cunningham.

⁷ Länsrättens dom i mål nr 4267-99, 4295-99 och 5054-99. Kammarrättens dom i mål nr 2647-2649-2000.

kartläggningen har man även intervjuat tjänstemän vid Tullverket och polisen.

Som allmän bakgrund kan det vara intressant att titta lite på Systembolagets försäljningsstatistik för södra delarna av Sverige och jämföra detta med utvecklingen i Dalarnas län som är ett län utan direkt anslutning till annat EU-land.

Tabell 32: Systembolagets butiksförsäljning i Dalarna samt Skåne, Blekinge och Småland. Förändring i % mellan 1994 och 1998

	Sprit	Vin	Starköl	Summa ren alkohol
Dalarna	-21	+23	+20	+3
Skåne	-35	-15	-22	-23
Blekinge	-36	-7	-12	-21
Kronoberg	-30	-3	-11	-16
Jönköping	-33	+0	+1	-14
Kalmar	-30	+3	+1	-13

Källa: Regionskattekontoret i Malmö.

Orsaken till skillnaden mellan Dalarna och de södra landskapen torde i första hand stå att finna i att det i de södra delarna finns andra kanaler för alkoholinköp än via Systembolaget. Dels finns den helt lagliga privatinförseln för privat bruk dels den s.k. bootlegging som beskrivs nedan.

Kartläggningen visar att privatinförsel av sprit, vin och öl i kommersiellt syfte sker i första hand på följande fyra sätt:

- resa med privatbil
- resa med busstrafik
- yrkeschaufförers införsel (gäller både lastbil och buss)
- färjepassagerare som bär i land varorna

Införsel med fritidsfartyg förekommer också.

Privatinförsel av cigaretter i kommersiellt syfte förefaller endast avse mindre mängder. Bilden för cigaretternas del är istället att cigarettinsmuggling till Sverige sker från tredje land i organiserad form av ligor som tar in cigaretterna i lastbilar. Cigaretterna kommer från Polen eller de baltiska länderna. Vanligtvis har cigaretterna ursprungligen exporterats från EU-land.

Det finns personer som reser Helsingborg-Helsingör tur och retur 15 gånger per dag. Personerna arbetar organiserat i grupp. Varorna har i sin tur förts in från Tyskland (där skatten är ännu lägre än i Danmark) till Danmark och transporterats till Helsingör. Det vanligaste införselsättet från Polen är med turistbuss och bil. Tullverket kan bara kontrollera en begränsad del. Produkterna säljs vidare i Sverige från lägenheter, små när- och livsmedelsbutiker, garage, restauranger, svartklubbar, kulturföreningar och större arbetsplatser.

För att skapa sig en bild av inkomstförhållanden bland inblandade personer tittade man i projektet närmare på de personer som hade obetalda skattekrav avseende privatinförsel under tre månadersperioden april-juni 1999. Bland dessa sällades fram personer som påförts skattekrav om ca 2000 kr per tillfälle eller fastnat i tullkontroll vid ett flertal tillfällen under dessa tre månader. Det är 168 personer som uppfyllt åtminstone ett kriterium. Samma personer har dock ofta uppfyllt båda. Av de 168 personerna hade 32 % ingen taxerad förvärvsinkomst, 22 % hade pension, 20 % hade uppburit A-kassa eller utbildningsstöd. Endast 26 % hade inkomst av arbete och påfallande ofta var årsinkomsten mycket låg, kring 30 000–50 000 kr.

I kartläggningen gjordes en uppskattning av skattebortfallet under ett år (1999 års skattesatser) av alkohol- och tobaksskatt för den del som införts med stöd av privatinförsellagen men använts i kommersiell verksamhet från Danmark, Tyskland och Polen. Kalkylen bygger på statistik över antal passagerare, bilar, bussar, lastbilar som trafikerar gränserna och vad man normalt funnit vid kontroll av dessa. Beräkningen visar med mycket försiktiga antaganden ett skattebortfall om 300 mnkr per år för införseln i de undersökta regionerna dvs. Skåne, Blekinge och Småland. Beroende på vilka parametrar som läggs in kan spannet på skattebortfallet för punktskatterna beräknas till mellan 300 mnkr upp till en miljard kr. Till detta kommer att fusket ofta också är förknippat med bortfall på mervärdesskatt, inkomstskatt samt fusk inom socialförsäkrings-system m.m.

Tax-free-försäljningen komplicerad och oavsiktliga fel kan tänkas förekomma

Vid resor till och från länder utanför EU finns fortfarande tax-freeförsäljning. Däremot upphörde taxfreeförsäljningen inom EU den 1 juli 1999. Varor som säljs för *förbrukning ombord* på färjor eller flygplan på resor inom EU är dock fortfarande befriade från moms och punktskatt.

Vad beträffar skattesatser för varor som säljs för *annat ändamål än direktkonsumtion ombord* på EU-interna resor gäller i korthet och grovt förenklat att punktskatteregler tillämpas i enlighet med respektive lands (avgångsland resp. destinationsland) lagstiftning. Skatterna och därmed priserna kan alltså ändras under resans gång. För resor som gör uppehåll i mer än ett land betraktas varje rese-etapp som en separat resa ("benregeln"). Vad beträffar momsen gäller avgångslandets skattesatser.

Ytterligare två nya lagar trädde i kraft den 1 juli 1999; provianteringslagen och exportbutikslagen. Det ankommer på Tullverket att meddela tillstånd för proviantering av alkohol- och tobaksvaror. Exportbutiker, som måste vara skatteupplag enligt alkohol- eller tobaksskattelagen, kan numera inrättas på flygplatser med försäljning endast till resande till tredje land och avse varor som inte beskattats i Sverige.

Det är fråga om ett nytt komplicerat regelverk och det kan antas förekomma oavsiktliga fel. Ett par exempel på hur olika länderna praktiskt tolkat EU-direktivet på detta område ges här. Enligt svenska regler får man sälja 1 paket cigaretter skattefritt *i samband med servering* på färja mellan Sverige och Tyskland. Enligt tyska tolkningen är cigarettförsäljning inte något som hör ihop med servering utan tax-free-försäljningen ska ske genom försäljning i kiosker eller liknande. Danskarna tillåter inte någon tax-free försäljning av cigaretter överhuvudtaget då man menar att man på kortare turer inte klarar av att konsumera ett paket.

Ur EU-perspektiv finns ett ansvar att kartlägga hur systemet fungerar. Multilaterala kontroller i form av gemensamma revisioner med flera EU-länder inblandade genomförs för närvarande. En slutsats som redan nu kan dras är att den olika implementeringen av reglerna i olika länder gör det svårt för företagen.

5.4.3 Illegal handel med olja och bensin

Illegal handel och undanhållande av punktskatter på bränslen sker dels genom att obeskattade bränslen säljs av oljebolag och dels genom illegal införsel av olja från annat land. Några undersökningar om omfattningen av den illegala handeln med olja och bensin finns inte. Ett av skälen är att få privatpersoner berörs av denna hantering. Ett undantag därvidlag är den försäljning över gränsen från Finland som sker i norra Sverige. Även om denna gränshandel och kontrollen därav fått stor massmedial uppmärksamhet är den i förhållande till den totala handeln med olja och bensin beloppsmässigt inte så stor.

Några av de metoder som använts för att undgå skatt på bränslen är följande. Liksom vid cigarettsmuggling förekommer att transporter som enligt papperen är destinerade till land utanför EU eller till annat EU-land helt enkelt "stannar" i Sverige. Det händer också att bränsle säljs mellan registrerade upplagshavare och oregistrerade upplagshavare utan att deklarerar. Bränslepartierna kan ofta byta ägare flera gånger för att dölja den gjorda affärstransaktionen.⁸ Rent allmänt torde dock gälla, såväl för Sveriges som för övriga EU-länders del, att skattefusk och illegal handel när det gäller olja och bensin relativt sett inte alls har samma omfattning som motsvarande fusk när det gäller cigaretter och sprit.

Problemet med införsel av lågbeskattad diesel finns i första hand vid gränsen mellan Sverige och Finland. Punktskatten på olja/diesel som försetts med märkämnerna är betydligt lägre i Finland än i Sverige. Märkämnerna tillsätts för olja som är avsedd att användas för främst uppvärmning, t.ex. villaolja. Punktskatten för färgad olja (röd) i Finland är ca 600 kr per kubikmeter vilket kan jämföras med den svenska skatten på ca 2 200 kr.⁹ Svensk punktskatt ska betalas på olja som införs till Sverige - undantaget det som ryms i bilens

⁸ För såväl alkoholvaror som energiprodukter finns användningsområden som innebär att skatt inte ska tas ut. För de som köper varorna av en upplagshavare för att använda i sådan skattebefriad verksamhet uppnås skattefriheten via ett försäkransintyg från köparen. En typ av fusk som förekommer i detta sammanhang, men som främst är ett inhemskt kontrollproblem, är att säljaren deklarerar varan (t.ex. bunkerolja) men samtidigt gör avdrag för den försälda oljan vilket är tillåtet mot försäkransintyget från köparen som är oregistrerad upplagshavare. Men försäkransintyget är falskt. Det företag som köpt olja mot falska försäkransintyg säljer oljan vidare till slutförbrukare i Sverige. De företag som ägnar sig åt denna typ av affärer existerar mycket kort tid, tömmer bolagen och går sedan i konkurs.

⁹ Inkl. moms förstärks skillnaden ytterligare eftersom moms tas ut på priset inkl. punktskatten.

bränsletank och i reservdunk (10 liter). Stora vinster kan göras på illegal införsel från Finland. Det är lätt att föra över gränsen som är lång och som till stora delar måste lämnas obevakad. Dessa transporter är även ett miljöproblem. Oljan används främst i övre Norrland till dieseldrivna fordon och uppvärmning av småhus. Med en försiktig uppskattning är skatteundandragandet 20 mnkr per år. Fusket skadar konkurrensneutraliteten mellan seriösa oljehandlare och mellan seriösa åkerier. För att utreda denna typ av brott krävs samverkan mellan skattemyndigheterna, tullen och polisen i Sverige och Finland.

Men även i Sydsverige finns problem med införsel av lågbeskattad olja. Svenska fiskebåtar köper bunkerolja i Danmark. Den fraktas sedan till Sverige och säljs. Svenska fiskebåtar får i och för sig köpa obeskattad bunkerolja även i Sverige förutsatt att den används för yrkesmässig trafik. Denna olja är märkt (grön) för att skattemyndigheterna ska kunna kontrollera att den inte används för andra ändamål. Den danska är däremot omärkt. Detta innebär att lågbeskattad olja i Danmark ser ut som högbeskattad i Sverige (är i bägge fallen ofärgad) vilket gör att det vid en fysisk kontroll är lätt att undgå beskattning.

EU har tagit tag i problemet och har arbetat fram ett för medlemsstaterna enhetligt system för märkning s.k. EURO-MARKER. Förslaget har nyligen antagits och när reglerna implementerats i medlemsländerna försvåras gränsöverskridande missbruk. Euromarkeringen ser i stort sett ut som det system för märkning som redan finns i Sverige, så för Sveriges del blir anpassningen enkel.

5.4.4 Underlåtenhet att betala svensk gödselskatt vid införsel från utlandet

I Sverige utgår skatt på kväve- och kadmiumdelen i gödselmedel/kemikalier som används för växtbefrämjande ändamål. Skatten inbringar ca 400 mnkr per år. Normalt tas punktskatten ut av producenter och säljare t.ex. lantmannaföreningar. En del gödselmedel förs in i landet från länder som inte har motsvarande skatt och när svensk slutkonsument utan att punktskatt erläggs. Sådan införsel sker från Danmark, Polen och Baltikum. Den totala punktskatt som skulle ha utgått på en lastbilslast med gödsel motsvarar ca 20 000 kr. En stor jordbrukare kan köpa flera lastbilslaster

under ett år. Gällande regelsystem innebär i dessa fall att köparen ska vara registrerad i Sverige som mottagare och användare och stå för skattebetalningen. Utredningar har hittills gjorts i ett tjugotal fall som identifierats via danska försäljare. Dessa fall har lett till punktskattehöjningar på ca 1–1,5 mnkr (ca 50 000–70 000 kr per köpare).

Hur stora volymer det rör sig om totalt sett är oklart. Några dramatiskt stora belopp är det troligen inte fråga om. Men smugglingen är störande från konkurrenssynpunkt. Skatteförvaltningen genomför för närvarande en riktad kontroll för att få problem-bilden klarlagd. Det kan bli aktuellt att verka för förändringar i regelverket.

En liknande problematik fanns tidigare med svenska reklam-skatten och reklamtrycksaker som trycktes upp i Danmark för svenska marknaden. Skatten på reklamtrycksaker avskaffades 1999 på grund av tillämpningsproblem och svårigheter att kontrollera skatten.

Samma principiella problem som Sverige har med gödselskatten går igen i andra länder som har egna nationella punktskatter. Till exempel har Danmark problem med emballageskatten och in-smuggling av coca-cola. Tyskland har kaffeskatt och insmuggling av kaffe från Italien.

5.4.5 Underlåtenhet att deklarerera spelvinst som svensk gjort i utlandet

Spelverksamheten är hårt reglerad med spelmonopol i de flesta europeiska länder. I Sverige regleras spel och lotterier i lotterilagen. Kontroll och tillståndsgivning sköts av Lotteriinspektionen. Lagen innehåller ett förbud mot att främja utländsk spel- och lotteriverksamhet.

I Sverige omsätter lagligt spel ca 32 mdkr per år. Svenska Spel, ATG och Binglotto har tillsammans 85 procent av marknaden. Statskassans intäkter från spelverksamhet består av dels lotteri- och spelskatt, dels inkomstskatt eller inleverans av överskott från den som handhar spelet. Lotteri- och spelskatten inbringar ca 1,3 mdkr per år. Svenska Spels inleverans av överskott ligger på 2–3 mdkr per år.

Det är inte förbjudet att som enskild person delta i utländska lotterier m.m. (t.ex. via de möjligheter som erbjuds på Internet).

Men om en person med hemvist i Sverige har turen att få en vinst på 100 kr eller mer på utländskt lotteri ska denna vinst med de regler som finns idag deklarerars och betalas skatt på i Sverige (som inkomst av kapital). Kontrollmöjligheterna är små och man kan utgå från att eventuella sådan vinster inte deklarerars. Hittills har de belopp som går förlorade på grund av skattefel i anslutning till utländska spelvinster sannolikt inte varit så stora. Men risken för skattefel ökar i takt med att nya spelmöjligheter erbjuds via Internet. Därtill kommer att omfattande spel i utlandet inkräktar på den svenska spelmarknaden och kan leda till lägre överskott hos de svenska spelaktörerna.

Efter enkäter har Svenska Spel uppskattat att 1 procent av befolkningen har provat spel på Internet, 24 procent kan tänka sig göra det, 26 procent är tveksamma medan 49 % säger helt nej.

Inställningen till att spela på Internet

har provat på	1%
kan tänka sig	24%
är tveksamma	26%
kan inte tänka sig	49%

Enligt tidningsuppgifter uppskattar Svenska Spel att runt en miljard kr om året satsas av svenska nätspelare och att hälften av pengarna försvinner utomlands. Det internt svenska Internetspelet har hittills handhafts av Svenska Spel och ATG efter ett tillfälligt godkännande för testverksamhet. Nyligen har detta godkännande förlängts och tillfälligt tillstånd har också getts till folkrörelsernas lotteriverksamhet.

Konsultföretaget Bear Sterns har sammanställt en rapport om "E-gaming". De uppskattar att det år 2000 fanns ca 250 bolag som stod för ca 650 hemsidor avseende Internetspel. Under förutsättningen att spelet ökar i den takt det skett hittills kommer omsättningen globalt att uppgå till 30 miljarder kr under 2002.

OECD har påbörjat utredningar inom spelområdet.¹⁰ Man har till vissa medlemsländer skickat ut frågepaket om aktuell lagstiftning, frågor om hur länderna uppfattar problemet, hur den offentliga tillsynen är ordnad etc. Den genomförda utredningen verkar hittills främst ha utmynnat i ett ställningstagande att det behövs

¹⁰ Working Party 9 som bl.a. ser på elektronisk handel.

mer analys, att samarbetet bör öka med den organisation som samordnar tillsynsorganen (GREF, Gaming Regulators European Forum) och att det också bör bildas ett motsvarande internationellt forum inom skatteområdet.

EU-rätten är i allmänhet mot monopol eftersom monopol anses strida mot rätten om fri rörlighet. Men frågan om spel har många dimensioner t.ex. att lätt tillgängliga spel kan leda till ökat spelberoende. Inslagen av illegal verksamhet i denna bransch är en annan fråga. EU:s inställning kan karaktäriseras som att man avvaktar arbetet inom OECD.

Danmark är det nordiska land som funderat mest på hur man ska förhålla sig till spel på Internet. Våren 2001 har en omfattande strategi lagts fram från Skatteministeriet. Denna innehåller mycket långtgående förslag om att blockera Internetsajter och betalningstransaktioner för att skydda de danska spelmonopolen.

Internetspelet består både av virtuella casinon och vadslagning via nätet. Internet-casinona drivs ofta från de västindiska öarna eller från USA. De har ofta koppling till verkliga och välkända casinon. De stora spel och vadslagningssajterna finns på Malta, Australien och vissa västindiska öar. De har verksamhet mot ett flertal europeiska länder och man väljer språk och område på den första sidan. Väljer man Sverige kan man sedan spela dels på internationella matcher men kanske framförallt på svenska matcher och evenemang (t.ex. på den för Malta något ovanliga sporten bandy).

6 Riskområden inom mervärdesbeskattningen

6.1 Inledande översikt

När den inre marknaden infördes upphörde tullens gränskontroll och tullformaliteter vid gränsöverskridande varuhandel inom EU. Samtidigt upprättades det som kallas övergångsordningen för mervärdesskatt. Denna ordning innebär att vid handel mellan medlemsstaterna så ska fortfarande gälla att mervärdesskatt tas ut med den skattesats som gäller i destinationslandet. Detta uppnås genom att säljaren skattebefrias för varor som levereras till annan medlemsstat medan köparen i andra landet för på moms med den momsskattesats som gäller där. Moms tas således liksom tidigare ut på varor i det land där de konsumeras. Övergångsordningen för mervärdesskatt skapar i sig möjlighet till bedrägerier eftersom det handlas med varor utan att mervärdesskatt har erlagts. Det gör att det finns starka incitament att avleda dessa varor så att skattebefrielsen permanentas – vilket ju aldrig var avsikten.

Avskaffandet av gränskontrollerna medförde att kontrollen av beskattningen måste ske på annat sätt. Den fysiska kontroll av varuflödena som tidigare ombesörjts av tullen ersattes av en redovisningskontroll hos skattemyndigheterna. Kontrollen av beskattningen av handeln mellan medlemsstaterna var tänkt att integreras med kontrollen av den inhemska mervärdesskatten. Integreringen har dock inte kunnat göras fullt ut. Istället har kontrollen av handeln mellan medlemsstaterna blivit en egen disciplin.

Avskaffandet av gränskontrollerna krävde samarbete mellan medlemsstaterna i en ny omfattning. I synnerhet behövde medlemsstaterna uppgifter från andra medlemsstater för skattekontrollen. Ska man kunna upprätthålla en redovisningskontroll behövs något slags underlag. Uppgifter om gemenskapsinterna transaktioner mellan näringsidkare i olika medlemsländer och uppgifter om momsregistreringsnummer (VAT-nr) för näringsidkare i andra medlemsländer erhålls via ett informationssystem för mer-

värdeskatt (VAT Information Exchange System; VIES) som är ett gemensamt datanätverk för medlemsländerna. Uppgift om de transaktioner som sker med varor hämtas in genom att de företag som säljer varorna lämnar en redovisning normalt en gång per kvartal. På kvartalsredovisningen specificerar företagen alla försäljningar som gjorts till andra medlemsstater under kvartalet. De företag man levererat till anges med VAT-nr och total försäljningssumma. Dessa redovisningar kan sedan användas för kontroll av att köparen tagit upp och redovisat moms på förvärvet.

Totalt finns inom EU 24 miljoner momsregistrerade näringsidkare varav drygt 800 000 i Sverige. Av företagen inom EU berörs 3 miljoner av EG-handel antingen som säljare eller köpare varav 60 000–80 000 i Sverige. Den interna EG-handeln omsätter drygt 8 000 mdkr.

För att utöva den kontroll som behövs av EG-handeln kan man i vissa lägen behöva ytterligare information om affärsförhållandena. Informationen om motparten i ett handelsförhållande finns ju i annan medlemsstat. För att kunna utbyta information inrättades därför sambandskontor (Central Liaison Office; CLO) samt VIES-systemet för informationsutbyte på momsområdet mellan EU:s medlemsstater. Det finns ett CLO i varje medlemsstat. Svenska CLO samarbetar och byter information med CLO i andra länder och andra behöriga myndigheter.

Gentemot tredje land gäller fortfarande principen att exporten är befriad från moms och att moms påförs vid införsel från tredje land. Tullen har ansvaret för att moms blir påförd vid import.

En mera ingående beskrivning av vilka underlag som finns för kontrollen av gränsöverskridande handel, hur uppgifterna kan användas och hur arbetet med kontrollen är organiserad återfinns i RSV Rapport 2002:1 "Kontrollinformation i utlandsfrågor".

Vi kommer i detta kapitel att försöka ge en överblick av de olika slag av oegentligheter som förekommer vid redovisning av moms i samband med utlandsrelaterade transaktioner. Kapitlet inleds med en jämförelse av momsuttaget i Sverige med andra länder. Sedan följer en kort beskrivning av hur det är tänkt att beskattningen ska gå till vid olika typer av internationell handel med varor och tjänster. Därefter beskrivs olika typer av skattefel.

Översiktligt kan skattefelen med internationell anknytning inom mervärdesbeskattningen hänföras till följande kategorier:

Gemenskapsintern handel:

- Karusellhandel.
- Övriga överträdelser av reglerna för gemenskapsintern handel bl.a. bilhandel, beaktande av omsättningströskeln m.m.

Handel med tredje land:

- Fiktiv export dvs. export som utan att ha belagts med moms avleds till svenska marknaden.
- Underskattad import dvs. varor och tjänster som kommer in i Sverige utan att bli korrekt belagda med moms.

Andra problemställningar:

- Elektronisk handel

Ett annat sätt att strukturera momsfusket (som kan kombineras med kategoriindelningen ovan) är efter vilken "grad" av momsfusk det är fråga om:

- viss moms blir betald i annat land än konsumtionslandet
- ingen moms blir betald i något land
- utbetalning/avlyft av moms som är obetald i tidigare led

Vi gör bedömningen att skattefelen med internationell anknytning vad avser mervärdesskatten uppgår till mellan 5 och 10 mdkr.

6.2 Mervärdesskatteuttaget i Sverige i jämförelse med andra länder

Miniminivån i EU för mervärdesskattesystemets standardskattesats eller normalskattesats är 15 procent, en nivå som för närvarande endast Luxemburg tillämpar. Det aritmetiska medelvärdet av normalskattesatserna uppgår till 19,4 procent. Om normalskattesatserna vägs med medlemsstaternas uppgifter om momsutbörden erhålles ett vägt medelvärde på 17,5 procent.

Tabell 33: Mervärdesskattesatser inom EU på vissa varor och tjänster den 1 maj 2001, procent

	Normal	Skattesats på					
	skattesats	livsmedel	vatten	läkemedel	person- transporter	böcker	hotell
Danmark	25	25	25	25	-/0	25	25
Sverige	25	12 / 25	25	25 / 0	6/0	25	12
Finland	22	17	22	8	8	8	8
Belgien	21	6 / 12 / 21	6	6 / 21	6/0/-	6	6/ -
Irland	20	0 / 12,5 / 20	-	0	-	0	12,5
Italien	20	4 / 10	10	10/ 20	-/10	4	10
Österrike	20	10	10	20	10	10	10
Frankrike	19,6	5,5 / 19,6	5,5	5,5 / 19,6	5,5	5,5/19,6	5,5
Nederländerna	19	6	6/19	6 / 19	- / 6	6	6
Grekland	18	8	8	8 / 18	8	4	8
Storbritannien	17,5	0	0 / 17,5	0 / 5/ 17,5	0	0	17,5
Portugal	17	5 / 12 / 17	5	5 / 17	5	5	5
Spanien	16	4 / 7	7	4 / 16	7	4	7
Tyskland	16	7 / 16	7	16	7 / 16	7	16
Luxemburg	15	3	3	3 / 15	- / 3	3	3
EU miniminivå	15						
Aritmetiskt- medelvärde	19,4						
Vägt medelvärde	17,5						

Anm. Där 0 eller ”-” anges är varan/tjänsten undantagen från skatteplikt. I 0-fallet får ingående skatt dras av.

Källa: RSV. Skattestatistisk Årsbok.

Vid sidan av den normala nivån kan medlemsländerna tillämpa en eller två reducerade skattesatser, dock inte lägre än fem procent på ett antal varor och tjänster. För vilka varor och tjänster som lägre skattesats får tillämpas specificeras närmare i en särskild bilaga till gemenskapens mervärdesskattedirektiv och omfattar t.ex. livsmedel, läkemedel, persontransporter, böcker, tidningar, entrébiljetter till olika föreställningar, hotell och camping, hälsovård och socialpolitik. De reducerade skattesatserna varierar mellan 5 procent och 12,5 med ett aritmetiskt genomsnitt på ca 8 procent.

Det förekommer även en s.k. superreducerad skattesats i vissa länder på mellan noll och fyra procent. Exempelvis Storbritannien tillämpar nollskattesats på ett flertal varor och tjänster, däribland

livsmedel, barnkläder och böcker. Nollskattesatser finns angivna i lagstiftningen för respektive länder. I Sverige gäller nollskattesats bl.a. för tryckning av medlems- och facktidningar och för recept-belagda mediciner.

Sverige har tillsammans med Danmark den högsta normala mervärdesskattesatsen bland EU-länderna, 25 procent. Sverige tillämpar dock i högre grad än Danmark reducerade skattesatser. Förutom i de nordiska länderna ligger den normala skattesatsen bland EU-länderna i intervallet 15–21 procent.

Inom OECD-länderna utanför EU varierar de generella skattesatserna kraftigt. Island och Norge har höga skattesatser (24,5 respektive 24 procent). Japan och Kanada tillämpar låga skattesatser (5 respektive 7 procent). USA saknar helt generell mervärdesskatt men delstaterna har försäljningsskatter som dock inte är utformade som skatt på mervärde. Australien har infört en generell mervärdesskatt på 10 procent fr.o.m. 1 juli år 2000.

6.3 Utlandstransaktionernas omfattning bland de svenska momsregistrerade företagen

Trafiken över de svenska gränserna är stor och ökande. Antalet transportmedel som passerade in eller ut över gränsen till Sverige var år 2000 mellan 13 och 14 miljoner och antalet resenärer 53 miljoner. Volymen är stadigt ökande.

Tabell 34: Gränsöverskridande trafik, antal enheter, miljoner.

	1998	1999	2000
<i>Transportmedel:</i>			
- gräns mot EU-land	6,5	6,4	7,0
- gräns mot tredje land	5,7	6,8	6,5
Summa	12,2	13,2	13,5
<i>Resande:</i>			
- gräns mot EU-land	32,1	29,7	29,7
- gräns mot tredje land	18,7	22,0	23,1
Summa	50,8	51,7	52,8

Källa: Tullverkets årsredovisning för år 2000.

Trafiken är till del privat och till del kommersiell. Vi övergår nu till en beskrivning av den kommersiella handeln i den del den avser handel över Sveriges gränser.

Inom EG finns 24 miljoner momsregistrerade näringsidkare. Av dessa återfinns drygt 8 000 000 eller 3,4 procent i Sverige. Sverige har i jämförelse med övriga länder många momsregistrerade. Anledningen är att i Sverige finns ingen omsättningströskel utan moms ska redovisas från första kronan vid yrkesmässig näringsverksamhet. De näringsidkare i Sverige som har omsättning under 1 mkr kan redovisa mervärdesskatten tillsammans med inkomstskatterna i den årliga inkomstdeklarationen. Det gör 437 000 av de momsregistrerade. Det separata momssystemet, där redovisning i normalfallet sker varje månad, omfattar 379 000 momsregistrerade. Det har diskuterats att ta bort redovisningen i inkomstdeklarationen och helt övergå till redovisning i skattedeklarationen eventuellt i kombination med en omsättningströskel. Det finns skäl för och emot. För just kontrollen av moms med internationell anknytning skulle en redovisning i skattedeklarationen vara en fördel.

Tabell 35: Antalet mervärdesskatteregistrerade i Sverige i augusti 2000

	Juridiska personer	Fysiska personer	Totalt
<i>I inkomstdeklaration (< 1 mkr i omsättning)</i>	48 870	387 825	436 695
<i>I skattedeklaration:</i>	274 211	104 358	378 569
- helårsredovisning	26 222	19	26 241
- omsättning mindre än 40 mkr	238 910	104 282	343 192
- omsättning över 40 mkr	9 079	57	9 136
Totalt	323 081	492 183	815 264

Mervärdesskatten inbringade år 2000 drygt 180 mdkr varav 5 mdkr hänförligt till redovisningen i inkomstdeklarationen (tabell 36), 150 mdkr redovisat i de periodiska skattedeklarationerna, 47 mdkr i tullmoms samt 20 mdkr i avlyft av statlig ingående moms (detta avlyft sker i separat redovisning).

Tabell 36: Redovisning av mervärdesskatt år 2000 efter typ av redovisning.

Redovisningstyp	Moms netto mdkr
<i>I inkomstdeklaration (< 1 mkr i omsättning)</i>	5
<i>I skattedeklaration:</i>	150
- helårsredovisning	0,2
- omsättning mindre än 40 mkr	72
- omsättning över 40 mkr	78
<i>Tillkommer tullmoms</i>	47
<i>Avgår avlyft statlig moms</i>	-20
Totalt	183

Mervärdesskatten är en flerledskatt där moms påförs på bruttoförsäljningsvärdet i varje led samtidigt som den moms företaget betalade på sina inköp dras av. På så sätt blir mervärdesskatt påförd det mervärde, "förädlingsvärde", som skapas i varje produktionsled. Tabellen nedan är avsedd att illustrera detta förhållande. Den sammanlagda utgående momsen på bruttoomsättningen uppgår till 1 032 mdkr varav 853 mdkr på inhemsk omsättning och 179 mdkr moms som påförts vid införsel till Sverige. Från detta belopp dras av 850 mdkr för gjorda inköp vilket resulterar i ett nettobelopp för momsen på drygt 180 mdkr.

Tabell 37: Redovisning av mervärdesskatt år 2000 efter typ av omsättning.

Typ av omsättning	Moms mdkr
Moms på omsättning inom Sverige	853
Moms på varuförvärv från EG	114
Moms på varuförvärv från tredje land (tullmoms)	47
Moms på tjänsteförvärv från utlandet	18
Avdragsgill ingående moms	-850
Totalt	183

De 179 mdkr i moms som påförts vid införseln till Sverige fördelar sig på 114 mdkr på varuförvärv från EG, 47 mdkr i varuförvärv från tredje land och 18 mdkr för tjänsteförvärv från utlandet. Vi tittar nu närmare på dessa utlandskopplingar i de svenska företagens momsredovisning. Vi studerar hur många företag som köper in varor och tjänster från utlandet samt hur många som säljer varor och tjänster till utlandet. Statistiken i tabell 38 bygger på de uppgifter som redovisas i skattedeklarationen och omfattar således inte de allra minsta företagen som redovisar momsen i inkomstdeklarationen. Vad gäller import av varor från tredje land är uppgifterna hämtade från Tullverket.

Tabell 38: Redovisning av inköp till och försäljning från Sverige av varor och tjänster för de företag som redovisar moms i skattekunde-
deklarationen. Verksamhetsåret 2000.

Införsel/utförsel Varor/tjänster	Antal berörda företag i Sverige		Antal redovisningar i skattedekl./tulldekl. totalt under ett år	Leverans- värde mdkr	Utgående moms i Sverige mdkr
	någon gång under året	genomsnitt per månad			
Momspliktiga förvärv till Sverige:					
Varor:					
- från andra EG-länder	45 400	26 200	315 000	464	114
- från tredje land	40 000	..	1 465 000	229	47
Tjänster:					
från utlandet (EG+tredje land) för vilka förvärvande företaget själv ska ta upp moms	9 200	4 100	50 000	74 ¹	18
Försäljning av varor från Sverige:					
Varor:					
- till företag i andra EG-länder	24 800	13 200	158 000	425	-
- överföring av varor till filial el. likn. i annat EG-land	4 200	900	11 000	56	-
- export till tredje land	33 800	16 500	198 000/(2,2 miljoner)	510 (350) ²	-
Tjänster:					
till utlandet (EG+tredje land) för vilket beskattningen inte sker i Sverige	20 000	8 600	103 000	208	-

1) Schablonberäknat utifrån redovisad moms (regkod 36) under antagandet att skattesatsen är 25%

2) Siffror inom parentes enligt exportanmälningar till Tullverket.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt samt Tullverket och SCB.

Vi tittar först på de *varor och tjänster som förs in till Sverige* och där moms ska påföras. Ca 45 000 företag redovisar någon gång under ett år inköp av varor från annat EG-land. Det sammanlagda värdet av inköpen uppgår enligt redovisningen i skattedeklarationen till 464 mdkr och den moms som företagen påför 114 mdkr. Ca 40 000 importörer för enligt Tullverkets statistik in varor från tredje land och leveransvärdet kan beräknas till 229 mdkr och den påförda tullmomsen till 47 mdkr. Antalet importtillfällen från tredje land är

hela 1,5 miljoner vilket innebär i genomsnitt 37 importdeklarationer per importör och år. För vissa tjänster som tillhandahålls från utlandet (både EG och tredje land) ska köparen i Sverige, om han är näringsidkare, redovisa mervärdesskatt på tjänsteförvärvet i sin deklaration. Sådant tjänsteförvärv redovisas av 9 000 företag, värdet av förvärven kan beräknas till 74 mdkr och den påförda moms till 18 mdkr.

Det har också intresse att studera *försäljningen av varor och tjänster från Sverige*. Eftersom mervärdesskatten följer destinationsprincipen ska inte mervärdesskatt påföras i Sverige utan värdet av sådana försäljningar är undantagna från svensk mervärdesskatt. Ca 25 000 företag i Sverige säljer varor till andra EG-länder till ett sammanlagt värde på drygt 400 mdkr. Ca 34 000 exporterar varor till tredje land till ett leveransvärde på ca 500 mdkr.¹ Ca 20 000 företag säljer tjänster till utlandet till ett deklarerat värde av drygt 200 mdkr.

6.4 Reglerna för hantering av moms vid gränsöverskridande handel med varor och tjänster

Principen är att mervärdesskatt ska tas ut i destinationslandet dvs. i det land där varan konsumeras. Principen låter ju enkel men för att praktiskt uppnå målet om skatt i konsumtionslandet krävs tämligen komplicerade regler och förfaranden. Det finns också vissa undantag från huvudprincipen. Vid tjänster sker momsbeskattning enligt flera olika principer beroende på vilken tjänst som avses. Utgångspunkt för den beskrivning som görs nedan av reglerna för hantering av moms på varor och tjänster är de regler som vanligen gäller. Det finns vissa undantag men de berörs inte här.

6.4.1 Företag säljer till företag (s.k. B2B – business to business)

När försäljning av vara sker till en momsskyldig näringsidkare i Sverige spelar det ingen roll vilket land försäljningen sker från. Beskattningen ska i alla dessa fall ske i Sverige om varan förs hit till landet. Det är den svenska köparen (näringsidkaren) som ska redo-

¹ Värdet av exporten av varor till tredje land är 150 mdkr högre i skattedeklarationen än enligt tullens exportstatistik som bygger på exportanmälningar. Skillnaden kommenteras längre fram i rapporten

visa momsens på varuförvärvet. När köparen betalar momsens talar man om "förvärvsbeskattning" eller "omvänd skattskyldighet" (eng. "reversed charges") eftersom den som görs skattskyldig är det förvärvande företaget och inte säljaren vilket är det som normalt gäller. Vid köp av tjänster sker beskattning antingen i det land säljaren finns i eller i det land köparen finns i beroende på vilken tjänst som avses.

Varor

När ett svenskt företag köper varor av ett företag i annat EG-land är det köparen som ska redovisa mervärdesskatten på förvärvet här i Sverige dvs. han förvärvsbeskattas. Redovisningen görs i den månatliga skattedeklarationen eller för mindre företag i den årliga inkomstdeklarationen.

När ett svenskt företag köper varor från tredje land är huvudregeln att momsens ska tas ut i samband med importen. I detta fall sker redovisningen till Tullverket.

Tjänster

När en svensk näringsidkare köper en tjänst av företag i utlandet är hanteringen av moms beroende av vilken tjänst som avses. Nedan följer förklaring till hur ett axplock av tjänster beskattas.

För vissa i lagen uppräknade tjänster gäller alltid att det är den svenska köparen som ska betala momsens på den köpta tjänsten. Detta gäller både i fallet när säljaren finns i ett EG-land och när säljaren finns i tredje land. Dessa tjänster kan sägas karaktäriseras av att de lätt kan tillhandahållas (och flyttas runt) utanför Sveriges gränser (inklusive rymden) men nyttan av tjänsten tillgodosöks i Sverige. Till denna typ av tjänster räknas bl.a.

- upplåtelse och överlåtelse av rättigheter
- reklamtjänster
- informationstjänster
- telekommunikationstjänster
- tillhandahållande av digitaliserade varor (dvs. sådant som normalt säljs i fysisk form men kan tillhandahållas t.ex. on-line i digitaliserad form, exempelvis musik, filmer, böcker, pornografi, standardprogram etc.).

Tjänster avseende fastighet t.ex. byggtjänster beskattas i det land fastigheten är belägen. Vid denna typ av tjänster är säljaren idag skattskyldig och någon förvärvsbeskattning kan inte komma ifråga i Sverige.

Diverse tjänster såsom kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrottsliga, underhållnings-, utbildnings- och vetenskapliga aktiviteter beskattas i det land tjänsten utförs i. Detta innebär att en idrottare som kommer till Sverige och erhåller betalning för sitt framträdande är skattskyldig till moms här i landet. Även vid denna typ av tjänster är idag säljaren skattskyldig.

Vid varutransporter mellan EG-länder sker beskattning i det land köparen är registrerad om köparen återoplat sitt momsregistreringsnummer. Har detta återopande skett är köparen skattskyldig för momsen. Sker varutransport till land utanför EG har den omsatts utom landet om transporten till viss del sker i utlandet.

Vissa övriga tjänster såsom serveringstjänster beskattas i det land säljaren är registrerad eller har sin fasta adress.

Från sommaren 2002 träder ändring av lagstiftningen i kraft som innebär att momsen, på motsvarande sätt som för bl.a. tjänster av konsult- eller Onlinekaraktär samt varutransporter, kan betalas av det förvärvande företaget i Sverige när tjänsten omsatts i Sverige. Exempel på sådana tjänster är fastighetstjänster och s.k. kulturella tjänster. Detta gäller endast om säljaren är en utländsk företagare och köparen är registrerad till moms i Sverige. Är den svenska köparen inte registrerad till mervärdesskatt stannar betalningsskyldigheten kvar hos den utländske företagaren och han måste registrera sig till mervärdesskatt i Sverige. Detta betyder att omvänd skattskyldighet inte ska tillämpas när det förvärvande företaget endast bedriver verksamhet som är helt undantagen från mervärdesskatt såsom t.ex. sjukvård, social omsorg, viss utbildningsverksamhet eller är en skattebefriad allmännyttig förening.

I den nya ändringen av lagen finns också bestämmelser om att det ska framgå av fakturan när förvärvaren är skattskyldig. På fakturan ska anges såväl den skattskyldige förvärvarens som säljarens registreringsnummer vid de tillfällen köparen är skattskyldig. Denna regel har tillkommit för att säljaren ska förvissa sig om att den han säljer till verkligen är momsregistrerad.

De nya reglerna om utvidgning av den omvända skattskyldigheten underlättar kontrollen genom att de företag som ska

beskattas redan finns i Sverige och att man vid problem inte längre behöver tillgripa handräckning från annat land.

6.4.2 Företag säljer till privatperson (s.k. B2C – business to consumer)

Varor

Om en privatperson i Sverige köper vara från annat EG-land beskattas som huvudregel varan i säljarlandet. Detta gäller dock inte nya transportmedel såsom bilar och båtar som alltid beskattas i destinationslandet. Reglerna om distansförsäljning kan dock komma ifråga. Med distansförsäljning avses försäljning av en vara som avsänds eller transporteras av säljaren (eller för dennes räkning) från ett EG-land till ett annat. Exempel på distansförsäljning är postorderförsäljning och s.k. teleshopping. Regelsystemet kallas därför också ibland för "postorderregeln". Vid distansförsäljning tillämpas konsumtionslandsprincipen först när säljarens omsättning i Sverige överstigit den s.k. omsättningströskeln som är 320 000 SEK. Understiger säljarens omsättning i Sverige 320 000 kr betalar han inte moms i Sverige utan i sitt hemland. När omsättningströskeln överskridits måste den utländske säljaren registrera sig i Sverige och ta ut svensk moms på sin försäljning här och lämna skattedeklaration i Sverige.²

När en privatperson köper en vara från tredje land tas moms ut av Tullverket i samband med importen.

Tjänster

Vid majoriteten av tjänster som säljs till privatperson sker beskattning i enlighet med de regler som gäller för företag ovan. Vissa undantag finns dock.

Inom EG gäller ursprungsprincipen när tjänster av den konsult- eller online-karaktär som nämnts ovan säljs direkt till privatperson. Momsen ska i dessa fall betalas i den medlemsstat varifrån tjänsten tillhandahålls. Finns säljaren i t.ex. Tyskland och köparen är en svensk privatperson ska moms betalas av säljaren i Tyskland med

² Särskilda regler gäller om varan är alkohol eller tobak.

den momsskattesats som gäller i Tyskland (normalskattesats 16 %).

Tillhandahålls tjänsterna av företag i tredje land och förvärvaren är privatperson i Sverige gäller däremot destinationsprincipen vilket innebär att tillhandahållaren i tredje land blir skattskyldig och ska betala moms här i Sverige. Företag i tredje land kan dock etablera sig i valfritt EG-land. Om tjänst tillhandahålls därifrån mot privatpersoner inom EG betalas moms i etableringslandet inom EG. Ett exempel är utomeuropeiska telefonbolag som antingen kan välja att etablera sig i alla de medlemsstater där det finns kunder eller välja registrering endast i ett EG-land och där betala moms för hela tjänsteförsäljningen till konsumenter i medlemsstaterna. Medlemsstater med låg momsskattesats kan förmodas tillhöra de mer populära etableringsländerna för säljare av denna typ av tjänster från tredje land.

En varutransport mellan EG-länder som säljs till en privatperson beskattas i det land säljaren är registrerad. Sålunda finns ingen möjlighet i dessa fall till att flytta över beskattningen till köparens hemland.

6.5 Riskområden och skattefel vid gränsöverskridande aktiviteter och transaktioner

6.5.1 Storleken på momsfusket med internationell anknytning

EU:s budget finansieras till del av en momsbasead avgift. Den momsbaseade avgiften finansierade 36 procent av budgeten år 2000. Det är den redovisade momsskattebasen som är utgångspunkt för avgiften. Detta innebär att momsfusket har betydelse för hur hög avgiftssatsen behöver sättas. Om fusket varierar mellan länderna innebär det också att avgiftsuttaget blir orättvist fördelat mellan länderna. Med hänsyn till EU-avgiften har EU-kommissionen intresse av storleken på momsfusket totalt sett – både det nationella fusket och det som innebär överträdelser av bestämmelserna om gemenskapsintern handel och annat gränsöverskridande momsbruk. I en särskild rapport har EU:s revisionsrätt intresserat sig för frågan om fuskets storlek och gjort bedömningen att det finns en avvikelse mellan de momsintäkter som teoretiskt kan beräknas på grundval av makroekonomiska siffror och de moms-

intäkter som faktiskt uppbärs.³ Metoden där jämförelsen görs med verklig momsutbetalning innebär att man fångar upp både oredovisad moms på svart produktion och rena momsbedrägerier. Avvikelsen beräknades för medlemsstaterna ihop vara över 600 mdkr vilket utgör 21 procent av medlemsstaternas momsintäkter. Beräkningen har ifrågasatts men den ger en antydning om att det skulle kunna vara fråga om mycket stora belopp.

En motsvarande beräkning för Sverige av skillnaden mellan teoretiskt beräknad moms utifrån nationalräkenskaperna och faktisk uppburen moms gjordes av Åke Tengblad i anslutning till utvärderingen av skattereformen i början av 1990-talet.⁴ För perioden 1980–1991 motsvarade skillnaden i snitt ca 13 procent av momsintäkterna. Av Tengblads beräkningar i övrigt kan man indirekt sluta sig till att momsen på svart produktivt arbete svarade för drygt 10 procentenheter av differensen. Detta innebär att andra typer av momsfusk, utan koppling till svartarbete, skulle svara för mellan 2 och 3 procentenheter eller med de förhållanden som gällde i början av 1990-talet ca 3 mdkr.

Beräkningarna är gjorda före Sveriges inträde i gemenskapen och det finns en känsla av att oegentligheterna har ökat därefter. Om vi som en nedre gräns antar att andelen momsfusk utan koppling till produktivt arbete fortfarande skulle ligga kvar på mellan 2–3 procent av momsintäkterna motsvarar detta år 2000 mellan 4 och 5 mdkr. Om vi å andra sidan som räkneövning antar att det svenska momsundandragandet idag skulle ha ökat så mycket att det motsvarar den moms-differens på 21 procent, som revisionsrätten kommit fram till i snitt för medlemsstaterna, blir det helt andra nivåer. Den del av skattefelet för momsen som inte avser svartarbete hamnar då på 10–15 mdkr.⁵ I värdet ingår både "nationella" bedrägerier och sådana där man utnyttjar luckor i kontrollen av gränsöverskridande handel. Hur stor andel som skulle kunna tänkas ha internationella kopplingar går inte att sluta sig till.

³ EU-kommissionens rapport KOM(2000)28slutlig (Revisionsrättens särskilda rapport nr 9/98).

⁴ Åke Tengblad. Århundradets skattereform. Beräkning av svart ekonomi och skatteundandragandet i Sverige 1980–1991 (1994).

⁵ En moms-diskrepans på 21 procent skulle för Sverige år 2000 motsvara ett värde på 38 mdkr. Del av detta skattefel är hänförligt till svart produktivt arbete i Sverige. Om svartarbetet antas motsvara 4 procent av BNP kan momsundandragandet utan koppling till produktivt arbete beräknas motsvara 15 mdkr. Om svartarbetet istället antas ligga på 5 procent blir residualen för andra skattefel avseende moms kring 11–12 mdkr. Då ingår både "nationella" bedrägerier och sådana där man utnyttjar luckor i kontrollen av gränsöverskridande handel.

Beräkningen ovan kan karaktäriseras som ett bollande med siffror och vi har svårt att bedöma tillförlitligheten genom att det är fråga om indirekta mätningar i stora statistiksystem och eventuella kvalitetsbrister kan få stor inverkan. En mera direkt mätning av momsfusket med internationella kopplingar har gjorts i Tullverkets mörkertalsundersökning 1999 för tredje landstrafiken. Undersökningen har omfattat både den kommersiella importen och resandetrafik.⁶ Mätningarna har avsett den trafik som passerat via tullstationer/anstalter av olika slag. I mörkertalsundersökningen skattades uppbördsfelet för moms i anslutning till tredjelands- trafik till drygt 3 mdkr fördelat på 2 mdkr för kommersiell trafik och 1 mdkr för "övriga flöden" främst passagerartrafik.

Tabell: 39 Skattat uppbördsfel vad avser handel med tredje land för 1999 enligt Tullverkets mörkertalsundersökning, milj. kr.

	Kommersiellt gods	Övriga flöden (resandetrafik)	Summa tredje land
Tull	449	177	626
Moms	1 940	1 337	3 277
Punktskatter	1	678	679
Summa	2 390	2 192	4 582
Avgår upptäckt i tullens kontroll	-405	-44	-449
Uppbördsfel	1 985	2 148	4 133

	Kommersiellt gods	Övriga flöden (resandetrafik)	Summa tredje land
Tull	449	177	626
Moms	1 940	1 337	3 277
Punktskatter	1	678	679
Summa	2 390	2 192	4 582
Avgår upptäckt i tullens kontroll	-405	-44	-449
Uppbördsfel	1 985	2 148	4 133

Tullverkets undersökning har inte omfattat insmuggling från tredje land som sker utan att passera tullanstalt. En bedömning är att den kommersiella delen av insmugglingen främst sker i anslutning till försändelser som passerar tullstationer.

⁶ Två undantag från ambitionen att täcka in hela tredjelandsimporten har gjorts av utredningstekniska skäl. Tredjelandsvaror som kommer från annat EU-land men som inte förtullats inom unionen har inte undersökts. Samma sak gäller för transiterade transporter från Norge via Sverige till annat EU-land.

Vad vet vi då om momsfusket i samband med den gemenskaps-interna handeln? En typ av fusk som skattemyndigheterna kartlagt är karusellhandeln. Det kända och belagda momsfusket i anslutning till svenska karuseller har uppgått till i storleksordningen 300–500 mnkr i snitt per år. Detta är det belagda fusket. Mörkertalet är svårt att bedöma.

Sammanfattningsvis gör vi bedömningen att skattefelet med internationell anknytning för momsens del uppgår till minst 5 mdkr. Och det kan vara fråga om så mycket som 10 mdkr.

Merparten av de företag som fuskar återfinns i olika register hos skattemyndigheten. Varför ställer fuskarna sig inte helt vid sidan av alla register hos myndigheter och kör hela verksamheten utan skatter överhuvudtaget? Det finns sådana non-filer-företag men i allmänhet ger det högre avkastning att på ytan, i kontakter med kunder, banker m.m. se ut som ett seriöst företag med VAT-nummer, fakturering m.m. Det finns mera pengar att hämta genom att vara med i systemen. Vissa bedrägerier går dessutom ut på likvidfusk som innebär att man får skattemyndigheterna att betala ut pengar endera till deklaranter eller den han samarbetar och har intressegemenskap med. Huvudnumret är dock i båda fallen att generera avdragsgill ingående mervärdesskatt. De avancerade bedragarna och deras rådgivare är väl bevandrade i skatte- och tullmyndigheternas rutiner och kontroller. De blir skickliga på att utnyttja luckorna genom att förfälska fakturor och dokument, använda falska VAT-nr eller helt enkelt vara som bortblästa när myndigheterna kommer dem på spåren. När myndigheterna täpper till en lucka i kontrollen eller ökar risken att fastna i en kontroll anpassar man sig genom att förfina eller byta metoder och använder sig av andra luckor. Det är därför skattemyndigheterna finner skattebrottslingarna dribblande runt i de system myndigheterna byggt upp för kontroll av handel med andra länder. Om brottsmisstanke uppstår i samband med skattemyndigheternas skattekontroller hanteras den frågan av polis/åklagare samt särskilda skattebrottsenheter inom skattemyndigheterna.

Nedan beskrivs olika typer av kända skattefel med internationell anknytning inom momsområdet. Beskrivningarna kan vara delvis överlappande.

6.5.2 Allmänt om SCAF:s kartläggningar av momsfusket inom EG

Det finns två skilda organ inom EU-kommissionen där arbetet med att bekämpa fusk inom mervärdesskatteområdet ingår. Det ena, OLAF, är EU:s egen bedrägerienhet som är direkt underställd kommissionen. OLAF har huvudansvaret för den operativa kampen mot fusket. Det andra organet, SCAF-kommittén, inom direktoratet för skatter och tullunion, tar mer sikte på administrativt samarbete och regelverk.

SCAF har tillsammans med medlemsstaterna gjort två omfattande undersökningar av momsbedrägerierna och metoderna för att bekämpa dem. De två undersökningarna omfattade ca 1000 ärenden som tillsammans uppgick till nästan 12 mdkr i faktiska förluster av momsintäkter. Den första undersökningen var en bred kartläggning av alla typer av momsundandraganden inklusive nationellt fusk. Den andra undersökningen fokuserade på fusk vid EG-handel. Den omfattade 290 kända fall (upptäckta under första halvåret 1998) med ett totalt momsfusket på över 4 mdkr.

Huvudslutsatsen i SCAF:s studier är att moms systemet är allvarligt påverkat av bedrägerier på alla plan. Det är vanligt med bedrägerier med olika varianter på temat att hålla nere utgående moms på försäljningar och gör falska avdrag för ingående moms. Den andra studien pekade på att det, vid sidan av denna typ av nationellt fusk, fanns ett växande problem med bedrägerier kopplat till gemenskapsintern och internationell handel. Skälet till dessa bedrägerier är skattefriheten vid intern EG-handel och vid export.

Karaktäristika på de fall SCAF gått igenom

I den andra SCAF-studien med fokus på fusk vid EG-handel har man försökt kartlägga vad som kännetecknar de inblandade företagen. Kartläggningen omfattar 290 fall från 14 olika medlemsstater. Bedrägerierna kan delas in i kategorierna:

- fågel fenixföretag
- karusellhandel
- bedrägerier i övrigt där gemenskapsinterna (verkliga eller fiktiva) transaktioner är inblandade

Det som karaktäriserar ett fenix-upplägg är att bedragarens aktiviteter äger rum under samma företagsnamn under begränsad tid. Det mest signifikanta draget är att bedragaren snabbt försvinner sedan han fått pengar utbetalda och innan skattemyndigheterna hinner spåra upp honom. Men han dyker förmodligen upp någon annanstans med en ny aktivitet...

Begreppet karusellhandel kännetecknas av inköp och försäljningar mellan en kedja av samverkande företag där ett av företagen finns i ett annat EU-land. Vid en av transaktionerna finns ett företag med kortvarig livslängd som inte uppfyller kravet att deklarera och betala moms. Senare i kedjan finns ett företag som får tillbaka ingående moms på en faktura avseende den moms som aldrig blev inbetald av det tidigare företaget i kedjan. Det är vanligt att karusellhandel och fenixföretag förekommer tillsammans.

Utöver karusellhandel och fenixföretag finns en rad andra exempel på brott mot regelsystemet för gemenskapsintern handel. Vi kommer att återkomma till detta när vi beskriver en del av det fusk som upptäckts i Sverige. Handel med begagnade bilar är exempel på en populär nisch hos fuskarna.

Företagen i SCAF:s kartläggning hade inga eller få anställda samtidigt som omsättningen var i hög.

Tabell 40: Antal anställda, omsättning och undandragen skatt vid gemenskapsintern handel i bedrägerifallen i SCAF:s andra studie

Antal anställda	Andel av de undersökta bedrägerierna
0	60%
1 - 5	21%
6 - 10	8%
11 - 50	6%
50 -	4%

Typ av bedrägeri	Genomsnittlig omsättning, mnkr	Genomsnittligt undandragen skatt, mnkr
Fenix-företag	69	10,3
Karusellhandel	154	21,5
Annat med utnyttjande av reglerna för gemenskapsintern handel	119	11,5
Alla	118	15,0
För Sverige		12,9

En fråga är om förbättrad registreringskontroll skulle kunna vara ett medel i kampen mot fusk. SCAF:s kartläggning visar att bedragarna i stor utsträckning är registrerade och att de i många fall också varit det under ganska lång tid. Mindre än 5 procent av de upptäckta bedragarna var oregistrerade. 29 procent hade varit registrerade i mer än fem år och 14 procent mer än tio år.

En mängd olika varutyper ingick bland bedrägerierna. De vanligaste var kontorsmaskiner, motorfordon, mobiltelefoner, datakomponenter och levande djur (Italien).

6.5.3 I Sverige upptäckta fall av internationellt momsusk

Momskaruseller

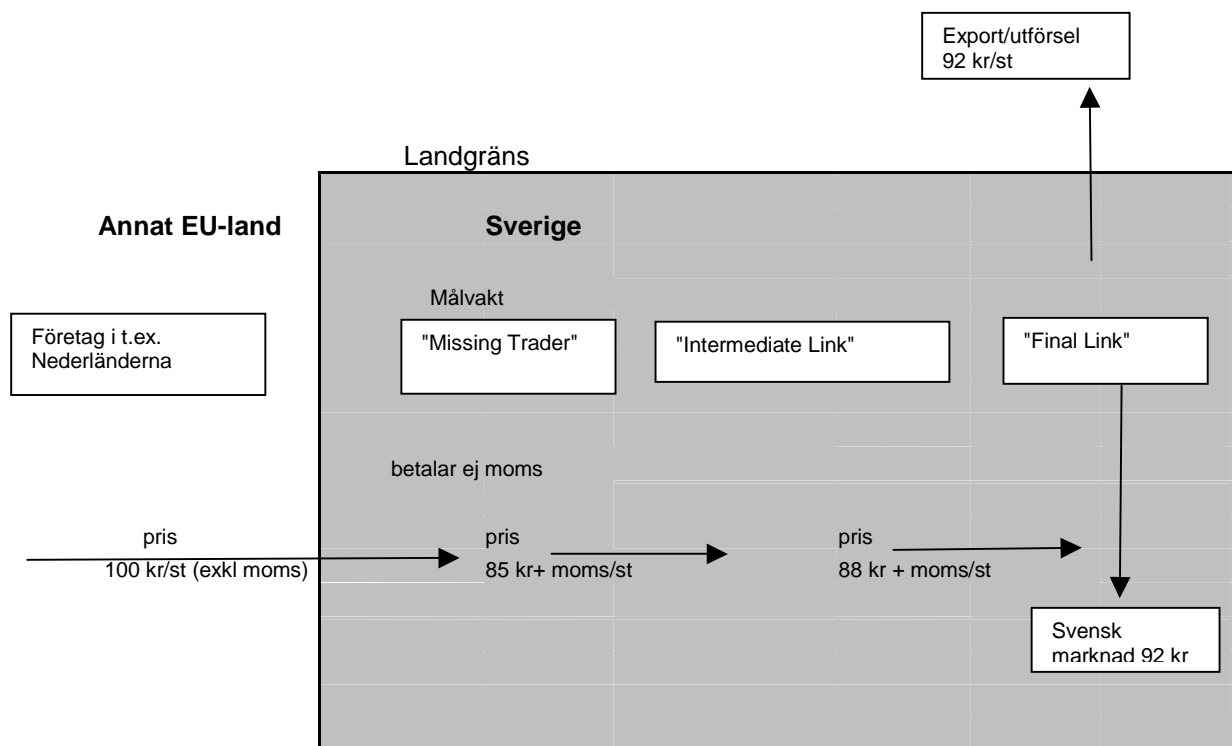
Användandet av karuseller har vuxit sedan den gemensamma marknaden infördes. En förutsättning för det som kallas karusellhandel är den ordning för gemenskapsintern handel som innebär att momsen vid varuförvärv från andra medlemsstater skjuts upp och tas ut först av köparen i destinationslandet.

Begreppet karusellhandel kännetecknas av frekventa inköp och försäljningar (verkliga eller fiktiva) mellan samverkande företag, där åtminstone ett av företagen finns i ett annat EU-land. Det eller de företag som påstås stå för införseln till Sverige byts kontinuerligt ut. Vinningen består i att svensk moms, som faktureras från införsel företagen (Missing traders), inte redovisas eller betalas in. Köparföretagen, som är mellanliggande bolag (Intermediate links), lyfter däremot av den debiterade momsen. I normalfallet baseras karusellhandeln av ett fakturaflöde över gränsen där det finns verkliga varor i cirkulation, eller inga varor alls i cirkulation eller varor

som cirkulerar i viss utsträckning. Undantaget för moms, antingen för leveranser till andra medlemsstater eller vid export, spelar en central roll i karuselluppläggen. Ett annat inslag är att åtminstone vid en av de ingående transaktionerna finns ett företag som inte uppfyller kravet att deklarerat och betala momsen.

Figuren nedan illustrerar hur ett karusellupplägg vanligen ser ut.

Figur 41: Karusellhandel principskiss



I exemplet säljs varorna till Sverige från ett företag i annat EG-land t.ex. Nederländerna. Varorna säljs från det holländska företaget utan moms till Missing Trader, som är ett dummyföretag som satts upp i Sverige. Dummyföretaget säljer i sin tur varorna vidare med moms till ett annat svenskbaserat företag (Intermediate Link). Det senare företaget drar av ingående moms i enlighet med fakturan från dummyföretaget. Dummyföretaget låter bli att redovisa och betala moms för sin försäljning (i exemplet $85 \text{ kr} * 25 \% = 21,25 \text{ kr}$ per enhet) och det är på så sätt som vinsten uppkommer vid karusellhandel. För att göra det svårare för skattemyndigheterna att utreda ett karusellhandelsupplägg finns ofta flera mellanbolag. Genom att sprida ut bolagen geografiskt i Sverige så att de registreras vid olika skattemyndigheter försvåras utredningsarbetet ytterligare. Mellanbolagen kan vara antingen riktiga, falska eller av fenixkaraktär. Hög omsättning men litet förädlingsvärde är karaktäristiskt för dessa faktureringar mellan företagen i en karusell.

Om företaget i slutet av kedjan (Final Link) fakturerar varorna, direkt eller indirekt, tillbaka till den ursprunglige säljaren talar man om äkta karusellhandel (hela varvet). Övriga upplägg kallas för oäkta karusellhandel. I de fall export är inblandad är det ofta fråga om fiktiv export där expordokumentet har förfalskats. Till oäkta karuseller kan också räknas vissa näraliggande företeelser, t.ex. skattefria förvärv av dyrbarare bilar eller obehörigt utnyttjande av annat företags VAT-nummer vid gemenskapsintern handel. Båda dessa företeelser kommer att kommenteras senare i detta kapitel.

Missing Trader-företaget företräds i allmänhet av en s.k. mål-vakt. Företagen har kort livslängd, oftast bara ett par månader. Det är dessutom ganska vanligt att de inte är inblandade i vare sig leveransen av varorna eller betalningen av dem. En närmare utredning av affärerna visar att de verkliga organisatörerna finns på helt andra ställen. Missing Trader-företagen är momsregistrerade men redovisar inte momsen på korrekt sätt. Metoden för att undvika momsredovisning är:

- helt uteblivna deklARATIONER
- deklARATIONER men omsättningen anges oriktigt till 0 kr
- helårsredovisning av momsen i självdeklARATION (lång efter-släpning så företaget hinner försvinna) trots att omsättningen överstiger 1 mkr som är gränsen för att få tillämpa denna metod.

Alla medlemsstater har drabbats av systematiska momsbedägerier i form av karusellhandel. Handeln har främst avsett varor med högt värde i förhållande till sin vikt. Skälet är att transport- och hanteringskostnaderna då kunnat minimeras. Karusellhandel i Sverige har främst omfattat handel med finguld, mobiltelefoner och datakomponenter. Men en spridning har kunnat noteras till andra varugrupper - bl.a. har skrot och malm blivit populärt. Erfarenheter utifrån Europa säger att karusellhandel också förekommer med tjänster.

I den kartläggning som gjorts av karusellhandeln i Sverige har man gått igenom kända, och i vart fall delvis utredda, karusellhandelsärenden från 1995 t.o.m. 1999.⁷ Den oredovisade momsen vid handeln med finguld uppgår för dessa till drygt 300 mkr, handeln med mobiltelefoner ca 650 mkr, handeln med datakomponenter till 150–200 mkr och karusellhandel med kläder och livsmedel till närmare 50 mkr. Det kända och belagda momsfuskets anslutning till svenska karuseller har således uppgått till i storleksordningen 300–500 mkr i snitt per år.

Frågan är hur stort mörkertalet kan vara. Det kan i sammanhanget nämnas att man vid ett kontrollprojekt i Stockholm gick in för att identifiera karuseller med stöd av olika selektionskriterier i kontrollunderlagen. Många av de företag som sorterades fram visade sig redan vara under utredning till följd av andra signaler t.ex. information från Finanspolisen, Tullverket m.fl. Detta skulle kunna vara ett tecken på att kontrollen haft en hög träffsäkerhet och att mörkertalen inte skulle vara dramatiskt stora. Utåt sett förefaller det som om karusellhandeln skulle ha kunnat minska något att döma av upptäckta fall. Men det finns också tecken på att uppläggen har utvecklats och förfinats för att försvåra upptäckt. Trepårtshandel blir t.ex. ett alltmer vanligt inslag i uppläggen. Likaså förekommer filialregistrerade och ombudsregistrerade bolag allt oftare. Allteftersom myndigheterna agerar anpassar sig motparten. Karusellhandel i Sverige genomförs på ett organiserat och genomtänkt sätt av professionella bedragare från både Sverige och utlandet. Vissa av de svenska ekobrottslingar som tidigare sysslat med karusellhandel har idag även gett sig in på bilinförsel där de etablerat samarbete med ekobrottslingar i andra länder.

Utredningar av karusellhandel går inte att göra isolerat med den information som kan fås fram inom de svenska skattemyndig-

⁷ Kontroll av karusellhandel inom momsområdet, delrapport. RSV rapport 2000:8

heterna. Inom Ekobrottsmyndigheten har bildats en nationell projektgrupp för att klara ut brottsutredningarna. Dessa brottsutredningar kräver särskilda kunskaper och kontaktnät. För att bli framgångsrika måste de genomföras i omedelbar anslutning till att brottet blir känt och helst omfatta hela kedjan av företag. För att bekämpa karusellerna samverkar flera myndigheter – Ekobrottsmyndigheten, skattemyndigheterna, Finanspolisen och Tullverket. Värdefull information kan också hämtas från banker och speditörsföretag. I underrättelsesdelen har det utvecklats ett informationsutbyte med polis- och skattemyndigheter i övriga EU-länder som berörs av karusellhandel.

Karusellhandel kan upptäckas på olika sätt. Skattemyndigheter kan få olika indikationer. Det kan vara att deklARATIONER uteblir, i samband med krav på återbetalning av moms, vid revisioner eller via de kvartalsredovisningar som ska lämnas av alla företag som säljer varor inom EU. I och med tillskapandet av den inre marknaden inrättades särskilda databaser i varje medlemsland. Dessa är sedan hopkopplade i ett gemensamt kommunikationssystem, VIES. VIES har tillkommit för att säkerställa att de momsfria varuleveranserna mellan medlemsländerna blir beskattade i slutändan. Till den nationella databasen ska företagen rapportera alla varuförsäljningar till momsregistrerade köpare i ett annat EU-land. Rapporteringen görs via kvartalsrapporter. Ett Missing Trader-företag identifieras i VIES genom att det inte redovisat de gemenskapsinterna förvärv som den utländske säljaren uppgett. Ett problem i sammanhanget är dock att de uppgifter som finns i VIES inte är helt aktuella genom att de avser transaktioner som inträffat minst 3–6 månader tillbaka i tiden. Det är inte alltid det går att identifiera ett Missing Trader-bolag via VIES-uppgifterna. Det finns exempel på fall där det finns dubbla Missing Trader-företag där det ena står för inköpen och det andra fakturerar, vilket försvårar identifikationen.

En annan viktig kanal för kunskap om karusellhandel är den kontrollinformation som kanaliseras via CLO hos RSV. Via CLO kan utbytas information med övriga EU-länder. Dels kan svenska CLO via de förfrågningar andra medlemsstater gör till Sverige eller via spontant översänd information få information om karusellhandel. Dels kan svenska skattemyndigheterna begära in information om misstänkt karusellhandel från andra länder.

Det förekommer också att branschorganisationer eller konkurrenter vänder sig till skattemyndigheterna för att lämna upplysningar om misstänkt karusellhandel.

Finanspolisens anmälningar från banker och andra finansinstitut som lämnas enligt lagen om penningtvätt kan också ge indikationer på att något är i görningen. Dessa uppgifter kan lämnas till Ekobrottsmyndigheten under förutsättning att det finns misstanke om brott bakom de anmälningar som lämnats till Finanspolisen. Information lämnas alltid till Ekobrottsmyndigheten om aktuella personer/bolag bakom transaktionerna är föremål för pågående förundersökning. Även iakttagelser och information vid Tullverket kan vara viktiga ingångar för att upptäcka och reda ut karusellhandel.

Hur kommer man då åt att beskatta vid konstaterad karusellhandel? De utredningar som gjordes vid mitten av 1990-talet ledde till beskattningsbeslut avseende Missing Trader-företagen för de gemenskapsinterna förvärv företagen inte redovisat. Metoden var enkel eftersom Missing Trader-företaget aldrig överklagade men å andra sidan ledde beskattningsbesluten i allmänhet inte till att några pengar blev inbetalda. Själva syftet med Missing Trader-företagen var ju just att både de och deras företrädare skulle sakna tillgångar. Numera har myndigheterna alltmer frångått denna metod och tillämpar istället en genomsyn. Genom att betona andra omständigheter, som beställningar samt leverans- och betalningsvägar, har man istället sökt lägga beskattningen i Intermediate Link eller Final Link-företaget där man menar att det gemenskapsinterna förvärvet i verkligheten gjorts. Utredning av karusellhandel är mycket komplicerad och resurskrävande. Hela kedjorna måste i allmänhet vara utredda om man ska nå framgång. Och utredningarna får inte dra ut på tiden.

Vissa länder har varit mer framgångsrika än andra på att utreda karusellhandel t.ex. Belgien, Nederländerna och Storbritannien. Gemensamt för Storbritannien och Nederländerna är att skattemyndigheterna har vissa polisiära befogenheter. Alla tre länderna har utvecklat system för informationsinsamling och analys. I Storbritannien är den vanligaste källan till avslöjande av karusellfusk användningen av s.k. informants, t.ex. konkurrenter, speditörer, betalningsförmedlare etc. I Belgien har man tillskapat en central avdelning för samarbete på momsområdet. Det består av tre kontor – det ena innehåller CLO-funktionen, det andra är ett kontor för att utreda karusellhandeln och det tredje handlägger utländska

företags momsbeskattning. CLO-kontoret i Belgien har också i uppgift att hålla en databas över karusellbedragare, att samla information från inhemska och utländska källor och att samarbeta med finanspolisen.

Bilinförsel

En typ av bedrägerier som ökat starkt i Sverige är att via målvaktsbolag köpa bilar momsfritt från andra medlemsstater, i första hand Tyskland och Danmark. Bilarna säljs sedan vidare till andra försäljare i Sverige. Dessa återförsäljare drar av ingående moms enligt faktura men målvaktsbolaget som stått för införseln till Sverige deklarerar inte moms på förvärvet. Det har också konstaterats fall där man låtsas att bilarna exporterats – medan de i själva verket stannat i landet.

Det har avslöjats en del svenskar som folkbokfört sig i Tyskland och levererar bilar i stor skala mot Sverige. Dessa personer redovisar inte inkomstskatt eller moms vare sig i Sverige eller Tyskland. Förmodligen bor de i realiteten i Sverige.

Det går som en röd tråd i leden mellan bilhandlarna att man skall handla med vinstmarginalbeskattade⁸ bilar. Detta är det förmånligaste ur momssynpunkt. För att få betala så lite moms som möjligt, används härvid alla möjliga metoder, inte minst bruket av falska fakturor. I ett flertal fall registreras bilarna i Sverige in på bulvaner för att de skall smittas av en privatperson för att sedan säljas in av denne till företaget, ofta till ett förhöjt inköpsvärde och reducerad vinstmarginalbeskattning.

Andra företeelser som observerats vid handel med begagnade fordon från andra länder är försäkringsbedrägerier, identitetsbyte på stulna fordon och att Sverige används som transitland för export av stulna fordon.

Införsel av bilar momsfritt på VAT-nr via målvaktsbolag

Bilinförseln avseende begagnade bilar från framförallt Tyskland ökade kraftigt under år 2000. Under år 2001 har skett en viss

⁸ Vinstmarginalbeskattning tillämpas när ett företag gör inköp från en privatperson. Vid vinstmarginalbeskattning tas utgående moms bara ut på skillnaden mellan det pris företaget säljer bilen vidare för och det pris som betalades till privatpersonen som företaget köpte in bilen från.

minskning. En orsak till minskningen finns att söka i den försämrade kronkursen. Men även den intensifierade kontrollen av företeelsen i samarbete med tyska myndigheter torde ha bidragit.

Det har allt oftare dykt upp målvaktsbolag över vilka bilinförseln bedrivs. Målvaktsbolagen har till syfte att ta emot bilar momsfritt för åtskilliga miljoner. De överlever max tre-fyra kvartalsperioder och herefter går företagen i konkurs. Någon moms redovisas aldrig. Det är inte alltid så lätt att reda ut vem som i själva verket står bakom bolagen. Vissa organiserade ligor är i dag kända. Svenska och tyska ekobrottslingar arbetar tillsammans och lurar både de svenska och tyska skattemyndigheterna på moms. Det finns svenska ekobrottslingar som har till syfte att för huvudmännen i den tyska delen av ligan köpa upp svenska målvaktsbolag.⁹ Via målvaktsbolagens VAT-nr levereras sedan bilar momsfritt till Sverige. Ofta säljs bilarna som levererats till svenska målvaktsbolag vidare till företag i mellanled. För att ytterligare öka lönsamheten i bedrägerierna görs bilarna i nästa steg om till vinstmarginalbeskattade bilar vid försäljningen till som synes seriösa företag i nästa led i Sverige. Som underlag för företaget i mellanledet finns inte någon faktura från målvaktsbolaget utan falska fakturor där bilarna påstås ha köpts upp av ett antal privat personer.

Det verkar vara så att organisationer satt i system att erbjuda svenska bilhandlare att köpa bilar via målvaktsbolag.

Vid handel via målvaktsbolag är det viktigt att kunna följa betalningsströmmarna, bilarnas identitet, vem som fysiskt sett bilarna levererats till, om kontant betalning föreligger och då vem som har betalt bilarna.

Leveranser avviker från påstådd destination

Vid kontroll har även konstaterats att det inte alltid är så att bilar som inhandlats på VAT-nr av svenska målvaktsbolag i själva verket levererats till Sverige. Förmodligen har bilarna i stället sålts svart på den tyska marknaden eller levererats svart till något annat land inom eller utom EU.

Vid ett tillslag mot ett bilföretag i Sverige visade sig bilarna häröra från ett företag i en annan medlemsstat som uppgivit att

⁹ Uppköpta målvaktsbolag används även för att inregistrera filialer till dessa i Tyskland som sedan används i olika upplägg (ej bilar) för att lura tyska skattemyndigheterna på moms.

bilarna exporterats till ett östland. Det har sedermera visat sig att detta förfaringssätt inte är en enstaka företeelse.

Tyska tjänstebilar görs om till vinstmarginalsbeskattade inköp från privatpersoner

För att uppnå vinstmarginalbeskattningseffekt vid redovisningen av exempelvis uppköp av ett antal tjänstebilar i Tyskland förekommer det även att bilarna innan försäljningsledet överlåtes på någon privatperson i Tyskland. Denne privatperson har i själva verket inte köpt bilen utan figurerar enbart som bulvan i Tyskland för att få en redovisning av bilen i försäljningsledet enligt reglerna för vinstmarginalbeskattning.

Stulna/lånade VAT-nr

Utredningar visar också på fall där det förekommer handel på andra företags VAT-nr utan deras vetskap. Detta visar hur oerhört viktigt det är inom VIES-systemet att kontrollen av handel på VAT-nr ses över.

Nya bilar görs om till begagnade via falska inköpsfakturer

Det förekommer att nya bilar upphandlas och på vägen till försäljning i Sverige görs om till begagnade bilar. Definitionen av ny bil är att den ska ha gått max 600 mil eller vara högst sex månader gammal. I Sverige är det inköpsfakturan som är avgörande för om en bil ska betraktas som ny eller begagnad. Om man väntar att sälja bilen i Sverige tills det förflutit sex månader från att bilen togs ut från fabriken och efter denna tidpunkt upprättar en ny falsk faktura, då får bilen automatiskt karaktären av en begagnad bil. Den falska fakturan kan härvid upprättas som om bilen ska vinstmarginalbeskattas varvid det kan skapas stora momsvinster vid momsredovisningen i Sverige. Vid användandet av dylika falska fakturer är det vanligt att fakturan har ett förhöjt inköpsvärde för att redovisa så lite moms som möjligt enligt reglerna för vinstmarginalbeskattning.

I de flesta EU-länder är det när bilen tas i bruk och inte inköpsfakturan som är avgörande för om bilen är ny eller begagnad. En

samordning av reglerna inom EU är här viktigt. Då inköpsfakturan är av stor vikt för att komma åt fusket med moms inom EU-handeln med bilar, vore det intressant att en diskussion förs inom EU om gemensamma regler för vilka handlingar som måste uppvisas vid inregistrering av en EU-bil. Vägverket skulle kunna samla in information som direkt skulle omöjliggöra en hel del av fusket. Men Vägverket hänvisar till att det inte är verkets uppgift att underlätta skattekontrollen och åberopar som argument att en diskrimineringsregel inom EU sätter stopp för uppvisande av köpehandling. Bil som köps in från annat EU-land ska inte behandlas annorlunda än om en bil handlas inom Sverige. Och för bil inköpt i Sverige behövs ju inte uppvisas någon köpefaktura vid in- och omregistrering. Denna bedömning förhindrar inte t.ex. Vägverkets tyska motsvarighet (TÜV) att samla in uppgifter som i Tyskland förhindrar det fusk vi har här.

Privatpersoners egna köp av nya transportmedel i annat EU-land svärkontrollerat

Enligt mervärdesskattelagen ska moms på nya transportmedel (bilar, motorcyklar, båtar och flygplan) alltid tas ut i det land där de stadigvarande ska användas. Det finns särskilda definitioner för när ett transportmedel räknas som nytt. En privatperson eller juridisk person som inte är skattskyldig till moms ska därför anmäla om han köpt ett nytt transportmedel i annat EU-land till Riksskatteverket, Särskilda skattekontoret.

En beskattning som bygger på privatpersoners uppgiftslämnande fungerar normalt inte utan kontroll. Kontrollen bygger på att säljaren i annat EU-land (som inte tar ut moms på grund av att köparen stadigvarande ska använda transportmedlet i Sverige) lämnar en kontrolluppgift, som via CLO i säljarlandet lämnas till svenska CLO. Detta uppgiftslämnande sker för närvarande i form av spontana kontrolluppgifter och fungerar tillfredsställande bara i ett fåtal länder. Sverige får f.n. sådana uppgifter från Danmark, Finland och England. För bilar och motorcyklar görs en stor andel av beskattningen med hjälp av uppgifter som hämtas från bilregistret. Även för flygplan finns möjligheten att kontrollera införseln via ett offentligt register.

Någon motsvarande möjlighet till registerkontroll finns inte när det gäller fritidsbåtar. Privatinförsel av båtar verkar vara ett område

som växer. Många båtar är mycket dyra. Detta kan antas göra det lockande att försöka undvika att betala moms. För den som väljer att betala den lägre momsen i annat EU-land torde möjligheterna att det upptäcks i Sverige vara mycket små. Men även för momsfria inköp från vissa länder är upptäcktsrisken mycket liten.

Det finns visst hopp att kontrollinformationen kan bli bättre med tiden. Sommaren 2001 har EU-kommissionen lagt fram förslag om ett strukturerat informationsutbyte utan föregående begäran i vissa risksektorer.¹⁰ Om förslaget går igenom kommer omsättningen av nya fordon att ingå i uppgiftslämnandet mellan medlemsstaterna på ett mer ordnat sätt i framtiden. Ett multilateralt avtal om informationsutbyte om nya transportmedel, som alla EU-länder kan ansluta sig till, har tagits fram i SCAC och har skickats ut till medlemsländerna.

Förvärvsmoms vid köp av vissa tjänster

Generellt sett är det svårare att upptäcka fusk med tjänster vid gemenskapsinterna transaktioner och tredje land. En orsak är att det för tjänster inte existerar något kontrollsystem motsvarande VIES eller tullprocedurerna för varorna. Men även om VIES på sikt skulle komma att utvidgas till att omfatta även EU-handel med tjänster kommer granskningen av handeln med tjänster att vara besvärligare beroende på att leveranser och priser är svårare att kontrollera än vid handel med varor.

Skattemyndigheten i Stockholm har i ett projekt försökt få fram kontrollvärda företag när det gäller förvärvsmoms på s.k. 5:7-tjänster dvs. tjänster som kan sägas ha karaktären av "intellektuella" tjänster eller konsulttjänster.¹¹ När sådana tjänster köps från utlandet finns normalt ingen moms med i fakturan. För att bevara konkurrensneutraliteten med tjänster köpta i Sverige gäller att den svenska köparen själv ska ta upp, redovisa och betala momsen på den köpta tjänsten från utlandet. Detta gäller både i fallet när säljaren finns i ett EG-land och när säljaren finns i tredje land.

För företag som bedriver verksamhet som fullt ut är skattepliktig gäller att förvärvsmoms ska påföras samtidigt som avdragsrätt

¹⁰ Förslag till Europaparlamentet och Rådets Förordning om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt. KOM (2001) 294 slutlig.

¹¹ Ett likartat projekt har genomförts i vid Skattemyndigheten i Västerås

föreligger för samma belopp. Upptäcks att man missat att påföra förvärvsmoms i dessa fall blir det därför fråga om nollbeslut.

Viss typ av verksamhet är däremot undantagen från skatteplikt bl.a. sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning, bank- och försäkringstjänster samt viss kulturverksamhet. Det är således ofta fråga om verksamhet som bedrivs av kommun, landsting, staten, olika institutioner eller större företag. Företag som producerar sådana tjänster i Sverige påförs inte någon utgående moms för denna del av produktionen men har inte heller avdragsrätt för ingående skatt för de inköp de gjort. I de fall tjänsten köpts i Sverige innebär detta att momsen betalas för köpet i enlighet med faktura från den svenska säljaren. För att motsvarande köp från utlandet ska bli lika behandlat måste förvärvsmoms tas upp av den svenske köparen.

I kontrollprojektet i Stockholm användes uppgifter från Riksbanken avseende utlandsbetalningar under 1999. För statistisk bedömning av betalningsbalansen hämtar Riksbanken in uppgifter om betalningar till och från Sverige som överstiger visst belopp. När projektet genomfördes var gränsen 75 000 kr (gränsen är sedan 1 juli 2000 höjd till 100 000 kr). Varje betalning åsätts en särskild riksbankskod som anger vad typ av förvärv som betalningen avser, exempelvis inköp av viss tjänst. Skatteförvaltningen kan, som tredjemansuppgift, inhämta uppgifter om betalningarna från Riksbanken.

Kontrollprojektet avgränsades till företag hänförliga till avdelning Region vid stockholmsmyndigheten vilket innebär merparten av företagen i stockholmsregionen med undantag av stora koncerner, finanssektorn och utländska företag. Via underlaget från Riksbanken sorterades fram ett sjuttiotal företag som bedömdes vara intressanta att titta vidare på. Av dessa har utredning beslutats i 56 fall. Då projektet avrapporterades var 51 utredningar avslutade. Resultatet för dessa var följande.

- 15 utredningar har lett till beloppsmässiga höjningar netto av momsen med nästan 2 mnkr.
- Skattetillägg har påförts i ett fall.
- Fyra företag har registrerats för moms.
- Sex beslut har fattats om förvärvsbeskattning med avdragsrätt (dvs. nollbeslut).
- En utredning har överlämnats till specialavdelningen för revision (misstänkt skalbolagshärva).
- Två spontana kontrolluppgifter har lämnats till annat land.

I ett vidare perspektiv är det viktiga med projektet i första hand andra aspekter än de beloppsmässiga. Projektet visar att det finns skattefel, medvetna eller oavsiktliga, även vid förvärvsbeskattningen av tjänster. Det har visat på en kontrollmetod för skrivbordsgranskning inom ett område som annars är svårkontrollerat. Riksbanksuppgifterna har visat sig värdefulla som kontrollunderlag. Ett antal intressanta frågeställningar har kommit upp. Projektet har identifierat ett informationsbehov hos företagen om reglerna för handel med tjänster – förvärvsbeskattningsreglerna är okända i många företag.

Elektronisk handel

I detta avsnitt kommer vi att behandla elektronisk handel relativt utförligt. Vi kommer att ta upp vad som avses med begreppet, hur beskattningen ska gå till och vilka specifika kontrollproblem som finns och slutligen göra en bedömning av skattefelet i dagsläget. Genomgången har relevans inte bara för mervärdesskatten utan även i vissa delar för kontroll och skattefel i anslutning till inkomstbeskattningen och för punktskatterna.

Vad avses med elektronisk handel?

Elektronisk handel är egentligen inget annat än ett nytt medium som säljare och köpare kan använda för att marknadsföra sina produkter, göra upp affärer och i vissa fall även leverera produkterna. På så sätt är det mer en teknisk fråga än en rent internationell skattefråga. Men i och med att den elektroniska handeln i regel är gränslös och därför kan driva på den internationella handeln, blir den av intresse att studera i form av en internationell skattefråga. Handels speciella karaktär ger också upphov till en del kontrollproblem, som accentueras av att flera länder är inblandade.

Det finns ingen entydig definition på vad som egentligen räknas som elektronisk handel. En del begränsar uttrycket till att endast avse transaktioner där både beställning, betalning och leverans sker via Internet. Andra inkluderar även försäljning av fysiska produkter, så länge som beställningen sker via Internet. Elektronisk handel behöver egentligen inte ens gå via Internet. Den dominerande delen av den elektroniska handeln idag sker mellan företag, och då är det

ganska vanligt att använda andra elektroniska nätverk, till exempel EDI, för affärskommunikationen. Elektronisk handel via olika privata nätverk förutsätter dock i regel en långsiktig affärsförbindelse mellan parterna, där man anpassar sina interna tekniska lösningar till varandra. Den form av elektronisk handel där nya kunder och leverantörer möts sker i princip uteslutande via Internet. Vi kommer i den här redogörelsen framför allt att beröra de olika former av elektronisk handel som sker via Internet, eftersom dessa i regel lösare förbindelser innebär störst utmaning för skattekontrollen.

Hur ska moms tas ut vid elektronisk handel?

Eftersom e-handeln till sin natur är gränslös är det viktigt med gemensamma regler internationellt. OECD har ansetts vara rätt organisation för att arbeta fram ett system för beskattning av elektronisk handel. Flera arbetsgrupper är tillsatta för att utreda olika specifika frågor inom området. Beträffande momsfrågor anses också utvecklingen inom EU vara av stor betydelse. Än så länge sker arbetet utifrån ett antagande om att befintliga skatteregler är tillämpbara även vid elektronisk handel. Trots att den elektroniska handeln har varit en realitet sedan mitten av 1990-talet råder det fortfarande viss osäkerhet kring hur handeln ska beskattas och olika länder har antagit något olika ståndpunkter. I Sverige har vi i dag ett applicerbart regelverk, även om det i vissa avseenden skiljer sig en del från andra länders regler och tolkningar.

Den elektroniska handeln kan i korthet sägas vara av två olika slag; *off-line* respektive *on-line*. Handel *off-line* avser fysiska varor och innebär att varan beställs (och eventuellt betalas) via Internet, men att själva leveransen sker med en fysisk transport. I dessa fall liknar den elektroniska handeln i skattehänseende övrig distansförsäljning (postorderförsäljning m.m.) och innebär alltså egentligen ingenting nytt i sak för beskattningen.

Vissa tjänster och immateriella produkter kan överföras *on-line* i digital form. De utgör då inte fysiska produkter när de når kunden. Kunden kan sedan omvandla dem till fysiska produkter (t.ex. skriva ut en bok), men det är valfritt. Både OECD och EU har kommit fram till att digitala produkter som levereras *on-line* i skattehänseende ska betraktas som tjänster. Det påverkar både skattereglerna och kontrollmöjligheterna.

Allt fler produkter kan tänkas bli virtuella. Musik, TV- och data-spel, pornografi och dagstidningar går redan att ladda ned via Internet och böcker håller på att följa samma väg. Allt fler tjänster kan i ökande utsträckning förväntas säljas över nätet; t.ex. spel (lotteri- och kasinoverksamhet), telefoni, finansiella tjänster, TV, resebyråverksamhet, översättningshjälp, juridisk hjälp, läkar-konsultation och andra slags informationstjänster. Även rent fysiska produkter kan delas upp i materiella komponenter och immateriella komponenter (som design, riktlinjer eller kund-anpassning) som då kan komma att behandlas olika i skatte-hänseende.

Skattekontrollen vid elektronisk handel - identifikationsproblemet

Det finns en del specifika kontrollproblem vid beskattningen av elektronisk handel, som egentligen inte direkt har sin grund i internationaliseringen, men som ändå kan vara intressanta att peka på här.

Det är svårt att identifiera de som gör affärer via Internet. Det är inte alltid som man utifrån informationen på en hemsida kan identifiera det företag som bedriver verksamheten. Ofta vet man inte ens om det är ett svenskt eller ett utländskt företag. Skatteförvaltningen i Australien har i ett kartläggningsprojekt funnit att det var 15 procent av hemsidorna som saknade information genom vilken den fysiska skattebetalaren kunde identifieras.

En del brukar framhålla att Internet skapar nya kontrollmöjligheter genom att alla aktiviteter lämnar digitala spår. Det är sant att aktiviteter som äger rum på Internet kan gå att spåra, framför allt via loggar hos Internetoperatörerna. IP-numret är det viktigaste identifieringsverktyget på Internet. Alla som är uppkopplade på nätet har ett IP-nummer och information sänds från ett IP-nummer till ett annat. Via särskilda databaser går det att se vilken Internetoperatör som har blivit tilldelad ett visst IP-nummer, men man måste kontakta Internetoperatören för att få veta vem som har använt det IP-numret vid en viss tidpunkt. Enligt telelagen ställs i Sverige krav på misstanke om brott som kan ge fängelse för att Internetoperatören ska behöva lämna ifrån sig information om vem som har ett specifikt IP-nummer.

Vill man försvåra spårningen av en förehavanden på Internet kan man få ett IP-nummer utomlands, utanför den egna skatteförvalt-

ningens befogenhetsområde. Man kan även gå via en s.k. freedom-server för att dölja sin identitet. Dessa finns i regel utomlands. För att polisen ska kunna spåra användaren måste de begära rättshjälp, vilket kan ta ca 6–8 månader. Ofta leder det bara till en annan freedom-server, vilket innebär 6–8 månader till.

Den information Internetoperatören sparar kan vara väldigt skiftande. En del information sparas bara i några timmar eller dagar, medan annan information ibland kan sparas upp till ett par månader. Det har nyligen kommit ett EG-direktiv om skyddet av den personliga integriteten på Internet. Där föreskrivs att Internetoperatörer ska utforma sina system så att användningen av personlig information minimeras. Informationen får inte sparas längre än vad som är nödvändigt t.ex. tills man har fakturerat kunden.

Även om man lyckas identifiera en näringsidkare som bedriver handel på nätet kan det vara svårt att få fram information om affärsverksamheten, när man inte har några affärslokaler, lager m.m.

När är kontrollproblemen störst?

Som framgått tidigare ser beskattningsreglerna lite olika ut beroende på om försäljningen avser en fysiskt levererad vara eller en digitalt levererad produkt, beroende på om försäljningen sker från ett annat EU-land eller från ett land utanför EU och beroende på om köparen är en momspliktig näringsidkare eller en konsument. De flesta tjänster och digitalt levererade produkter som säljs via Internet räknas som s.k. 5:7-tjänster. I vissa fall kan andra slags tjänster säljas via Internet (t.ex. dataspel som man spelar on-line på nätet), men dessa bortser vi från i den här framställningen.

När *försäljning sker till en momspliktig näringsidkare i Sverige* spelar det ingen roll vilket land försäljningen sker från och om den avser en vara eller en tjänst, beskattningen ska i alla dessa fall ske i Sverige och det är den svenska köparen (näringsidkaren) som ska redovisa momsen. I de här fallen uppstår huvudsakligen samma slags kontrollproblem som vid övrig handel mellan företag. När den svenska köparen ska redovisa moms i Sverige kan vi använda våra nationella kontrollmetoder. Däremot kan det, på samma sätt som vid övrig gränsöverskridande handel, vara svårt att få kontrollinformation från den utländska motparten. Handeln mellan

företag bygger också i stor utsträckning på väl utarbetade och långsiktiga affärsrelationer, vilket gör dem lättare att hantera i skattehänseende.

Kontrollproblemen kan bli större när *försäljning sker till en konsument i Sverige*. Om en tjänst eller en digital produkt säljs från ett annat EU-land till en konsument i Sverige ska beskattningen ske i säljarens hemland och det är säljaren som ska redovisa momsen. Detsamma gäller vid varuförsäljning från ett annat EU-land till en konsument i Sverige, om företagets totala försäljning till Sverige understiger det s.k. tröskelvärdet (320 000 kr). Eftersom beskattningen ska ske i utlandet begränsas den svenska kontrollen till att fastställa att den totala försäljningen till svenska kunder verkligen understiger tröskelvärdet.

Om försäljningen (vara eller tjänst) till konsument däremot sker från ett land utanför EU, eller om varuförsäljningen från ett annat EU-land överstiger tröskelvärdet så ska beskattning ske i Sverige, men det är den utländska säljaren som ska redovisa momsen. Avser försäljningen fysiska varor som säljs från ett land utanför EU så sker beskattningen av Tullverket, i samband med gränskontrollen vid importen.

I de fall då den utländska säljaren ska betala moms i Sverige uppstår stora kontrollproblem. Det är den svenska skattemyndighetens sak att kontrollera att rätt moms är redovisad. Både den skattskyldige och den information som behövs för kontrollen finns utanför Sveriges gränser. Man måste då be en utländsk skattemyndighet om hjälp med kontrollen. Det förutsätter att det finns ett avtal med aktuellt land och att avtalet innefattar moms. Denna möjlighet har vi om säljaren finns i ett annat EU-land eller i Norge, Island, USA, Polen eller Ryssland. Men om säljaren finns i något annat land, så har vi i regel inte denna möjlighet. Om t.ex. skatteförvaltningen i Kanada vid en granskning av ett kanadensiskt företag upptäcker att företaget har sålt produkter till konsumenter i Sverige utan att påföra moms på den, så kan de inte göra någonting åt det. De kan inte påföra moms i Kanada, eftersom beskattning ska ske i Sverige, och de får inte tala om det för skatteförvaltningen i Sverige. Eftersom vi inte har något avtal om informationsutbyte på momsområdet så förhindrar skattesekretessen ett sådant samarbete.

Skulle då en annorlunda utformning av beskattningen kunna minska kontrollproblemen vid försäljning direkt till konsument? Går det att tillämpa förvärvsbeskattning, att köparen betalar in momsen själv i sitt hemland, även vid försäljning till privata kon-

sumenter? Det skulle dock bli näst intill omöjligt att kontrollera att de privata konsumenterna själva betalar moms för sina inköp från utlandet. Ett annat sätt att undkomma problemen är att helt övergå till ursprungsbeskattning, så att säljaren vid all försäljning ska redovisa moms i sitt hemland. Det skulle dock ge upphov till mer påtaglig skattekonkurrens. Då skulle också nya kontrollproblem uppstå vid handel mellan företag, eftersom momsen skulle erläggas i ett land men kunna dras av i ett annat (mer om detta i kapitel 10).

Praktiska problem för företag som säljer via Internet

Riskerna för att momsen redovisas fel vid elektronisk handel beror inte bara på brister i skatteförvaltningens kontrollmöjligheter. Fel kan också uppstå på grund av att det är svårt för säljaren att redovisa rätt. Ett grundläggande problem är att säljaren måste veta om kunden är momsredovisningsskyldig eller inte och vilket land kunden bor i.

För att veta om kunden är momsredovisningsskyldig och därigenom (i de flesta fall) ska betala in momsen själv, måste man inom EU få en bekräftelse från skattemyndigheten om att kunden har ett giltigt VAT-nummer. Det kan man idag ringa till skattemyndigheten och få bekräftat. För att den elektroniska handeln ska fungera i praktiken krävs det dock att man kan få den informationen automatiskt ur en databas via Internet. EU-ländernas VAT-nummerregister kommer inom kort att läggas ut på en gemensam hemsida på Internet.

Vid försäljning till en konsument måste säljaren veta vilket land kunden bor i, för att veta vilket land han ska betala skatt i. Vid försäljning av fysiska varor kan man utifrån leveransadressen få information om i vilket land beskattning ska ske. Vid försäljning av digitala produkter har man dock ingen leveransadress att gå efter. Säljaren kan då fråga efter kundens adress, men det skulle i praktiken motsvara att fråga kunden om han vill bli påförd skatt, eftersom adressuppgifterna inte kan verifieras. Det har funnits tankar om att man när betalning sker med kontokort ska kunna få uppgifter från den kontoförande banken om vilket land kunden bor i, men det motsätter sig bankerna med hänvisning till banksekretessen. Ett annat sätt att i de flesta fall kunna fastställa kundens hemland är att utifrån kundens IP-nummer se vilket land kundens Internetoperatör finns i. Det skulle i de flesta fall under-

lätta hanteringen, men de kunder som vill fuska kan kringgå ett sådant system.

Eftersom säljaren i de flesta fall ska redovisa moms i köparens hemland vid försäljning till en konsument, måste säljaren hålla reda på momsregler och momssatser i flera länder. Det kanske går bra för stora företag med en stor ekonomifunktion som kan hantera de här frågorna, men för många mindre företag kan det skapa stora problem. Dessutom måste säljaren momsregistrera sig och redovisa moms i flera olika länder.

De praktiska problemen för säljarna blir störst i samma situationer då kontrollproblemen blir störst för skatteförvaltningen, alltså i de fall då säljaren ska redovisa moms i köparens hemland.

Registrering av säljare från tredje land i EU

Idag måste säljare från tredje land som säljer tjänster till konsumenter inom EU registrera sig i varje land han säljer till. För att underlätta för säljare i tredje land diskuterar man inom EU att införa ett system där säljaren bara behöver registrera sig i ett EU-land och redovisa all sin försäljning till kunder inom hela EU i det landet. Momsen ska sedan fördelas mellan de berörda länderna inom EU. Förslaget gäller bara on-lineleveranser.

Våren 2001 lyckades man ena 14 av de 15 EU-länderna om en gemensam lösning. Storbritannien motsatte sig dock det förslaget med motiveringen att EU inte bör gå egna vägar utan avvakta en gemensam lösning inom hela OECD. För att inte säljare inom EU ska missgynnas i konkurrensen gentemot säljare från tredje land föreslog Storbritanniens representanter att den elektroniska handeln ska göras momsfri i väntan på en långsiktigt hållbar lösning. Detta visar hur svårt det är att genomföra gemensamma förändringar på skatteområdet inom EU, eftersom förändringarna kräver enhällighet bland medlemsländerna.

Den elektroniska handelns omfattning och skattefelets storlek

Vi har ovan konstaterat att den största risken för skattefel och de största kontrollproblemen i samband med elektronisk handel gäller försäljning från utlandet direkt till konsument. Särskilt stora blir riskerna om det rör sig om tjänster som kan levereras direkt on-

line. Kontrollproblem finns naturligtvis också när det gäller elektronisk handel mellan företag och när det gäller produkter med fysisk leverans direkt till konsument. Men det är gamla välkända problem där den elektroniska handel som sådan inte påtagligt ändrar kontrollförutsättningarna. Nedan försöker vi närmare ringa in omfattningen på elektronisk handel med försäljning från utlandet direkt till konsument i Sverige.

Den övervägande delen (ca 90 %) av den elektroniska handeln utgörs idag av handel mellan företag. Handeln till konsument har ännu inte fått särskilt stor omfattning (ca 10 %), även om den inom vissa specifika produktgrupper står för en icke oansenlig del av omsättningen. Av handeln till konsument avser endast en mindre del digitala produkter (uppskattningsvis 2 procentenheter av den elektroniska handeln).¹² Det främsta skälet till den långsamma utvecklingen anses vara att konsumenterna uppfattar köptryggheten som låg. Kommer varan, håller den utlovad kvalitet, hur kan man reklamera och vart vänder man sig vid eventuell tvist? Än större är osäkerheten för konsumenten vid köp från utländska företag, vilket än så länge inneburit att den gränsöverskridande handeln begränsats till ett fåtal stora företag i ett fåtal länder.

Handelns utredningsinstitut (HUI) har gjort undersökningar över den elektroniska handeln. Den elektroniska handeln motsvarade enligt dessa 1,6 procent av den totala försäljningen inom detaljhandeln under första kvartalet 2000. Analysföretaget Forrester har också gjort undersökningar på området. Enligt dessa beräknas 10 procent av all konsumenthandel i Sverige komma att ske elektroniskt 2005.¹³

Ett sätt att försöka uppskatta den potentiella framtida volymen är att utgå från den totala privata konsumtionen och se vilka varor och tjänster som är eller kan bli aktuella för elektronisk handel i on-line tjänster och off-line varor och tjänster. Till on-line tjänster förs sådana tjänster som redan idag till viss del handlas elektroniskt och levereras on-line, t.ex. böcker, tidningar, Cd-skivor, kassetter, datorprogram och videokassetter. Men de kan även innefatta juristtjänster, underhållning, telekommunikationstjänster, m.m. Off-line handeln motsvarar i stort den traditionella postorderförsäljningen.

¹² Siffrorna om elektroniska handelns fördelning på företag och konsument enligt Jeffrey Owens (chef för Fiscal Affairs vid OECD) vid konferens 2001-09-20 anordnad av Informal Economy Research Centre.

¹³ Enligt tidskriften Computer Sweden 14/4 - 00.

Om man ser till de varor som år 2000 ingår i den för skattekontrollen mer besvärliga on-linegruppen så svarar dessa för ca 3,5 procent av den privata konsumtionen (ca 35 mdkr) och för 4 mdkr av momsintäkterna. Ser man framåt kommer förmodligen med tiden att tillkomma nya on-lineprodukter som idag kanske inte ens existerar. Ska man bedöma det tänkbara skattefelet i anslutning till elektronisk handel så gäller till att börja med att även om handel i princip kan ske on-line för nämnda produkter så kommer fortfarande en del att levereras på gammalt traditionellt sätt. T.ex. kommer folk fortfarande att köpa vanliga "fysiska" böcker även om det i princip skulle vara möjligt att leverera alla böcker on-line. Vidare gäller att merparten av inköpen kommer att ske från stora väletablerade företag där risken för skattefel är små.

Nedan använder vi oss av en annan skattningsmetod där vi utgår från dagsläget och uppgifter om faktiska internetköp. En kartläggning av svenskarnas vanor och attityder till handel på Internet gjordes i september 2000.¹⁴ Enligt undersökningen hade 63 procent av befolkningen i Sverige i åldern 15–79 år tillgång till Internet. Det motsvarar 4,6 miljoner människor. Tittar man på åldersgruppen 15–65 år är motsvarande andel 76 procent.

Av Internetanvändarna hade 55 procent eller drygt 2,5 miljoner personer i åldern 15–70 år någon gång handlat över Internet de senaste tre åren. Motsvarande andel 1999 var 35 procent. Av de som handlat via Internet säger 53 procent att det är ganska eller mycket troligt att de under det närmaste året kommer att öka antalet köp via Internet. Vanligast är att man köper Cd-skivor, böcker, kläder, datatillbehör, utför finansiella tjänster eller gör bokningar och köper biljetter via Internet.

¹⁴ T2U Interactive: Näthandel 2000 – kartläggning av våra vanor och attityder till handel på Internet. Siffrorna baserar sig på 1 181 svar (79 %) på en postenkät som gått ut till 1 502 Internetanvändare

Tabell 42: Produkter och tjänster som man handlat via Internet privat.

Produkt/tjänst	Antal som handlat, tusental
Cd-skivor	1 052
Böcker	853
Kläder	555
Datatillbehör	475
Fonder	450
Biobiljetter	440
Aktier	427
Charterresor	355
Flygresor	350
Konsertbiljetter	327
Programvaror	315
Hotellrum	312
Tågresor	292
Annat	262
Videofilmer	235
Dagligvaror	177
Datorspel	177
Tidningsprenumerationer	172
Sport/fritid	170
Blommor	170
Datorer	150

Källa: T2U Interactive: Näthandel 2000 – kartläggning av våra vanor och attityder till handel på Internet. I rapporten anges hur stor andel av de Internetanvändare som handlat på nätet som har handlat respektive produkt. Det har räknats om till totalt antal nätköpare utifrån T2U Interactives beräkning att totalt 2 500 svenskar har handlat på nätet.

De flesta svenskar som handlat via Internet har handlat för mindre än 5 000 kr, men spridningen är ganska stor (se tabell nedan). Räknar man om siffrorna i tabellen till ett totalbelopp för svenskars privatinköp via Internet, så hamnar man på mellan 10–25 mdkr. Det är dock inte inköpen under ett år, utan svenskarnas totalinköp under ungefär en treårsperiod. Om man, med hänsyn till att den elektroniska handeln ökat kraftigt, antar att hälften av inköpen hänförs till senaste året, innebär detta att svenskarnas privatin-

köp via Internet rör sig om i storleksordningen 5–15 mdkr på årsbasis.

Tabell 43: Belopp svenskarna handlat för på Internet

Belopp, tkr	Antal, tusental	Andel, %
- 0,1	70	3
0,1 - 0,5	385	16
0,5 - 1,0	432	18
1,0 - 5,0	840	34
5,0 - 10,0	315	13
10,0 - 20,0	197	8
20,0 - 30,0	100	4
30,0 - 40,0	97	4
40,0 -	27	1
Summa	ca 2 500	100

Källa: Samma som tabell 42.

Övervägande delen av svenskarnas inköp via Internet sker från svenska webbplatser. Nästan 70 procent av de som handlat via Internet har bara handlat från svenska webbplatser och för ytterligare 20 procent av de som handlat har inköpen från utländska webbplatser utgjort mindre än 20 procent av de belopp man handlat för.

Tabell 44: Andel av Internetköpen som sker från utländska webbplatser

Andel av inköpen från utländska webbplatser	Andel av köparna
0%	68,3%
Upp till 10 %	14,8%
Upp till 20 %	5,1%
Upp till 40 %	4,2%
Upp till 60 %	2,3%
Upp till 80 %	0,8%
Över 80 %	2,9%

Källa: T2U Interactive: Näthandel 2000 – kartläggning av våra vanor och attityder till handel på Internet.

En schablonmässig överslagsberäkning utifrån uppgifterna ovan pekar på att inköpen via Internet från utländska webbplatser skulle kunna motsvara ett köpbelopp på mellan en halv och två miljarder kr.

Vi gör bedömningen att omfattningen på den moms som Sverige förlorar genom felaktig redovisning av momsen i samband med elektronisk handel än så länge torde understiga 0,5 miljard kr. En betydande del av detta skattefel torde ha internationell anknytning. I beloppet ingår inte omsättning och skattefel i anslutning till att privatpersoner skaffar sig tillgång till pornografi via Internet. Inte heller belopp som svenskarna lägger ned på spel på utländska webbplatser är med. Beskattningen av spelverksamhet och de problem som finns i anslutning därtill har behandlats i kapitel 5.

Elektronisk handel innebär inte bara problem när det gäller konsumtionsbeskattningen. Det finns också en rad problem när det gäller att fastställa inkomstskatten för vissa av dessa företag bl.a. beroende på att det kan vara svårt att fastställa var driftstället är beläget. Detta problem tar vi upp mer om i kapitlet om riskområden vid beskattning av inkomst och förmögenhet (kapitel 7).

Skattefel hänförbart till omsättningströskeln på 320 000 kr vid distansförsäljning

Om en privatperson i Sverige köper vara från annat EG-land och varan avsänds eller transporteras av säljaren (eller för dennes räkning) gäller reglerna om distansförsäljning. Exempel på distansförsäljning är postorderförsäljning och s.k. teleshopping.

Internet har gjort det betydligt enklare och smidigare för privatpersoner att göra sådana beställningar från andra länder. Via Internet får konsumenterna tillgång till ett brett sortiment av varor att välja bland och kan göra prisjämförelser på ett mycket enklare sätt än tidigare. Böcker från England är ett exempel på en vara som blivit populär.

Om vi tar exemplet med bokhandlare i England innebär reglerna om distansförsäljning att bokhandlaren betalar engelsk moms (som är 0 % på böcker) om bokförsäljningen till Sverige omsätter mindre än 320 000 SEK om året. Skulle bokförsäljningen till konsumenterna i Sverige komma att överstiga 320 000 SEK ska den engelska bokhandlaren momsregistrera sig i Sverige och betala svensk bok-

moms. Reglerna är lätta att kringgå genom att fragmentera verksamheten.

Det är oerhört svårt för svenska skattemyndigheterna att kontrollera att företagen i övriga medlemsstater beaktar reglerna. Och incitamenten att kontrollera efterlevnaden i de andra staterna kan antas vara låg. Signaler från svenska branschorganisationer om misstänkt otillbörlig konkurrens kan vara ett viktigt inslag i att upprätthålla regelsystemet.

EU-kommissionen nämner, i samband med det nya förslaget till administrativt samarbete i fråga om mervärdesbeskattningen, just distansförsäljning som ett exempel på en risksektor som bör ingå i ett intensifierat strukturerat informationsutbyte mellan medlemsstaterna eftersom kontrollsystemets effektivitet i detta fall är helt och hållet beroende av uppgifter som lämnas av ursprungsstaten.¹⁵

Momsfria EG-förvärv via lånade VAT-nr

Vid avstämning av uppgifterna om EG-förvärv som de svenska företagen uppgivit i skattedeklarationen hittar man differenser mot den EG-försäljning till svenska köpare som leverantörerna i andra länder uppgivit i sina kvartalsredovisningar. Problemets kärna är att det finns uppgifter i VIES om att svenska företag skulle ha köpt in varor momsfritt från andra EG-länder men de svenska företagen vill inte vidkännas inköpen.

Det har i något fall visat sig att orsaken till differensen är att svenskarna "lånat" VAT-nummer från sitt företag eller sin arbetsgivare och uppgivit detta vid inköp i Danmark. Ett liknande fall där förhållandet är det omvända har man också stött på i Stockholm. En förfrågan har kommit in från ett annat EU-land där man undrar om det svenska företaget har sålt till ett antal kunder i det landet. Kunderna vill inte kännas vid inköpen.

Det finns också exempel på ett antal fall med EG-handel där en person (som visat sig svåridentifierad) uppgivit sig som kontaktperson för olika svenska köparföretag. De svenska företagen vill inte vidkännas inköpen. Inköpen har skett från samma företag i Holland.

På vem faller då ansvaret för att betala moms i dessa fall? Det har nyligen kommit en dom som säger att det räcker att det säljande företaget gör kontroll av att VAT-numret är formellt

¹⁵ KOM(2001) 294 slutlig daterad 2001-06-18

korrekt för att slippa riskera att påföras moms även om fel VAT-nummer skulle ha angivits. Ansvaret faller således inte på säljaren.

En företeelse som ökat är att lastbilar åker och hämtar livsmedel i andra EG-länder och där återopar VAT-nr för att inte moms ska tas ut. Livsmedlen säljs sedan i mindre närbutiker i Sverige.

Det har också med hjälp av handräckning konstaterats att drickaburkar införs från EG till Sverige. Utöver att det kan vara fråga om skattefel för moms tillkommer att pantavgift bör betalas till Svenska Returpack AB. Även om skatteförvaltningen kan belägga fusket med skatten lägger sekretessregler hinder i vägen för att överlämna informationen till Svenska Returpack som har hand om pantavgiften. I sekretessprövningen tas bl.a. hänsyn till förhållandet att Svenska Returpack är ett aktiebolag och att pantavgiften inte är definierad som en skatt. Frågan är om inte sekretessbedömningarna behöver moderniseras så att de på ett bättre sätt tar hänsyn till den faktiska utvecklingen där många statliga verksamheter läggs i aktiebolag och där gränsen mellan vad som ska ses som skatt eller inte är härfin.

Taxfree-fusk med klockor

En privatperson som är bosatt i tredje land har vid återresa till sitt hemland rätt att få tillbaka moms på inköp i svenska butiker när han passerar tax-free-kontoret vid Arlanda (eller var nu återresan sker ifrån). För t.ex. en rolexklocka, som kan kosta 100 000 kr styck, är det fråga om betydande momsbelopp. Det finns exempel på att systemet har utnyttjats på ett systematiskt sätt för att få moms återbetald.

Risksituationer vid tredjelandshandel – kontrollgränssnittet mot tullen

Det finns en rad risksituationer för skattefusk i anslutning till handeln med tredje land. Vi har ovan nämnt tax-free handeln som ett riskområde. Men det finns en rad andra i anslutning till olika tullprocedurer.

Skatteförvaltningen tar i sina kontrollsystem även in uppgifter om t.ex. export och import från Tullverket. Skatteförvaltningen kan om så behövs i enskilda fall hämta in ytterligare uppgifter från

Tullverket. Skatteförvaltningen får också uppgifter från Tullverket i de fall en vara tas in momsfrött från tredje land för vidaretransport till annat EG-land. Inom skatteförvaltningen har bedrivits olika projekt som bl.a. tagit sikte på att utveckla kontrollen av export- och importtransaktioner.

Uppgiften export till tredje land - genomförs den i praktiken eller stannar den i landet?

Det kan vara lockande att lösa ekonomiska problem i företagen genom att redovisa försäljning inom Sverige som exportförsäljning och behålla momsen själv. Det är därför viktigt med kontroll av att uppgiven export verkligen går iväg.

Uppgifter om exportförsäljning lämnas dels i skattedeklarationen dels till Tullverket i samband med att varan deklarerar för export vid exporttullkontoret. Tullverkets uppgifter om export enligt tulldeklarationerna förs också över till skatteförvaltningen där de finns tillgängliga tillsammans med andra momsuppgifter i förvaltningens kontrollsystem och den s.k. allmänna företagsbilden. Om man i kontrollen vill gå vidare och behöver ytterligare information om export och import i enskilda ärenden finns möjlighet att erhålla uppgifter från Tullverket utöver de som nu läggs in i skatteförvaltningens maskinella kontrollsystem. Det kan t.ex. gälla vilken motpartaren är för exporten, uppgifter om nummer på exportfakturorna, arkiverade exportdeklarationer m.m. Ett enkelt exempel på hur uppgifterna kan användas är att kontrollera om skattskyldiga som redovisat export i skattedeklarationen till skattemyndigheten helt saknar exporttillfällen enligt Tullverket. Kontrollprojekt där tulluppgifterna använts visar att uppgifterna är en tillgång vid granskningen av företagets export och import och att uppgifterna bör ingå som en naturlig del i kontrollen. Det finns en mängd felkällor då avstämning görs av tulluppgifter mot andra uppgifter i momskontrollen. Många gånger har differenserna naturliga förklaringar men de kan ändå ge en indikation på att utredning kan vara lämplig.

Värdet av varuexporten till tredje land anges också på skattedeklarationen. Jämför vi detta värde med tulluppgifterna om varuexporten finner vi stora skillnader i "makrovärdena". Värdena i skattedeklarationen är ca 150 mdkr högre än uppgifterna enligt exportanmälningarna till Tullverket. Vi kan utgå från att tullupp-

gifterna om exporten bäst återspeglar värdet av de varor som faktiskt lämnat landet. Annars skulle det finnas uppenbara problem att få spegelbilden i form av finansiella flöden i Riksbankens betalningsbalansstatistik att gå ihop.

Tabell 45: Värdet av varuexporten till tredje land enligt uppgifter i skattedeklarationen resp. exportanmälningar till Tullverket

Export av varor till tredje land	Exportvärde, mdkr	
	1999	2000
Enligt skattedeklarationen	430	510
Enligt Tullverkets exportanmälningar (SCB:s handelsstatistik)	292	351
Differens avrundat	140	160

Anm. Skattedeklarationens uppgifter omfattar inte de minsta företagen medan tulluppgifterna avser all anmäld export. Differensen i tabellen är därför i praktiken ännu lite större.

Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt resp. SCB:s handelsstatistik.

Frågan är om det på något sätt skulle gå att lokalisera den stora differensen mellan Tullverkets och skatteförvaltningens exportvärden till något specifikt område. Kanske kunde ledtrådar fås via en branschindelning av exportvärdena enligt redovisningen till Tullverket (efter varuslag) respektive skatteförvaltningen (efter företag).

Det är en förhastad slutsats att säga att differensen mellan skattedeklarationens exportuppgifter och Tullverkets rör sig om fusk i form av "export" som tvättats från moms och stannat på den svenska hemmamarknaden. Utgångspunkten för redovisningen till skatteförvaltningen respektive Tullverket är inte densamma. Redovisningen till skatteförvaltningen utgår från företagens ekonomiska redovisning och vad som ska vara föremål för svensk beskattning. Tullverkets exportvärden tar sikte på värdet av varor som fysiskt förts ut till tredje land. Kontrollprojekten visar att det finns en rad naturliga orsaker till att uppgifterna inte stämmer överens. I de enskilda fallen kan periodiseringar var en förklaring. Men periodiseringsfel jämnar ut sig över tiden varför sådana inte kan mer än marginellt förklara skillnaden på 150 mdkr mellan exportvärdena i tabellen ovan.

I den ekonomiska redovisningen till skatteförvaltningen har företagen en ambition att vara heltäckande och få med alla förekommande transaktioner vilket kan leda till i förhållande till tull-

redovisningen högre värden. I skattedeklarationen kommer med exportomsättning där svenska företag har leveranser till tredje land som inte utgår från Sverige. Det finns tecken på att just detta skulle kunna vara fråga om stora belopp.¹⁶ En annan källa till differensen skulle kunna vara att en del av tullens transiteringar som inte ska redovisas på skattedeklarationen halkar med osv..

En orsak till att det finns med mer i skattedeklarationens exportvärde kan vara att det avser försäljningskostnaderna och dessa kan innehålla mer av transportkostnaderna och av till varan anslutande tjänster. Tullens exportvärde är vad som kallas "statistiskt värde" och anger varornas värde på den plats och vid den tidpunkt då de lämnar det svenska tullområdet (s.k. free on board). Det statistiska värdet får endast innefatta extrakostnader, såsom transport- och försäkringskostnader, som avser den del av transportsträckan som är belägen i Sverige.¹⁷

Vid export av postpaket där värdet av försändelsen är ringa (högst 2000 kr) finns normalt ingen skyldighet att lämna exportdeklaration till posttullkontoret. Detta exportvärde kommer därför att ingå på skattedeklarationen men kommer inte med i Tullverkets exportvärden. Sammantaget torde det dock röra sig om så små belopp att de kan förklara ytterst lite av differensen.

Kontrollprojekten har visat att det också finns rena fel i de värden som finns på skattedeklarationen – det är inte helt lätt att förstå vad exakt som ska ingå och redovisas på skattedeklarationens olika uppgiftsrader för export av varor och tjänster. Och eftersom uppgifterna om export inte ligger till grund för något skatteuttag kanske företagen inte heller upplever det som så allvarligt om det skulle råka bli lite fel. Men en förklaring till differensen kan också vara att export som uppges till skattemyndigheten (för att få en vara befriad från moms) inte kommer fram till svenska tullens exportkontor utan stannar i landet eller går vidare till annat EG-land utan att någon kvartalsredovisning lämnas.

Att en vara deklarerats för export vid exporttullkontoret är inte någon garanti för att varan verkligen går ut till tredje land. Det visar

¹⁶ Illustreras av exempel på utsökningar i PUMA som beskrivs i RSV-rapport 2002:1 "Kontrollinformation i utlandsfrågor".

¹⁷ En skillnad mellan tullvärdet och värdet i skattedeklarationen, som dock går i andra riktningen, avser hanteringen av rabatter. Rabatter på varor till vissa länder syns inte i tullvärdet. Om ett företag har differentierad prissättning på sina produkter beroende på vilket land det säljs till, så anges alltid samma tullvärde (det totala priset i normalfallet). Vid försäljningar till vissa länder rabatteras detta, så att köparen betalar ett lägre pris. Det är detta faktiska lägre pris som anges i skattedeklarationen.

enbart intentionen att exportera samt att Tullverket har frigjort varan för export. Från exporttullkontoret transporteras varan vidare till utförseltullkontoret. Utförseltullkontoret är sista platsen i något EU-land innan varan går ut till tredje land. Det sker ingen regelmässig uppföljning av att deklarerad export verkligen fullföljs. Pappershanteringen är manuell. Att deklarerad export avviker från tilltänkt exportväg och stannar i Sverige eller annat EU-land förekommer.

Andra typer av fusk för att tillgodogöra sig vinsten av moms-befrielsen vid export är att ge en felaktig beskrivning av godset – varubeskrivning eller mängd.

Tullverket gör kontroller av deklarerad export genom antingen manuellt urval eller ADB-baserat urval grundat på riskbedömning samt slump. Av exporterna väljs en del ut för kontroll av dokumenten, vilken ibland kombineras med varuundersökning.

Import – metoder att undvika eller få ned momsen vid import från tredje land

Allt som förs in i Sverige från tredje land ska deklarerars hos tullen. Men så sker inte. Dels förekommer det renodlad smuggling där man överhuvudtaget inte passerar tullen. Dels förekommer det fusk där man visserligen passerar tullen men där man med olika metoder försöker nedbringa tullar, skatter och avgifter i förhållande till vad en korrekt redovisning skulle ha resulterat i. De verkliga förhållanden kan döljas genom att det upprättas dubbla fakturor. En med ett värde som följer med vid tulldeklarationen och en som visar det verkliga affärsförhållandet. Det är därför viktigt att i kontrollen kunna följa betalningsströmmarna.

Ett sätt att hålla nere skatten i sambanden med import är att ge varan felaktig beskrivning. Det kan gälla både varans karaktär och mängden. Vid samlastningar, då t.ex. fem företags varor transporteras tillsammans, kan man missa att deklarerera någon del av lasten. Men kanske deklarerar godset från fyra av företagen, men inte från det femte. Felaktig varubenämning är ett annat sätt att få ett lägre värde på varan och kan också i vissa fall vara en metod att komma runt begränsningar i tillåten införselkvot för vissa varor.

Om en vara importeras från tredje land till Sverige och ska vidare till annat EU-land behöver tullen inte påföra moms utan kan tillämpa något som går under benämningen "tullprocedur 42". Pro-

cedur 42 är vanligt förekommande vid export från Norge till andra EU-länder via transport genom Sverige. Den förenklar väsentligt norsk export jämfört med om Norge skulle använda ordinarie tullförfaranden vid export till olika EU-länder. Det går till så att det norska företaget har ett ombud registrerat i Sverige som står som importör. Importören i Sverige anger på tulldeklarationen för övergång till fri omsättning VAT-nr på det köpande företaget i t.ex. Tyskland och att varan har sålts med tillämpning av reglerna för gemenskapsintern försäljning. Då tar varken den svenska eller tyska tullen ut moms på importen. Däremot ska den svenska importören redovisa försäljningen i sin skattedeklaration och lämna en kvartalsredovisning som anger att varorna levererats till den tyska köparen i sin kvartalsredovisning. På detta sätt kommer de norska varorna in i den "europeiska bokföringen" och man får underlag för kontroll av att den tyska köparen tar upp momsen på de norska varorna i sin deklaration. Det tyska företaget ska i sin momsredovisning ta upp förvärvsmoms enligt gängse regler för gemenskapsinterna förvärv. Tullverket lämnar kontrolluppgifter till skatteförvaltningen om fallen där tullprocedur 42 använts. Underlagen ska kunna användas för kontroll av att moms i slutändan blivit påförd av den tyske köparen. Utan Tullverkets kontrolluppgifter skulle dörrarna stå öppna för fusk. Visar det sig vid skatteförvaltningens kontroll att något gått snett, om angivet VAT-nr på köparen är fel eller att man inte kan styrka att transporten lämnat Sverige, så ska Tullverket underrättas. Det är nämligen Tullverket som är beskattningsmyndighet och som ska ta ut moms på importen i sådana fall.

Det har i den svenska skattekontrollen upptäckts omfattande fusk där lax från Norge sålts till Danmark via Sverige. Skatt har inte erlagts vid importen till EG och den danske köparen har inte heller redovisat moms på det gemenskapsinterna förvärvet.

Ett problem i sammanhanget är att kontrolluppgifterna från Tullverket för närvarande hanteras manuellt vilket gör det tungrovt att använda dem i kontrollen. Ändrade rutiner inklusive en ändring av tullförordningen är dock på gång vilket kommer att möjliggöra en maskinell hantering i framtiden. Kontrollen kan också ha givits låg prioritet eftersom det förhärskande kontrollperspektivet än så länge är det nationella. Vid fusk i anslutning till procedur 42, där fusket består i att köparen i Tyskland, Danmark etc. underlåtit att förvärvsbeskatta inköpet, är det andra länder än Sverige som drabbas.

Transitering

När en vara förs in från tredje land till EU är grundregeln att varan ska anmälas till godkänd tullbehandling. En sådan godkänd tullbehandling är tullförfarandet transitering. Transitering används då man förflyttar varor som ännu inte förtullats. Transitering kan ske i olika sammanhang:

- inom ett tullområde (när varor förs över mellan olika EU-länder)
- i samband med export
- i samband med import
- genom ett annat tullområde t.ex. från Sverige till Italien via Schweiz

Vid transitering transporteras varor från en plats (avgångstullkontoret) till en annan (bestämmelsetullkontoret) utan att de beläggs med tull, moms eller andra skatter. Transporten sker under tullkontroll vilket innebär att varorna måste åtföljas av något slag av passhandling (t.ex. enhetsdokumentet eller TIR-carnet) och att lasten förseglas. Eftersom skatten skjuts upp ska den som transiterar varorna ställa någon form av säkerhet till Tullverket för de fall transporten inte skulle avslutas på ett riktigt sätt. Hanteringen av transiteringsdokumenten är för närvarande i huvudsak manuell. Ett elektroniskt system – NCTS – håller på att införas i Europa. I vissa länder, dock inte Sverige, är det redan i operativ drift.

SCAF misstänker att det finns ett utbrett fusk där transiteringsreglerna utnyttjas. Elektronisk hantering kan försvåra en del av det fusk som finns för närvarande.

Omsättning i tullager

Med tullager avses ett av Tullverket godkänt och övervakat ställe, där varor som ännu inte tullbehandlats får lagras enligt fastställda villkor. Varorna i tullagret har således ännu inte påförts tull och skatt. För att varan ska kunna lämnas ut från lager måste den anmälas till tullbehandling. Om Tullverket upptäcker att en vara omsatts under lagringstiden ska skickas en underrättelse till skattemyndigheten. I detta fall är skattemyndigheten och inte Tullverket beskattningsmyndighet. Ett aktuellt fall avsåg ett företag som importerade nickel, aluminium m.m. och momsens uppgick till

ca 20 mnkr. Rutinerna innebär att Tullverket skickar underrättelsen till skattemyndigheten där tullagret finns oavsett var den skattskyldige har sitt säte. Vid det tillfälle när fallet uppdagades fanns inte några upparbetade rutiner för att hantera den här typen av omsättning. Det tog därför ett tag innan kontrolluppgifterna från Tullverket hamnade på rätt ställe på skattemyndigheten och man kunde börja utreda ärendet. Företaget hade bara redovisat utgående moms med ett par hundra tusen, så det var lätt att se att momsen från omsättningen i tullagret inte var redovisad. Betalningssäkring har gjorts genom att beslagta stora mängder metall.

7 Riskområden vid beskattning av inkomst och förmögenhet

7.1 Allmänt

Det som är speciellt för beskattning av inkomst- och förmögenhet vid gränsöverskridande aktiviteter och transaktioner är materiella svårigheter vid rättstillämpningen i kombination med kontrollmässiga informations- och insynsproblem. Vid rättstillämpningen ska beaktas såväl svensk intern rätt, utländsk rätt, skatteavtal, EG-rätten etc. Det andra problemet är att den information som är av betydelse ofta finns utanför landets gränser och därmed normalt inte tillgänglig i skattemyndighetens arbete. Det är därför nödvändigt att skatteförvaltningarna i olika länder samarbetar genom informationsutbyte, simultana revisioner, närvaro vid skatteutredning etc. Samtidigt är det så att oavsett vilka överenskommelser som än finns med andra länder så kan man aldrig få den fullgoda insyn som man kan få vid en transaktion inom Sverige. Detta gäller oavsett om det är fråga om en helt normal och seriös utlandsaffär eller en konstruerad utlandstransaktion som görs just för att uppnå vissa skatteeffekter.

I detta kapitel kommer vi först att beskriva problemen med att få information från andra länder. Vi beskriver vilka möjligheter som finns att få fram information samt det arbete som pågår inom OECD och EU i syfte att angripa skadlig skattekonkurrens. Därefter diskuterar vi transaktionskostnadernas betydelse för de skattskyldigas val att genomföra internationella skatteupplägg. Vidare beskrivs hur den svenska beskattningen av inkomster och förmögenheter med internationell anknytning är tänkt att ske samt förekommande skattefel på olika områden.

Översiktligt kan skattefelen med internationell anknytning vad avser inkomst- och förmögenhetsbeskattningen hänföras till följande kategorier:

Privatpersoner:

- Skatt på ej redovisade tillgångar i utlandet (inkl. skapade förluster).
- Skatt på konsultarvoden, styrelsearvoden, royalties och andra förmåner (t.ex. kontokort) som ges i utlandet.
- Svartarbete utländskt företag eller utlandsanställd.
- Av lagstiftaren icke avsett utnyttjande av SINK-regler.
- Skenbosättning i utlandet.

Företag:

- Skatteplanering via CFC-bolag.
- Konsultuppdrag via bolag i utlandet.
- Utländsk kapitalförsäkring hos arbetsgivare eller från fåmansbolag.
- Skentransaktioner med leasing och skalbolag via skatteparadis.
- Internprissättning.
- Mutor.
- Allokering av inkomster vid elektronisk handel.

Storleken på skattefeleken med internationell anknytning är svåra att uppskatta. Vi gör bedömningen att skattefelet avseende hushållens tillgångar i utlandet uppgår till minst 8 mdkr. Skattefeleken för transaktioner med skatteparadis, där det finns koppling på ett eller annat sätt till företag, kan uppgå till 2–5 mdkr.

7.2 Informationsproblematiken

7.2.1 Informationen om inkomsterna i andra länder är inte heltäckande

En förutsättning för att kunna fastställa rätt skatt är att det till låg kostnad går att få information om individernas och företagens gränsöverskridande aktiviteter och transaktioner. Men även om sådan information funnes kan det i en del fall uppstå tvistigheter kring hur lagstiftningen ska tillämpas. Ett problem därvid är att underlag och beskattningsregler är olika definierade. Någon långtgående organiserad harmonisering av reglerna på direkta skattens område motsvarande den på indirekta skatter förefaller inte aktuell. På enstaka punkter tas dock initiativ till mer enhetliga regler. Även

samförstånd kring uppföranderegler är en metod att få länderna att närma sig varandra.

I praktiken finns en rad förhållanden som gör att informationen om inkomstförhållandena i andra länder blir ofullständig eller behäftad med andra brister som gör den svår att använda. Nedan ges en översikt över olika typer av brister i informationen som ger upphov till skattefel vid den internationella beskattningen av inkomster och förmögenhet hos personer och företag.

Översikt 46: Kategorisering av brister i informationsunderlaget för beskattning av internationella transaktioner

Typ av brist i informationen till Sverige	Exempel
1. Dold, hemlig	Skatteparadis (avtal om informationsutbyte saknas), sekretessbestämmelser i vissa länder
2. Vilsledande, förvirrande	Skenbosättning, kedja av transaktioner för att försvåra spårande av vad som faktiskt hänt (exempel stepping-stone)
3. Falsk	Uppge falsk identitet, fiktiva personnummer, falsk fakturering
4a. Info finns men kan inte identifieras till person	De automatiska kontrolluppgifterna från andra länder
4b. Info finns men kommer sent	De automatiska kontrolluppgifterna från andra länder
4c. Info finns men kostar för mycket att ta hand om	De automatiska kontrolluppgifterna från andra länder
5a. Automatiskt infoutbyte finns men täcker inte de svenska baserna pga att andra landet ej beskattar aktuellt underlag	Gäller i vissa länder t.ex. förmögenhet, reavinster
5b. Info saknas pga att överenskommelse om automatiskt infoutbyte saknas	F.n. får Sverige automatiska kontrolluppgifter från ett tjugotal länder varav elektroniskt från ungefär hälften
6. Oavsiktliga fel	

Dold, sekretessbelagd information

En orsak till att informationen brister är att vissa länder har sekretessbestämmelser som begränsar insynen. De rena skatteoaserna utmärks av att ingen eller låg skatt påförs inkomster från utländska källor, mycket sträng sekretess gäller avseende information om ägande och inkomstförhållanden, det är enkelt och billigt att bilda bolag och det finns, i de flesta fall, en väl utbyggd infrastruktur med banker, rådgivare och kommunikationssystem. Dessa skatteparadis utnyttjas för skatteplanering och skattflykt genom transaktioner via bolag, trustar och kapitalförsäkringar.

Vilseledande eller falsk information

Det förekommer också att skattskyldiga medvetet lämnar *vilseledande information* för att försvåra skattekontrollen. Exempel på detta kan vara skenskrivningar – man skriver sig och låtsas bo i t.ex. Tyskland men bor i praktiken i Sverige och kan med lite skicklighet och på grund av brister i kontrollinformationen undgå både svensk och tysk beskattning. Ett annat exempel på hur man försöker vilseleda och försvåra skattemyndigheternas kontroll är att låta en transaktion passera flera bolag i olika länder för att slutligen landa i ett skatteparadis. Vid vissa av dessa s.k. stepping-stone-företeelser utnyttjas bolag med fasadadresser dvs. bolag som bara är en adress och helt saknar egentlig verksamhet.

En variant på vilseledande information är att de skattskyldiga lämnar helt *falsk information*. Man kan uppge falsk identitet, utnyttja annan skattskyldigs identitet eller undvika att tilldelas folkbokförings- eller samordningsnummer och bruka möjligheten till s.k. fiktiva nummer hos banker m.fl. Falsk fakturering är ett annat exempel på hur falsk information används för att förflytta inkomster till lågbeskattade jurisdiktioner.

Info finns men är svår att identifiera, kommer sent och är resurskrävande att utnyttja

I RSV Rapport 2002:1 "Kontrollinformation i utlandsfrågor" beskrivs närmare hur de automatiska kontrolluppgifterna från utlandet används idag och vilka möjligheter som finns att använda informationsutbyte med andra länder för att minska skattefelet

framöver. I korthet kan problemen som finns idag hänföras till svårigheter att på enkelt sätt hänföra en kontrolluppgift till bestämd person, att uppgifterna kommer sent och att de är resurskrävande att använda. För en mer detaljerad genomgång hänvisar vi till rapporten.

Information finns inte på grund av att landet inte själv tar in dessa uppgifter

Möjligheterna till utbyte av kontrolluppgifter begränsas ytterst till vad som beskattas i de olika länderna. Om man inte beskattar en viss typ av inkomst i ett land, så kan man inte heller utbyta information om den inkomsten. Även om en viss inkomst beskattas i ett land, så är det dock inte säkert att de tar in kontrolluppgifter om den inkomsten. Kontrolluppgiftsskyldigheten är väl utbyggd i de nordiska länderna, men många andra länder har en mer begränsad kontrolluppgiftsskyldighet.

Information saknas eftersom överenskommelse om automatiskt informationsutbyte inte finns

Slutligen har vi de fall där det inte går att få någon information om inkomster m.m. Om vi bortser från skatteoaserna täcker de svenska skatteavtalen in flertalet länder. I avtalen finns i allmänhet en klausul om informationsutbyte som kan användas i enskilda fall när man behöver upplysningar om en specifik fråga. Men då måste man ha starka skäl för sin förfrågan. Massinformation om inkomster fås bara i de fall det även finns överenskommelse om automatiskt informationsutbyte. Av de ca 80 länder Sverige har skatteavtal med har vi de senaste åren utbytt kontrolluppgifter med knappt 20 länder. Vi tar emot närmare 100 000 kontrolluppgifter från utlandet varje år och skickar omkring 200 000 kontrolluppgifter till utlandet. Med ungefär hälften av länderna sker utbytet elektroniskt.

Oavsiktliga fel

Reglerna kring beskattning av inkomster från andra länder är komplexa. Oavsiktliga fel kan därför förekomma. De skattskyldiga kan tycka att inkomsten redan har beskattats i andra landet t.ex. genom

motsvarigheten till kupongskatt i andra landet eller SINK. Ett annat exempel på fel som till del är oavsiktliga är att inte deklarerat försäljning av utlandsregistrerade fonder förmedlade via fondförvaltare i Sverige. Just detta fel avhjälpes dock genom den utvidgning av kontrolluppgiftsskyldigheten som infördes 2002.

7.2.2 Åtgärder som kan hjälpa till att minska hålen i informationsnätet

Kontrollinformation som finns att tillgå redan idag

Även om informationen om inkomster i utlandet är betydligt sämre än om inkomsterna tjänats in i Sverige så finns trots allt en hel del informationskällor som kan utnyttjas. I rapporten "Kontrollinformation i utlandsfrågor" beskrivs närmare vad typ av uppgifter som finns och vilka problem man stöter på när man försöker använda dem i kontrollen. I rapporten ges förslag till hur materialet skulle kunna användas mera effektivt än hittills. Här ger vi i all korthet exempel på några av de material m.m. som behandlas i rapporten.

Vi har ovan nämnt utbytet av automatiska kontrolluppgifter avseende privatpersoner. Ett annat viktigt material från tredje man som kan användas som stöd i kontrollen är de uppgifter Riksbanken tar in om utlandsbetalningar överstigande visst belopp. I samband med valutaavregleringen i början av 1990-talet fick svenska banker och finansinstitut börja lämna uppgifter om större betalningar till och från utlandet till Riksbanken. Av uppgifterna framgår land och vad betalningen avser. Uppgifterna för fysiska personer har sedan 1990-talets början lämnats direkt till RSV. Fr.o.m. 2004 kommer även uppgifter om juridiska personers betalningar att lämnas direkt till RSV.

En del uppgifter om utländska företag kan köpas från utländska bolagsregister eller internationella upplysningsföretag. Uppgifter om företag kan ibland också hämtas från företagens egna hemsidor. Behövs djupare uppgifter om specifika transaktioner där informationen finns utomlands måste vi begära handräckning från andra länder vilket förutsätter att avtal finns om informationsutbyte. För inkomstskatten finns avtal med ett 80-tal länder. I praktiken har vi bytt uppgifter med knappt 50 länder varav ca 15 med viss regelbundenhet.

Skattemyndigheterna tar också in vissa uppgifter om företagens internationella kopplingar via en generell uppgiftsskyldighet i inkomstdeklarationen och bilagor. Vid en internationell jämförelse är dock kraven i deklarationen på information om utlandsengagemang små i Sverige.

Kontrollunderlag i anslutning till import och export inhämtas också från Tullverket.

En ytterligare informationskälla för kontrollen är de anmälningar banker och andra finansinstitut lämnar till Finanspolisen enligt lagen om penningstvätt. I vissa fall kan Finanspolisen lämna sådan information vidare till skattemyndigheterna.

Arbetet inom OECD och EU

Inom EU och OECD pågår arbete med att angripa *skadlig skattekonkurrens*.¹ EU antog 1997 en uppförandekod för företagsbeskattningen. Avsikten med koden är att medlemsländerna inte med skatteåtgärder på ett illojalt sätt ska locka till sig investeringar. Arbetet med uppförandekoden har fortsatt inom den s.k. Primarologruppen.² Gruppen presenterade i slutet av 1999 en första rapport, den s.k. Primarolorapporten. I rapporten listas 66 skatteåtgärder i medlemsstaterna som skadliga. Det rör bl.a. särskilda skatteregler för filialer till finansföretag och holdingbolag. Vid ett Ekofinrådsmöte i slutet av 2000 fastslogs att alla skadliga skatteåtgärder ska vara avvecklade vid utgången av år 2005.

Det pågår ett delvis parallellt arbete mot skadlig skattekonkurrens inom OECD. OECD lade 1998 fram en rapport med riktlinjer och en tidtabell för medlemsstater inom OECD att identifiera, rapportera och avveckla sina skadliga skatteregimer. En dialog ska också ske med stater som inte är OECD-medlemmar om hur de kan tillämpa riktlinjerna. För att motverka uppkomsten av skatteparadis har satts upp särskilda kriterier för vad som ska anses som ett skatteparadis. Den preliminära listan upptar 35 stater. Enligt den överenskommelse som OECD:s medlemsstater träffat ska staternas skadliga skatteregimer vara avvecklade senast vid utgången av år 2005.

¹ I Svensk Skattetidning 2000/10 finns en beskrivning för samtliga skatteslag av arbetet med skattefrågor inom EU såsom förhållandena såg ut i slutet av år 2000 (Carl Gustav Fernlund).

² Gruppen ledd av Storbritanniens biträdande finansminister Dawn Primarolo.

Ett annat inslag i EU:s skattepaket för den direkta beskattningen är ett förslag till *beskattning av gränsöverskridande sparande*. Syftet är att garantera en effektiv minimibesättning av ränteinkomster från gränsöverskridande sparande inom gemenskapen. Förslaget omfattar ränteinkomster som en fysisk person får från annat land än det där han är bosatt. Med ränteinkomster avses räntor på fordringar av alla typer inklusive obligationer, räntefonder och blandfonder. Liknande inkomster som förmedlas via trust, partnership m.m. omfattas också. Direktivet omfattar även räntebetalningar från värdepappersfonder som är baserade utanför EU men där betalningsombudet finns i en medlemsstat. Däremot täcker direktivet inte utdelning på aktier och liknande värdepapper och inte heller reavinster och förmögenhet (behållning). Utbytet av kontrolluppgifter ska enligt planerna träda ikraft år 2004. Tolv medlemsstater avser att redan från starten lämna kontrolluppgifter. Tre stater - Belgien, Luxemburg och Österrike - har fått en sjuårig övergångsperiod att anpassa sig till uppgiftslämnarmodellen och ska under denna period istället dra källskatt. Under de tre första åren ska källskatten vara 15 procent och därefter 20 procent. Av den källskatt som dras i dessa länder ska 75 procent av skatten överföras som en klumpsumma till bosättningslandet, dvs. utan koppling till någon enskild skattskyldig. Fr.o.m. 2010 ska alla medlemsstater ha övergått till informationsutbyte. Det återstår nu att i detalj komma överens om förslagets utformning och hur uppgiftslämnandet ska gå till i praktiken. Ett villkor för att direktivet ska kunna genomföras är att vissa länder utanför EU åtar sig att införa liknande ordningar för beskattning av gränsöverskridande sparande av EU-medborgare. De länder det gäller är USA, Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra och San Marino. De EU-länder som har s.k. associerade och beroende territorier har åtagit sig att verka för att dessa territorier inför samma åtgärder som EU-länderna.

7.3 Transaktionskostnadernas betydelse för skattefusket

Skatteplanering går i första hand ut på att på olika sätt få ned skatten. Ser vi i ett nationellt perspektiv är en orsak till planeringen att förvärvsinkomster beskattas högre än kapital vilket gör det lönsamt att försöka omvandla förvärvsinkomster till kapitalinkomster.

Bolagsvinster som tas ut på olika sätt (lön, utdelning, reavinst) ger olika beskattningsekvenser. Vid internationell skatteplanering/skattefusk utnyttjas obalansen i regelsystemen mellan länderna och bristen på insyn i vissa jurisdiktioner. Skatteplanering är ett lagligt förfarande, skattefusk ett olagligt. Skatteflykt ett oklart begrepp däremellan. Gränserna mellan fusk, skatteflykt och tillåten planering är ibland oklar.

Skatteplanering i vid bemärkelse har under de senaste åren i hög utsträckning kommit att handla om transaktioner som, åtminstone till vissa delar, sker via skatteparadis eller skattegynnade zoner som upprättats i vissa länder. S.k. upplägg där enda syftet är att nedbringa skatten tar sig olika former. Transaktionerna paketeras via utländska bolag, utländska stiftelser/truster, utländska försäkringar och konton.

Oseriösa skattekonsulter, ofta med etablering i skatteparadis, hittar snabbt glappen i regelsystemen och utnyttjar skattemyndigheternas bristande möjligheter till insyn.

Internationell skatteplanering är känd sedan långt tillbaka. Skatteförvaltningens erfarenhet från kontrollen är att uppläggen förr gällde stora belopp i det enskilda fallet men antalet fall var inte så många. Uppläggen var mycket komplexa. Efter avregleringarna av kredit- och valutamarknaderna har bilden helt förändrats. Uppläggen har blivit fler och är enklare till sin konstruktion. Samtidigt är tendensen att de upplägg som förekommer blir mer och mer oseriösa. Skatteflyktsarrangemang har också efterhand blivit allt enklare och billigare att skaffa. Marknadsföringen av nya upplägg är mycket aggressiv. Via Internet bjuds ut en rad olika tjänster från paradiskonsulter.

Priserna för olika upplägg varierar. De dyraste uppläggen kan kosta kring 300 000 kr och de billigaste kanske bara någon tusenlapp eller två. Tjänsterna som tillhandahålls är av många olika slag – allt från bolagsregistrering till hjälp med rådgivning, företrädare, ombud, bolagssekreterare. Bestämmelser om lägsta tillåtna aktiekapital behöver inte vara så betungande. Ett starkt bidragande skäl till att Storbritannien blivit så populärt är att det inte finns några bestämmelser om lägsta tillåtna aktiekapital. Detta har i praktiken inneburit att dessa bolags aktiekapital ibland endast uppgått till två engelska pund s.k. tvåpund-bolag. Postmottagning via inhyrd "fasadadress" med vidarebefordring är en annan facilitet som erbjuds för att dölja den verkliga ägaren och ge sken av att verksamhet fortgår. Detta skulle kunna ifrågasättas om posten ständigt

återkom till de myndigheter som skickar den. Ett annat exempel på den internationella skatteplaneringens marknadsanpassning är att bankerna i Luxemburg ibland håller sig med en speciell "Scandinavian desk".

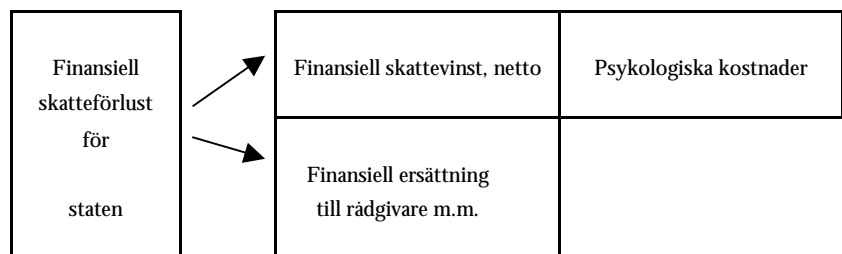
Det kostar således en del att planera och skaffa sig "upplägg". Den finansiella vinsten av skatteplanering och olika upplägg kommer på så sätt att delas mellan den skattskyldige och ersättning till rådgivare m.m. för att genomföra transaktionen. Det kan gälla konsultarvoden och kostnader för att sätta upp och upprätthålla mellanbolag i utlandet, avgifter till försäkringsbolag m.m. De skattepengar staten förlorar på grund av det internationella skattefusket är därför alltid större än den vinst den skattskyldige själv gör. Vi talar här om skattevinster och kostnader i pengar. Men det finns också annat som de skattskyldiga väger in i bilden. Och här kan de skattskyldiga göra olika bedömningar. Det finns ett visst obehag med att direkt fuska. Fusket kan upptäckas vilket kan få sociala konsekvenser. Man kan känna sig osäker på valutarisker och åtkomst till pengarna. Man vill gärna ha sina medel i närliggande bank, gärna bo kvar i landet osv. Vi använder här "psykologiska kostnader" som sammanfattande benämning på dessa icke-monetära överväganden.

Figuren nedan illustrerar skatteplaneringens vinst- och förlustsidor.

Figur 47: Skatteplaneringens vinst- och förlustsidor

Statens perspektiv

Skatteplanerarens perspektiv



I de fall kostnaderna för rådgivning och därtill hörande konstruktioner åter upp hela den skattevinst man kan göra så avstår man

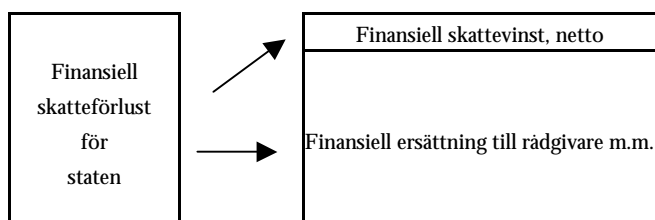
från upplägget. Om ersättningen till rådgivare inte slukar hela skattevinsten avgör individens inställning till skatter, fusk, risk m.m. om man ska genomföra eller avstå från upplägget. Figuren nedan illustrerar ett par extremfall.

Figur 48: Extremfall. Skatteplaneringens vinst- och förlustsidor.

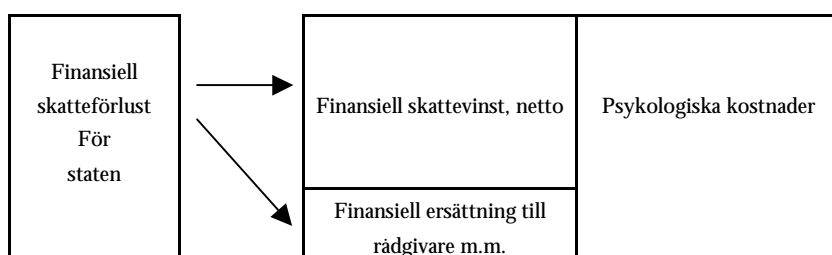
Statens perspektiv

Skatteplanerarens perspektiv

Exempel: "Rabiat skattehatare"



Exempel: "Solidarisk samhällsmedborgare som aldrig kan tänka sig att fuska"



I ena änden har vi den rabiata skattehataren som inte har några samvetsbetänkligheter och hämningar när det gäller fusk. Han är beredd att låta kostnaden för skatteupplägget svälja i stort sett hela skattevinsten. I den andra änden finns den lojala skattebetalaren som överhuvudtaget inte kan tänka sig att fuska även om den finansiella skattevinsten skulle vara mycket stor.

En viktig fråga är vad som kan göras för att stärka de krafter som innebär att man avstår från fusk. För att knyta an till figuren ovan finns tre olika angreppssätt nämligen att

1. minska den finansiella skattevinsten
2. öka kostnaderna för att anlita skatterådgivare m.m.

3. stärka det psykologiska motståndet mot fusk

Framsteg i det internationella samarbetet i skattefrågor med bekämpande av skatteparadis och illojal skattekonkurrens samt informationsutbyte torde i det långa loppet vara den viktigaste framgångsfaktorn om skattevinsten av fusk ska minska.

Däremot torde utsikterna vara små att göra det svårare eller dyrare för oseriösa skatterådgivare att bjuda ut sina tjänster. En svensk nationell lagstiftning som gjorde det möjligt att ingripa mot oseriösa rådgivare skulle bli ett slag i luften eftersom tjänsterna lätt kan tillhandahållas från annat land. Allt talar också för att transaktionskostnaderna minskar i takt med att folk mer allmänt vänjer sig vid och känner ökat förtroende för infrastruktur i form av Internet, enklare valutatransaktioner, penningöverföringar m.m.

Att upprätthålla och stärka det inneboende psykologiska motstånd som gör att folk och företag avstår från fusk är angeläget. Att de illojala fastnar i kontrollen är betydelsefullt för att de lojala ska stärkas i sin roll som skattebetalare. Det är också viktigt att skattereglerna uppfattas som legitima. I vissa fall kan man nämligen rättfärdiga sitt fusk med att "regeln är orättvis". Det är ju inte speciellt roligt att betala skatt men det finns vissa regler som sticker mer i ögonen än andra och som gör att en del personer kan känna att de har moralisk rätt att undandra skatt genom placeringar utomlands. Ett par exempel. Vi bedömer att förmögenhetsskatten med alla dess undantag kan ha den effekten. Följden blir att man då också undanhåller skatt på räntor, utdelningar och reavinster som man i sig kanske inte upplever som orättvisa. En annan regel som kan upplevas som att "statsmakterna luras" är att ta ut socialavgifter över taket trots att det inte utgår några motsvarande förmåner. Vi tror att tendenserna till fusk som innebär att man vid högre inkomster söker kanalisera dem utomlands skulle minska om avgiftsuttag och förmåner följdes åt.

7.4 Beskattningen av gränsöverskridande inkomster – regler och avtal

Det finns fastställda regler för vilken skatt som ska tas ut i Sverige då personer och företag har anknytning till utlandet eller har in-

komster från utlandet.³ I botten finns en intern svensk lagstiftning. Reglerna i denna kan emellertid kollidera med den lagstiftning som finns i andra länder. För att reglera hur sådana krockar mellan beskattningsanspråk ska hanteras upprättas skatteavtal – oftast bilaterala – mellan länderna. Ett skatteavtal har till uppgift att fördela beskattningsrätten mellan staterna. Om beskattningsrätten till följd av avtalet har tilldelats Sverige i ett givet fall tillämpas därefter svensk intern rätt i det aktuella fallet. För det fall skatteavtal saknas eller om en fråga inte har reglerats i ett avtal tillämpas intern rätt direkt.

Det första skatteavtalet i världen slöts 1925 mellan Tyskland och Italien. Numera har de flesta industriländer ett vittförgrenat nät av avtal med andra stater. Beträffande antalet träffade överenskommelser ligger Sverige långt framme. Sverige slöt sitt första avtal 1928 med Tyskland. Sverige var det första land som slöt fullständigt avtal med USA. Sverige var även den första stat att sluta avtal med ett sydamerikanskt land (Argentina). Sverige har idag avtal med ett åttiotal stater. Anledningen till att vi inte har skatteavtal med vissa länder är inte alltid att de är skatteparadis. Vi träffar avtal med intressanta länder utifrån svensk exportindustris behov. Andra låter vänta på sig. Det finns exempel på avtal med skatteoaser (bl.a. Barbados).

De flesta svenska avtalen följer nära det modellavtal som har utarbetats inom OECD. I beskrivningen nedan utgår vi från de regler som vanligen gäller enligt de flesta nyare skatteavtal som Sverige träffat. Men det finns avvikelser. Den som är intresserad av ett specifikt land måste därför studera det avtal som gäller för detta land.⁴ Beskrivningen tar sikte på att förmedla huvuddragen i beskattningen och är inte heltäckande och är även i övrigt starkt förenklad och behandlar inte alla undantag av olika slag som kan förekomma.

Nedan kommer vi att göra en genomgång av skattefel med internationell anknytning inom den direkta beskattningen. Reglerna för hur beskattningen rätteligen ska gå till beskrivs närmare i anslutning till respektive skattefel. För att få överblick över förekommande regler och skattefel delas presentationen upp i ett avsnitt om beskattning av privatpersoner och ett avsnitt om beskattning av

³ Beskrivningen av skattereglerna i detta kapitel baseras bl.a. på Nils Mattsons bok "Svensk internationell beskattning", Norstedts Juridik AB (utgiven 2000). Boken kan rekommenderas som pedagogisk inkörsport till reglerna om internationell beskattning innan man ger sig i kast med RSV:s mera utförliga Handledning i internationell beskattning.

⁴ Skatteavtalen för många avtalsländer finns tillgängliga på RSV:s hemsida och successivt läggs allt fler in.

företag. Beskrivningarna av skattefelen vid vissa företeelser återfinns med något olika vinkling i både person- och företagsavsnittet eftersom det inte alltid går någon klar gräns mellan skattefel som görs i företag och skattefel hos privatpersoner. Många upplägg som görs i företagen hamnar som en inkomst eller en tillgång hos privatpersoner. Vill man hårdra resonemanget kan man säga att vinsten av alla skattefel i företagen till slut i en eller annan form - direkt eller indirekt - sipprar över till privatpersoner. Indirekt kan det vara via utdelningar, via lönesättningen i ett företag eller via priset på varor eller tjänster.

7.5 Skattefel vid beskattning av privatpersoner

7.5.1 Begreppet skatterättslig hemvist

Vi övergår nu till beskattningen av fysiska personer. Inledningsvis bör här framhållas att frågan om någon kan beskattas i Sverige eller inte primärt styrs av bestämmelserna i intern svensk rätt. Härvid gäller att den som är bosatt, som stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig för alla sina inkomster oavsett varifrån de härrör (hemviststatsprincipen). Den som inte är obegränsat skattskyldig räknas som begränsat skattskyldig i Sverige. För begränsat skattskyldiga gäller att de är skattskyldiga här för vissa närmare uppräknade inkomster som anses ha stark anknytning hit (källstatsprincipen). Detsamma gäller vid skattskyldighet för förmögenhet. De båda principerna överlappar ibland varandra så att personer med bo-, anknytnings- och inkomstförhållanden i två eller flera stater kan riskera att bli dubbelt beskattad för en och samma inkomst.

Staterna har därför träffat skatteavtal med varandra för att reglera hur man i möjligaste mån ska undvika att dubbelbeskattning uppstår eller lindra verkningarna därav. Det finns två huvudmetoder för att uppnå detta syfte. Den ena är undantagandemetoden (exemptmetoden) som innebär att inkomst undantas från beskattning i den ena staten. Den andra är avräkningsmetoden (creditmetoden) som innebär att båda staterna tillerkänns en rätt att beskatta en inkomst och att ett av länderna medger avräkning från dess egna skatt för skatt som betalats i det andra landet.

Genom skatteavtalen har staterna fördelat beskattningsrätten sinsemellan beträffande de personer, inkomster och skatter som

omfattas av avtalen. En utgångspunkt vid tillämpning av skatteavtalen är att först avgöra i vilket land en person ska anses ha skatterättsligt hemvist. Denna fråga avgörs emellertid i första hand med utgångspunkt i respektive stats interna lagstiftning. Är en person enligt intern lagstiftning i respektive stat endast obegränsat skattskyldig i en av staterna är det också i denna stat som han har hemvist (se t.ex. artikel 4 punkt 1 i OECD:s modellavtal).

I vissa fall kan emellertid en person ha dubbel bosättning, dvs. enligt respektive stats interna lagstiftning anses vara obegränsat skattskyldig i en eller flera avtalslutande stater. För tillämpningen av flertalet av ett skatteavtals artiklar om fördelningen av beskattningsrätten är det även i fall av dubbel bosättning nödvändigt att fastställa i vilken av staterna som personen i fråga har hemvist. För att i dessa fall fastställa i vilket land personen i fråga har hemvist tillämpas den s.k. stegen (artikel 4 punkt 2 i OECD:s modellavtal). Enligt stegen ska man steg för steg titta på vissa angivna anknytningsfaktorer och med utgångspunkt däri bestämma hemvistet. De olika stegen är:

Stegen:

Steg 1:	Var finns stadigvarande bostad? Om i båda länderna (eller inget av länderna) - gå vidare till nästa steg
Steg 2:	Var finns centrum för levnadsintressen (personliga och ekonomiska förbindelser m.m.)? Om i båda länderna (eller inget av länderna) - gå vidare till nästa steg
Steg 3:	Stadigvarande vistas? Om i båda länderna (eller inget av länderna) - gå vidare till nästa steg
Steg 4:	Medborgarskap? Om i båda länderna (eller inget av länderna) - gå vidare till nästa steg
Steg 5:	Ömsesidig överenskommelse – mellan behöriga myndigheter i avtalsländerna

7.5.2 Skattefel privatpersoners tillgångar

Vi har tidigare i kapitel 2 mer i detalj diskuterat metoder att uppskatta storleken på de svenska hushållens finansiella placeringar utomlands. Vi utgick därvid från den oförklarade restposten i

finansräkenskaperna. Enligt finansräkenskaperna hade hushållen 1999 en finansiell förmögenhet på ca 2 200 mdkr fördelat på 3 250 mdkr i tillgångar och 1 050 mdkr i skulder. Restposten uppgick till 250 mdkr. En förklaring till restposten kan vara individernas finansiella sparande utomlands eftersom detta är en post som är svår att fånga upp i statistiken. Om man antar att kapital placerat utomlands avkastar 5 procent om året och hela beloppet skulle varit föremål för inkomst- och förmögenhetsskatt rör det sig om ett skattebortfall på 7 å 8 mdkr per år.

Men skatteundandragandet uppstår inte bara genom att kapital flyttas ut från Sverige. Ökande rörlighet medför att många personer tillbringar ett antal år av sina liv med att arbeta utomlands. Sverige har också en alltmer internationellt sammansatt befolkning där många personer har rötter eller anknytningar i andra länder. En reflektion är att utlandsplaceringar framöver i ökande grad kommer att uppkomma genom att man vid flyttning eller återflyttning till Sverige helt enkelt låter kapitalet stanna kvar utomlands. Man kan också genom olika åtgärder av skatteplaneringskaraktär se till att placeringarna redan från början hamnar i utlandet.

I detta avsnitt kommer vi att redogöra för skattefel som finns i anslutning till följande skattetyper som tas ut på hushållens tillgångar nämligen:

- skatt på inkomst av kapital (räntor, utdelningar, reavinster/förluster)
- förmögenhetsskatt
- avkastningsskatt
- fastighetsskatt
- arvs- och gåvoskatt

Berörda tillgångar är:

- bankkonton utomlands
- värdepapper utomlands
- kapitalförsäkring (privat) utomlands
- privatbostadsfastighet utomlands

Skattefel kan bl.a. uppstå på följande sätt:

- ränteinkomster redovisas inte i Sverige
- utdelningar redovisas inte i Sverige
- reavinster redovisas inte i Sverige
- konstruerade reaförluster tas upp i Sverige

- tillgångarna förmögenhetsbeskattas inte i Sverige
- privat kapitalförsäkring i utlandet avkastningsbeskattas inte
- man mörkar ägandet genom att låta någon annan stå för det
- man skenbosätter sig utomlands

De olika typerna av skattefel kommenteras nedan utifrån vad typ av tillgång det är fråga om. Skattefelen kan sägas följa två huvudlinjer. I ena fallet är det "enkla skattefel" där felet består i att man låter bli att redovisa sin utlandsinkomst/tillgång. För att motverka denna typ av fel är utbytet av automatiska kontrolluppgifter centralt. I andra fallet är skattefelet kopplat till andra tvivelaktiga arrangemang via bolag m.m. och blir genast mera komplicerat att utreda.

I anslutning till genomgången nedan beskrivs också de beskattningsregler som gäller. Förmögenhetsskatten griper över flera av tillgångsslagen. Därför redogör vi inledningsvis för dessa regler.

Personer med hemvist i Sverige ska betala förmögenhetsskatt beräknad på hela den skattepliktiga förmögenheten. Det spelar härvid i princip ingen roll om tillgångarna och skulderna finns i Sverige eller i utlandet. Eventuell förmögenhetsskatt som erlagts i utlandet kan avräknas från den svenska förmögenhetsskatten med stöd av skatteavtal.⁵ En person som inte är svensk medborgare och som vistas i Sverige under en begränsad tid av högst tre år särbehandlas dock och beskattas endast för sådana förmögenhetstillgångar som har stark koppling till Sverige såsom privatbostadsfastigheter och privatbostäder om de är belägna i Sverige.⁶ Detta undantag har tillkommit för att underlätta möjligheterna att få utländska nyckelpersoner till arbeten i Sverige.

Skattefel - bankkonton utomlands

En person med hemvist i Sverige ska betala skatt med 30 procent på räntor från utlandet. Vissa länder drar av källskatt på utbetalda räntor med varierande 5–15 procent. Andra länder drar ingen källskatt alls. I den mån källskatt dragits på räntor i utlandet får denna skatt avräknas från den svenska skatten. Genom automatiska kontrolluppgifter får Sverige för närvarande uppgifter om svenskars räntor i utlandet från ett tiotal länder. Det finns också en regel som

⁵ Avräkningslagen gäller inte för förmögenhet.

⁶ Avdrag för skulder vid förmögenhetsbeskattningen medges i dessa fall enbart för sådana skulder som är hänförliga direkt till sådana tillgångar.

säger att en svensk som har ett bankkonto utomlands ska lämna ett skriftligt medgivande till RSV om insyn på kontot och en förbindelse från den utländska banken att lämna kontrolluppgift till verket. Regeln har inte fått något genomslag – ytterst få personer har lämnat något sådant medgivande. Åren 1993–2000 har medgivande lämnats för totalt knappt 1 400 konton eller depåer.

När svenska banker betalar ut räntor till personer bosatta i utlandet dras ingen källskatt. Däremot ska de svenska bankerna lämna uppgift till de svenska skattemyndigheterna även i de fall räntebetalningar avser personer bosatta utomlands. I den mån det är ett land vi har automatiskt informationsutbyte med går uppgifter om dessa räntor vidare till respektive land.

Person med hemvist i Sverige har rätt att dra av skuldräntor även i de fall skuldräntan betalas till utlandet. I skattekontrollen är det viktigt att sådana betalningar uppmärksammas i de fall betalningarna går till andra än etablerade kreditinstitut.

Vi förutsätter i det fortsatta resonemanget att EU lyckas slussa förslaget till direktiv om gränsöverskridande sparande av EU-medborgare förbi alla hinder så att det kan träda ikraft inom ett par år. Annars står vi inför växande problem och ett ökande skattefel. Den väg Sverige då har att gå är att åstadkomma ytterligare överenskommelser om utbyte av automatiska kontrolluppgifter för räntor m.m. Men detta förutsätter att de länder vi ska träffa överenskommelser med tar in motsvarande uppgifter för beskattningsändamål.

Om tidtabellen håller ska EU:s sparandedirektiv träda ikraft inkomståret 2003. Direktivet omfattar räntor inklusive obligationer, räntefonder och blandfonder. Däremot täcker det inte utdelningar på aktier och liknande värdepapper, reavinster och förmögenhet. Direktivet är ett viktigt steg på vägen mot att skapa förutsättningar för att minska skattefelet men trots detta finns läckagerisker. Ett villkor för att direktivet ska träda ikraft är att ett antal länder utanför EU samt medlemsstater som har associerade och beroende territorier av skatteparadiskaraktär förbinder sig att införa liknande villkor för gränsöverskridande beskattning av EU-medborgare. Förhoppningsvis innebär detta att de skatteparadis som finns kvar förefaller så avlägsna och osäkra att placera pengar i att man avstår. En annan orsak till att skattefel kommer att finnas kvar är att kontrolluppgifterna från andra länder inte kommer in i sådan tid att de kan förtryckas i inkomstdeklarationen eller att de av andra skäl inte kan utnyttjas för att få en med svenska ränteinkomster jämförbar

beskattning. Skattemyndigheterna kommer av resursskäl att få koncentrera sig på de större beloppen.

En kontrolluppgift om ränteinkomster indikerar att det finns en underliggande tillgång som kanske bör förmögenhetsbeskattas. För att kunna använda uppgifterna vid förmögenhetsbeskattningen måste en förfrågan skickas ut till den skattskyldige om tillgångens värde.

Om EU:s sparandedirektiv träder ikraft och man börjar utbyta uppgifter om räntor på banksparande, räntefonder m.m. kan det innebära att vissa av spararna omplacerar tillgångarna till aktiefonder.

Skattefel - värdepapper utomlands

Reglerna för beskattning av *utdelningar* är likartade de för räntor. Utdelningar från bolag i andra länder ska beskattas i Sverige med 30 procent om man har hemvist i Sverige. Men ofta dras källskatt i källstaten (dvs. land där det utdelande bolaget finns). De flesta länder drar sådan källskatt med 15 procent i de fall mottagaren är bosatt i annat land. Denna källskatt kan under vissa villkor avräknas mot svensk inkomstskatt.

Den källskatt som dras i Sverige på utdelningar från svenska aktiebolag och svenska värdepappersfonder till utomlands bosatta personer kallas kupongskatt. Kupongskatten är 30 procent men i praktiken gäller att den tas ut med 15 procent för de flesta länder. Sverige har avtal med. Kupongskatten resulterade år 2000 i skatteinkomster på 2 064 mnkr.

Person med hemvist i Sverige ska betala *svensk skatt på vinst vid aktieförsäljning* oavsett om det rör sig om svenska eller utländska värdepapper. I många länder är reavinsterna skattefria åtminstone vid något längre innehavstid.

Enligt den interna svenska lagstiftningen gäller vid utflyttning från Sverige att inom en tidrymd av tio år efter utflyttningen ska vinst vid försäljning av svenska aktier beskattas i Sverige. Det spelar ingen roll om personen vid försäljningen är svensk eller utländsk medborgare eller om värdepappren förvärvats före eller efter utflyttningen. Ju mer vi rör oss över gränserna desto mer aktuell kan tioårsregeln antas bli. I avtalen med andra länder begränsas ofta tioårsperioden. I praktiken är det svårt för skatteförvaltningen att ha bevakning av att beskattningen sker som tänkt i alla dessa fall.

Regeln har med sin nuvarande utformning inte heller riktigt hållit takt med tiden i och med att den omfattar svenska aktier men inte andra placeringar som blivit vanliga t.ex. utländska aktier och värdepappersfonder.

Det automatiska utbytet av kontrolluppgifter med vissa länder täcker i allmänhet in aktieutdelningar. Problemen är i många stycken desamma som för ränteinkomsterna dvs. problem med att uppgifterna kommer sent och är svåra att hänförbara till rätt person.

Har man dessutom ambitionen att beskatta *försäljningen av värdepapper* står man inför betydande svårigheter. Det automatiska utbytet av kontrolluppgifter täcker sällan in värdepappersförsäljningar. Förekomsten av utdelningar bland de automatiska kontrolluppgifterna innebär att skattemyndigheten vet att det finns värdepapper och då skulle det potentiellt också kunna finnas en försäljning. Men för att få reda på om det skett en försäljning måste man tillskriva den skattskyldige. Och att kontrollera att den vinstberäkning som gjorts för de utländska innehavarna är korrekt är inte heller någon lätt uppgift. Det finns exempel på skatteupplägg som gått ut på att *tillskapa reaförluster* i utlandet.

Den skattskyldige måste också kontaktas om skattemyndigheten, med förekomsten av utdelning som indikation, för *förmögensbeskattningen* vill ta reda på värdepapperinnehavets värde.

Ett positivt scenario är att utbytet av kontrolluppgifter på räntor mellan länderna i EU skulle kunna bli ett första steg i ett mer utbrett utbyte av kontrolluppgifter även för utdelningar och försäljningar av värdepapper. Inga sådana ambitioner är idag uttalade, men om EU:s sparanddirektiv slår väl ut kanske det kan bilda modell för ett utvidgat utbyte. Men även i ett sådant positivt scenario kommer man inte ifrån att det kommer att kräva betydande resursinsatser om uppgifterna ska kunna brukas fullt ut i att åstadkomma en korrekt beskattning.

Skattefel – kapitalförsäkring utomlands

När man köper en pensions- eller kapitalförsäkring i Sverige beskattas avkastningen, schablonmässigt beräknat på försäkringsvärdet, med avkastningsskatt. Det är i dessa fall försäkringsgivaren som betalar skatten. I utlandet är avkastningen på inbetalda premier oftast skattefria. För att uppnå neutralitet med försäkringar tagna i

svensk försäkringsrörelse har införts regler som innebär att personer med hemvist i Sverige själva ska vara skattskyldiga för avkastningsskatt på de utländska premierna. Reglerna gäller för försäkringspremier som är betalda fr.o.m. 1997. Kapitalförsäkringar i utlandet kan tas på helt privat initiativ. Men utländska kapitalförsäkringar förekommer också i skatteupplägg där arbetsgivare eller fåmansbolag är inblandade. Syftet i dessa fall är att förvandla arbetsinkomster och vinster till framtida skattefria utbetalningar. Vi kommenterar denna företeelse längre fram i anslutning till skattefel som förekommer vid beskattningen av företag.

Vid taxeringen 2000 redovisade 2 300 personer avkastningsskatt på utländska försäkringar i sin inkomstdeklaration och den debiterade avkastningsskatten i Sverige uppgick efter avräkning av utländsk skatt till 27 mnkr. Försäkringarnas värde vid taxeringen 2000 uppgick till 2,7 mdkr.

Tabell 49: Utländska pensions- och kapitalförsäkringar köpta fr.o.m. 1997. Beräknat värde samt debiterad avkastningsskatt vid taxeringen-2000

	Försäkringarnas värde, mnkr	Underlag för skatt, mnkr	Skattesats	Uträknad skatt, mnkr
Utländsk pensionsförsäkring	391	19	15%	3
Utländsk kapitalförsäkring	2 340	117	27%	31
Summa	2 731	136		34
Dito efter avräkning av utländsk skatt				27

Tabell 50: Avkastningsskatt på utländska pensions- och kapitalförsäkringar taxeringsåren 1998–2000

Taxeringsår	Antal	Debiterad avkastningsskatt i Sverige
tax-98	177	0,3 mnkr
tax-99	1 439	13 mnkr
tax-00	2 292	27 mnkr

Före 1997 gällde att försäkringstagarna under vissa omständigheter skulle betala en särskild skatt på premier för utländska personförsäkringar. Denna skatt inbringade år 1996 62 mnkr och år 1997 92 mnkr.

Skattefelet i anslutning till mörkertalet för utländska kapitalförsäkringar inbegriper utöver avkastningsskatt i många fall även förmögenhetsskatt. Om överföring av värdepapper skett till försäkringen kan också föreligga skyldighet att redovisa avyttring av värdepapper.

Mörkertalet är svaruppskattat. Enligt riksbanksstatistiken över betalningar till utländska kapitalförsäkringar har åren 1997–1999 gjorts betalningar till utlandet på 3,3 mdkr avseende kapitalförsäkringar. Denna siffra kan jämföras med de 2,7 mdkr som finns med som försäkringsvärde i självdeklarationen.

Tabell 51: Betalningar till pensions-/kapitalförsäkringar enligt riksbanksstatistiken (se anm.)

	mnkr
1994	8 313 ¹
1995	1 622
1996	2 177
1997	1 341
1998	904
1999	1 034

Anm. Betalningar under 75 000 kr behöver inte rapporteras till Riksbanken. Uppgifterna i tabellen har korrigerats för sådana betalningar som faller under 75 000 kr genom ett schablonmässigt påslag; enligt Riksbanken uppgår dessa till 10–12 % av de betalningar som överstiger 75 000 kr.

1) Det mycket höga värdet år 1994 torde sammanhålla med att förmögenhetsbeskattning infördes för utländska försäkringar som tecknades efter 30 juni 1995.

Mörkertalet förefaller när dessa tal jämförs inte vara så stort. Men vi vet att försäkringsbetalningar också hamnar på andra koder i riksbanksstatistiken. Unit linked-försäkringar (dvs. försäkringar där försäkringskapitalet är knutet till värdepappersfonder som man själv bestämmer) har t.ex. kodats som betalning av värdepapper. En genomgång enbart för Stockholm avseende 1999 visar att, utöver 320 mnkr som redovisats som betalning till kapitalförsäkring, fanns nästan lika mycket (ca 290 mnkr) redovisat under andra koder och som sannolikt avser betalningar till kapitalförsäkringar. Vi vet

också sedan tidigare att betalningar till vissa aktörer helt saknas i riksbanksuppgifterna. Sparandet i utländska försäkringar har minskat under andra halvan av 1990-talet, men det finns tecken på att sparandet återigen ökar. I anslutning till ett av skatteförvaltningens kontrollprojekt har nysparandet (inkl. mörkertal) i utländska försäkringar uppskattats till 4 mdkr år 2000.

Skattefel - privatbostad i utlandet

Person med skatterättslig hemvist i Sverige som äger privatbostad i utlandet är i allmänhet skattskyldig för denna både i landet där fastigheten är belägen och i Sverige. Skatt som betalats i utlandet kan räknas av från skatt som ska betalas i Sverige. Det är endast om den svenska skatten blir högre som det i praktiken tillkommer skatt att betala också i Sverige. På motsvarande sätt gäller att en person som äger fastighet i Sverige, men inte har hemvist här, ska betala svensk fastighetskatt.

Svensk reavinstskatt ska betalas även för vinst vid försäljning av privatbostadsfastighet i utlandet. Eventuell erlagd reavinstskatt i utlandet kan få avräknas.

Statistik från taxeringen 2000 visar att det finns nästan 9 000 personer som i sin deklaration tagit upp privatbostad i utlandet. Den uträknade svenska skatten på detta belopp uppgår före avräkning av utländsk skatt till 26 mnkr. Det finns ett mörkertal beroende på både oavsiktliga och avsiktliga fel. Å andra sidan rör det sig troligen om små belopp i och med att fastigheter beskattas på ett eller annat sätt i alla länder. RSV har föreslagit att skyldigheten att redovisa privatbostad i utlandet i den svenska deklarationen slopas med hänsyn till problemen både för de skattskyldiga att sätta sig in regelsystemet och för skattemyndigheterna att kontrollera att det blivit rätt och att göra avräkningen för den utländska skatten.

Bosatta i Sverige som deklarerat privatbostad i utlandet vid taxeringen 2000:

Antal deklaranter	8 792 st
Taxeringsunderlag	1 737 mnkr
Genomsnittligt "taxeringsvärde" per person	198 000 kr
Uträknad svensk fastighetsskatt före avräkning av utländsk skatt	26 mnkr

Antalet utomlands bosatta som taxeras för småhus i Sverige uppgår till 39 000 och fastighetsskatten för dessa var 93 mnkr.

Bosatta i Sverige som deklarerat privatbostad i utlandet vid taxeringen 2000:

Antal deklaranter	39 079 st
Taxeringsunderlag	6 202 mnkr
Genomsnittligt taxeringsvärde per person	158 700 kr
Fastighetsskatt	93 mnkr

Vi gör bedömningen att även om det finns ett "svenskt" skattefel i anslutning till hushållens innehav av privatbostad i utlandet så har det mindre demoraliserande effekt än de skattefel som kan uppstå då man har bankkonton och värdepapper i utlandet. Någon typ av beskattning av privatbostäder finns i de flesta länder. Det är bara eventuell "merskatt" utöver den skatt som tagits ut i utlandet som skulle bli aktuell att betala i Sverige.

I sammanhanget kan vi nämna de erfarenheter skatteförvaltningen gjort i ett kontrollprojekt där man försökt utnyttja kontrolluppgifter från Frankrike om försäljning av privatbostadsfastighet. Problemen har varit oerhört stora för förvaltningen att få fram underlag som behövs för att kunna fastställa vinsten. Men det är inte bara skattemyndigheten som haft problem - även fullgörandet har varit svårt för de skattskyldiga. Att från ovilliga franska banker, myndigheter m.m. utverka papper som de svenska skattemyndigheten efterfrågat är inte enkelt. Frankrike reavinstbeskattar försäljning av fastigheter och den merskatt för reavinst som efter långt utredande tillkommit att betala i Sverige har ofta varit liten. Det som i så fall givit viss skattevinst för Sverige är att de svenska skattemyndigheterna kunnat eftertaxera för förmögenhetsskatt på fastighetsvärdet för ett par år.

Ett skattefel som kanske inte är så stort men som kan tyckas helt onödigt har uppmärksamrats i det s.k. non-filerprojektet.⁷ Om en utländsk medborgare bosatt utomlands och utan svenskt personnummer ska köpa en fastighet i Sverige så tilldelas personen ett tillfälligt fiktivt nummer i fastighetstaxeringsregistrets system i respektive region. Detta nummer använder Inskrivningsmyndigheten för att registrera taxerad ägare. Avsikten är att det tillfälliga numret sedan ska ersättas av ett GD-nummer. Det har dock visat sig att det finns fastigheter där ägarna inte fått GD-nummer eftersom de listor som ska åtgärdas av skattemyndigheterna på grund av resursbrist inte har blivit åtgärdade i den omfattning som behövs. Detta har fått till följd att det finns svenska fastigheter med utländska ägare som inte betalar fastighetsskatt. Orsaken till skattefelet är att de fiktiva numren i fastighetstaxeringsregistret saknar koppling till det register som används vid taxeringen.

Skattefel - arvs- och gåvoskatt

På samma sätt som för inkomst- och förmögenhetsskatten finns en intern lagstiftning som anger vilka regler som gäller för arvs- och gåvoskatt i de fall det finns internationella anknytningar. Reglerna i den interna svenska arvs- och gåvoskattelagen ställer hårda skatteanspråk och i praktiken är det inte möjligt att i alla lägen upprätthålla reglerna. Enligt intern rätt kan egendomen efter en avliden som hade kvar sitt svenska medborgarskap (eller avliden som var gift med svensk medborgare) beläggas med svensk arvsskatt om dödsfallet inträffat inom en tidrymd av tio år efter utflyttning från Sverige. Detta gäller även då egendomen är belägen utomlands. Även för gåva gäller enligt den interna lagstiftningen att svensk skatt tas ut om den som givit gåvan är svensk medborgare och utflyttningen skett för mindre än tio år sedan. Fastighet eller annan fast egendom i Sverige ska enligt svenska arvsregler beskattas i Sverige även i de fall den som ärver helt saknar anknytning till Sverige. Liksom vid inkomstbeskattningen ger den interna lagstiftningen under vissa förutsättningar möjlighet till befrielse från eller nedsättning av den i Sverige fastställda skatten.

⁷ Skattemyndigheten i Malmö. Slutrapport i projektet NON-FILERS. 1999-08-06.

Med vissa stater finns separata dubbelbeskattningsavtal för arvs- och gåvoskatt som tar över intern rätt.⁸ Avtalen omfattar färre länder än avtalen avseende inkomstbeskattningen (17 länder arvsskatt, 8 länder gåvoskatt). Avtalen är vanligtvis uppbyggda enligt OECD:s modellavtal från 1983 avseende kvarlätenskap, arv och gåva. Nyare avtal omfattar i allmänhet både arv- och gåva medan äldre endast omfattar arvsskatt.

Tabell 52: Länder som Sverige har dubbelbeskattningsavtal med för arvs- och gåvoskatt

Länder	Anm.
<u>Norden:</u>	
1 Danmark	Även gåva
2 Finland	Även gåva
3 Norge	Även gåva
4 Island	Även gåva
<u>Övriga Europa:</u>	
5 Storbritannien och Nordirland	Även gåva
6 Tyskland	Även gåva
7 Österrike	
8 Schweiz	
9 Ungern	
10 Nederländerna	
11 Belgien	
12 Frankrike	Även gåva
13 Spanien	
14 Italien	(Gåva delvis)
<u>Övriga:</u>	
15 USA	Även gåva
16 Israel	
17 Sydafrika	

Ett genomgående drag i avtalen är att beskattningsrätten till fast egendom i första hand tillkommer den stat, i vilken fastigheten är belägen. Motsvarande gäller lös egendom som är nedlagd i fast

⁸ Uppgifterna är hämtade ur: Erik Waller/Monika Linder. AGL. Lärobok om arvs- och gåvoskatt. IUSTUS Förlag (2000).

driftställe i endera staten. Beträffande övrig lös egendom är det vanligtvis så att beskattningsrätten är förbehållen den stat i vilken den avlidne var bosatt. Avtalen uppvisar emellertid ett antal varianter i olika detaljfrågor, när det gäller fördelningen av beskattningsrätten. Avtalen innehåller vidare mer eller mindre långtgående definitioner av hemvistbegreppet.

Skatteförvaltningen har helt nyligen (fr.o.m. 1 juli 2001) tagit över beslutanderätten avseende arvsskatt från tingsrätterna. Förvaltningen har därför begränsad erfarenhet av de kontrollproblem som finns när svensk medborgare flyttat ut ur landet eller tillgångar finns i utlandet.

Hur är det då med skattefelen med internationella kopplingar? Arvs- och gåvoskatten är med lite framförhållning i de flesta fall lätt att planera bort på det nationella planet. Arvs- och gåvoskatten isolerat sett torde därför inte vara huvudorsaken till att man väljer att ha dolda tillgångar utomlands. Men om man flyttat pengar till dolda konton eller liknande utomlands, för att undgå annan svensk beskattning av tillgångarna, så kan det ge "bonus" även i samband med arvs- och gåvoskatten.

Arvs- och gåvoskatten inbringade år 2000 drygt 2,5 mdkr. Hur stort kan då skattefelet med internationell anknytning tänkas vara? Vi ger här ett par räkneexempel baserade på den s.k. restposten i finansräkenskaper. Restposten har beräknats till 250 mdkr vilket motsvarar ca 10 procent av hushållens nettotillgångar. I det första exemplet, som får ses som en minimiskattning, antar vi att skattefelet också motsvarar 10 procent av totala arvs- och gåvoskatten. Detta innebär att skattefelet med koppling till utlandet skulle röra sig om 250 mdkr. I det andra exemplet utgår vi också från restpostens 250 mdkr. Vi antar att dessa tillgångar är jämt fördelade på personer i åldersgrupperna 25–85 år dvs. på 60 åldersgrupper. Vi antar att 1/60-del av dessa avlider per år. Detta skulle innebära att runt 4 mdkr av restposten skulle arvsbeskattas årligen. Vi antar att dessa 4 mdkr tillfaller bröstarvingar och att detta tillkommande arvsskattebelopp helt och hållet ligger på arvslotter som på marginalen beskattas med en arvsskattesats på 30 procent. Skattefelet blir med dessa beräkningsantaganden 1,2 mdkr.

Ett observandum är dock att det inte är riskfritt att ha dolt kapital i utlandet för att undgå arvsskatten. Har man inte tydliga testamenten och klara papper kan man råka ut för att tillgångarna "försvinner". Huset i utlandet kan tillfalla staten i landet det är be-

läget. Vet arvtagarna inte om att den avlidne har tillgångar i ett land med banksekretess kan den delen av arvet gå förlorad osv..

Skattefel – skenbosättning och mörkat ägande

Ett sätt att undgå de svenska kapitalskatterna kan vara att sken-skriva sig utomlands. Andra metoder är att mörka ägandet i Sverige eller utomlands genom att låta någon annan stå för det eller ange en icke existerande adress osv.

7.5.3 Skattefel privatpersoners arbetsinkomster och andra ersättningar

Grundprincipen är att skatt på arbetsinkomster ska beskattas i det land där arbetet utförs.

En fysisk person som är bosatt här i Sverige eller som stadigvarande vistas här räknas som obegränsat skattskyldig i Sverige och är skattskyldig för all inkomst oavsett om inkomsten härrör från Sverige eller utlandet. Detsamma gäller den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.

Under vissa förutsättningar kan en person som är hemmahörande i Sverige befrias från skatt för anställningsinkomst han förvärvat i utlandet. Detta gäller om personen varit anställd och vistats utomlands minst sex månader i den mån inkomsten har beskattats i verksamhetslandet (sexmånadersregeln). I vissa fall kan anställningsinkomst som inte beskattats i verksamhetslandet ändå bli skattebefriad i Sverige (enligt den s.k. ettårsregeln). Skattebefrielse gäller dock inte om personen arbetat i svensk offentlig tjänst i verksamhetslandet. Som förutsättning för skattebefrielse gäller att anställningen och vistelsen i utlandet varat minst ett år och att utlandsarbetet skett i ett och samma land. Dessutom krävs att skattebefrielsen i verksamhetslandet beror på att bestämmelser om beskattning saknas, att verksamhetslandets interna lagstiftning undantar inkomsten från beskattning eller på grund av avtal eller genom särskilt beslut av myndighet i landet i fråga. Med "avtal" avses t.ex. s.k. proceduravtal som ingås med biståndsländer och avser biståndsarbete och liknande eller avtal med statshandelsländer.

En fysisk person som är bosatt utomlands är begränsat skattskyldig i Sverige för vissa särskilt angivna inkomster. Beskattningen

av denna kategori skattskyldiga som uppbär tjänsteinkomst eller liknande från Sverige regleras i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Avlöning etc. på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun är skattepliktig oavsett om verksamheten har utövats i Sverige eller utomlands. När det gäller enskild tjänst är avlöning etc. endast skattepliktig i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket.

Styrelsearvode och liknande ersättning från svenskt företag är skattepliktigt enligt SINK för en utomlands bosatt styrelsemedlem oavsett om mötena hållits i Sverige eller utomlands.

I SINK har vissa inkomster uttryckligen undantagits från skatteplikt. Detta gäller avlöning och annan jämförlig förmån som uppburits på grund av anställning eller uppdrag under förutsättning att den anställde vistats i Sverige högst sex månader⁹ och arbetsgivaren finns i utlandet och ersättningen inte heller belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige.

Vidare är ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad avseende resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut samt ersättning för logi under tid arbetet utförs i Sverige skattefria.

Skatten är en definitiv källskatt och utgår med 25 procent (för sjöinkomst 15 procent) av den skattepliktiga bruttointkomsten. Skattesatsen är alltså lägre än den ordinarie inkomstskatten, men i gengäld får avdrag inte göras för eventuella kostnader som är hänförliga till intäkterna. För utomlands bosatta artister och idrottsmän m.fl. som utövar artistisk respektive idrottslig verksamhet i Sverige är skattesatsen 15 procent enligt en lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (LSI).

Ovan har redogjorts för de regler som normalt gäller. Det finns en rad specialregler för olika kategorier och situationer. Vi kommer inte att redogöra för dessa regler här men vill ändå nämna några grupper som har sådana särskilt utformade regler för beskattning av anställningsinkomster:

- utländska nyckelpersoner som vistas i Sverige under en begränsad period
- gränsgångare (arbetspendling Danmark, Norge, Finland)
- ambassadpersonal
- FN-anställda

⁹ 183 dagar under en tolv månadersperiod

- EU-anställda
- sjömän/ombordanställda
- utsänd personal (arbetar för svenskt företag men i annat land och vice versa)
- arbete minst ett år i land som inte har beskattning av anställningsinkomster (t.ex. tjänsteexport i vissa biståndsländer)

Skattefel – lön, styrelsearvode m.m. från utlandet

Vid vanliga anställningar i utlandet är problemen med skattefel mindre. De flesta länder har en beskattning av anställningsinkomster och är anställningen och vistelsen i utlandet minst 6 månader är inkomsten normalt undantagen från svensk beskattning. Vid kortare vistelse ska inkomsten beskattas i Sverige men avräkning medges för utländsk skatt. Skattefelen torde inte heller vid dessa kortare vistelser bli stora.

Problemen med skattefel finns i första hand i anslutning till vissa andra typer av ersättningar. Ett exempel är att ersättningar för arbetsinsatser kläs om till konsultuppdrag som faktureras från bolag i skatteparadis och får låg eller ingen beskattning. I Sverige uppmärksammade fall har rört idrottsmän, artister och premiering av tidigare chefer i större företag. Det är inte bara förhållandet att inkomsten undgår beskattning som kan ifrågasättas. I många fall ter sig dessutom ersättningen inte rimlig i förhållande till arbetsinsatsen.

Det är viktigt hur denna typ av företeelser bedöms i domstol. Ett aktuellt exempel är den s.k. Brynäsdomen som gällde ersättningen till tre utländska ishockeyspelare som "hyrts in" från ett bolag beläget på Isle of Man.¹⁰ Det slutliga avgörandet i domstol innebar att den "hyra" som idrottsföreningen betalat till bolaget för spelarna har ansetts som lön till spelarna. I detta fall accepterades således skatteförvaltningens tolkning. Hade domen fått motsatt utgång hade det varit fritt fram för mängder av människor med lämpliga jobb att göra på samma sätt. Domen har alltså mycket större vidd än att gälla några få idrottsmän som man kanske kan tro. Domen har, åtminstone tillfälligtvis, satt stopp för vissa beteenden. Exemplet visar på hur enkelt förutsättningarna kan ändras.

¹⁰ Dom i Regeringsrätten den 20 juni 2001.

Styrelsearvoden från utländskt bolag ska redovisas i självdeklarationen i Sverige och eventuell skatt betalad i utlandet räknas av. Att så sker bygger i stor utsträckning på att styrelseledamoten själv tar upp ersättningen. Det finns vissa möjligheter till kontroll utifrån externt kontrollmaterial såsom det automatiska kontrolluppgiftsutbytet och i fråga om större belopp uppgifterna från Riksbanken.

Ett annat exempel på skattefel är att ge en person som är anställd i Sverige förmåner utomlands t.ex. via kontokort.

Skattefel – svartarbete utländskt företag eller utlandsanställd

En allmän frågeställning är hur förekomsten av svartarbete påverkas av öppnare gränser. Det är svårare för skattemyndigheterna att hålla kontroll på utländska företag verksamma i Sverige än det är att kontrollera svenska företag som redan finns inne i skatteförvaltningens register. Samma sak gäller personer från utlandet som tillfälligt tar arbete i Sverige. Med EU-inträdet finns inga hinder för EU-medborgare att ta arbete i Sverige. Motivet att svartarbete beroende på att man inte har arbetstillstånd är därför borta för EU-medborgare. Men det finns ju andra motiv till svartarbete och den ökade rörligheten som sådan skapar en potential för ökat svartarbete. Det kan också vara så att personer som kommer från utlandet utnyttjas för svartarbete genom att de inte har tillräcklig kunskap om det regelsystem som finns.

För att få en bättre ordning på identitetsbeteckningarna för personer som inte är folkbokförda i Sverige infördes år 2000 ett system med samordningsnummer. Samordningsnummer är en enhetlig identitetsbeteckning för fysiska personer som inte är eller har varit folkbokförda i Sverige.¹¹ Syftet med samordningsnumren är att myndigheter och andra verksamhetsområden ska ha ett gemensamt begrepp även för personer som inte är folkbokförda. Samordningsnummer kan begäras på initiativ av olika myndigheter för registrering i t.ex. skatteregister, olika polisregister, försäkringskassa, passregister, sjömansregistret, körkortsregister, bilregister och register över totalförsvarspliktiga. Men det finns inga hinder mot att använda samordningsnumret även i andra verksamheter, statliga eller enskilda. Det är skattemyndigheten som står för tilldelningen

¹¹ Samordningsnumret är uppbyggt precis som ett personnummer så när som att man på födelsedatumet lägger till 60. Är man född den 10:e blir det således 70 osv.

av nummer. Till registret över samordningsnummer är kopplat bl.a. namn, kön, födelsetid, medborgarskap, födelseort och land.

Den som bosätter sig här i landet under minst ett år ska till skattekontoret anmäla inflyttning från utlandet. Personen tilldelas då ett personnummer för folkbokföring.

Det är inte helt ovanligt att en utländsk arbetsgivare kan ha lokalt anställda utan att ha fast driftställe i Sverige. Det kan vara konsulter, översättare, handelsresande. En sådan arbetsgivare ska registrera sig och ska i regel betala arbetsgivaravgifter i huvudsak som då fast driftställe finns. Antalet registrerade utländska arbetsgivare utan fast driftställe uppgick till ca 1000 stycken och uppgiven lön till ca 360 mnkr (år 2000).

Skattemyndigheterna försöker på olika sätt arbeta preventivt i samarbete med branschorganisationer, fack och entreprenörer. T.ex. har skattemyndigheterna vid stora byggprojekt som Öresundsbron och Arlandabanan gjort kontroll redan då entreprenörerna kontrakterats. En tänkbar möjlighet som diskuteras inför framtiden är att ålägga byggföretagen en skyldighet att hålla reda på vilka personer som finns på en arbetsplats. En annan tanke är att skattemyndigheten ska ges möjlighet att besöka byggarbetsplatser för att klargöra vilka personer som är verksamma och vem som betalar ut deras löner.

Andra branscher där utländsk arbetskraft utnyttjas är restauranger och städföretag. Kontroll av restauranger sker numera ofta i samarbete med andra myndigheter för samtidig kontroll av skattemyndigheten, brandsäkerhet, hälsovårdsaspekter och alkoholutskänkning.

Det kan också finnas kontrollproblem i samband med att utländska företag skickar med egna anställda för tillfälligt arbete i Sverige. Det gäller både var och hur ersättningen ska inkomstbeskattas. Dessutom finns en administrativ kringhantering när det gäller betalningen av socialavgifter.

Det finns också en administrativ hantering kring gränspendlare. Gränspendling är vanligast i Öresundsregionen. 1998 fanns 2 400 personer som bodde i Skåne och hade sitt förvärvsarbete i den danska delen av Öresundsregionen. En tredjedel av dessa gränspendlare var födda i Danmark. Någon statistik finns ännu inte på antalet pendlare i den motsatta riktningen. Genom ett utvecklat samarbete med grannländerna försöker man lösa de frågor som uppkommer vid gränspendling bl.a. utnyttjas möjligheten till informationsutbyte via handräckning. Detta har varit ett smidigare

och snabbare sätt än att utgå från utbytet av automatiska kontrolluppgifter.

Skattefel royalty

Med royalty förstås utbetalningar som uppbärs såsom ersättning för immateriella rättigheter såsom nyttjandet av eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterära, konstnärliga verk, patent, varumärke, mönster, modell, ritning, recept eller hemlig fabrikationsmetod, upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Inkomst av royalty som betalas till fysisk person beskattas på grund av skatteavtal i allmänhet endast i personens hemviststat. I Sveriges avtal med vissa länder gäller dock att det andra landet som källstat har rätt att ta ut en källskatt. Den utländska skatten kan då avräknas mot den svenska skatten.

De skattefel som förekommer kan sägas vara av två slag. I ena fallet är royaltyn som sådan korrekt i meningen att ersättningen är rimlig i förhållande till vad den avser och att det inte förekommer andra tvivelaktiga arrangemang via bolag m.m. Skattefelet består då helt enkelt av att inkomsten inte deklarerats som den ska. Den andra typen av skattefel består av mer komplicerade upplägg och beskrivs längre fram i anslutning till genomgången av skattefel vid beskattning av företag.

Skattefel - incitamentsprogram för anställda

Incitamentsprogrammen för anställda kan se olika ut. Det finns personaloptioner, teckningsoptioner, syntetiska optioner och aktiesparprogram.

Personaloptioner är ursprungligen optioner som ett utländskt moderbolag erbjuder anställda i svenskt dotterbolag, och dessa utgör en rättighet att köpa aktier i moderbolaget. Begreppet är rent skatterättsligt, och är ämnat att skilja ut de optioner som har så stark anknytning till anställning att de ska särskiljas från värdepapper. Personaloptioner var ursprungligen vanliga i amerikanska koncerner, men är numera vanliga i stort sett alla bolag med internationell spridning. Lösenpris uppgår ofta till aktiens marknadspris vid utfärdandedatumet och utgör aktiens "pris" då optionen byts mot aktier den dag den anställde utnyttjar sina optioner. Det är vid

utnyttjandet av optionsrätten som den anställde ska förmånsbeskattas i inkomstslaget tjänst för skillnaden mellan lösenpris och aktiens marknadsvärde vid utnyttjandetillfället. När aktierna sedermera avyttras, vilket kan inträffa långt senare, ska eventuell vinst beskattas i inkomstslaget kapital. Anskaffningsvärdet består då av lösenpriset med tillägg för förmånsvärdet som beskattats i inkomstslaget tjänst. Personaloptionerna kan inte utnyttjas förrän efter en viss "intjänandetid", och rätten förfaller om den anställde slutar sin anställning, ibland med viss karens. Villkoren för utnyttjande av optionerna skiljer sig lite beroende på om det är s.k. Incentive Stock Options (ISO:s), som på grund av sina förmånliga skattekonsekvenser endast kan erbjudas anställda, eller s.k. Nonqualified Stock Options (NSO:s).¹² Från och med 1 juli 1998 har den svenska arbetsgivaren skyldighet att erlagga sociala avgifter och dra preliminär skatt på förmånen trots att programmen utfärdats av det utländska moderbolaget. Detta går normalt till så att den anställde ger den svenska arbetsgivaren relevanta uppgifter: hur många optioner som har utnyttjats, när, till vilket lösenpris respektive marknadsvärdet vid utnyttjandet, så att arbetsgivaren kan fullgöra sin skatte- och avgiftsskyldighet.

Personaloptioner skiljer sig från de *teckningsoptioner* som är/har varit vanligt att erbjuda anställda i helvenska bolag. Teckningsoptionerna värderas enligt den s.k. Black & Scholesformeln,¹³ och den anställde erlagger vid inträde i optionsprogrammet en premie för optionerna som vanligtvis är något högre än marknadsvärdet vid emissionsdatum. Att premien är högre beror bl.a. på att beräkningsformeln innehåller ett förväntningsvärde. Dessa program innehåller sällan villkor att optionerna kan utnyttjas först efter viss intjänandetid, och den anställde får oftast behålla optionerna om anställningen upphör. Förtjänsten med detta upplägg, för den anställde, är att eventuell förtjänst endast träffas av kapitalbeskattning eftersom aktierna inte förvärvats till ett rabatterat pris. Arbetsgivarens förtjänst är att det inte utlöser någon skyldighet att erlagga arbetsgivaravgifter eftersom optionerna inte utgör någon anställningsförmån. Den stora nackdelen, i varje fall i tider av börsnedgång, är att den anställde får stå en risk för att aktiekursen går ned.

Syntetiska optioner till anställda är en annan form av belöning och incitamentsskapande förmån som vi har fått från USA. Den

¹² ISO:s har bl.a. fler restriktioner för utnyttjande.

¹³ Fischer Blacks och Myron Scholes' formel, för vilken Scholes fick nobelpriset i ekonomi 1997, är för komplicerad för att i sin helhet redogöras för här.

engelska termen är "Stock Appreciation Rights", ofta förkortat "SAR:s". Dessa leder normalt inte till förvärv av värdepapper, utan är en konstruktion som i form liknar personaloptioner men som endast leder till att den anställde får en summa pengar, beräknat på skillnaden mellan värdet på aktierna i moderbolaget vid ett fastställt startdatum respektive slutdatum. Det finns konstruktioner där de anställda får välja om de vill ha pengar eller värdepapper, och beskattningstidpunkten är senare för denna konstruktion än om de anställda endast erbjuds pengar. Då det uppkommer en förmån som ska beskattas i inkomstslaget tjänst, är även den svenska arbetsgivaren skyldig att betala sociala avgifter för detta.

Aktiesparprogram, s.k. Employee Stock Purchase Programs, är ytterligare en form av incitamentsprogram. Den anställde sparar då t.ex. tio procent av sin nettolön under en period (ofta sex månader), och på slutdagen kan denne välja att sparpengarna ska användas till att köpa aktier i moderbolaget till 85 procent av det lägsta av aktiens värde vid programmets start- respektive slutdatum. Programmen har tillskapats med hänsyn till de amerikanska skattereglerna där 15 procents aktierabatt till anställda är skattefritt. ESPP erbjuds alla anställda och rör mindre belopp än personaloptionsprogrammen, beroende på bl.a. den relativt korta löptiden och sparandets anknytning till månadslönen. Även här uppkommer enligt svensk skattelagstiftning en anställningsförmån som ska beskattas i inkomstslaget tjänst när den anställde köper aktier till ett rabatterat pris.

Hur ter sig kontrollfrågorna när man blickar framåt?

De svenska bolagens främsta incitament för att kontrollera sina anställdas utnyttjande av personaloptioner, SAR:s eller ESPP, är för att kunna beräkna sina kostnader, då skatt- och avgiftsskyldigheten påverkar bolagens resultat. Bolagens hållning har emellertid varierat; vissa bolag utfärdar interna bestämmelser som innebär att de anställda inte kan vidta några transaktioner på egen hand, utan att gå genom den svenska arbetsgivaren, medan andra bolag har argumenterat att detta är en sak mellan anställda och moderbolaget. Skattemyndigheten är emellertid beroende av bolagens samarbete, eller i sista hand, den utländska skattemyndigheten, som kan bistå med uppgifter från moderbolagen vid ett handräckningsförfarande.

Från konsulthåll har hävdats att den senaste tidens börsnedgång gör personaloptionsprogram och liknande *än mer* attraktiva för anställda, då aktierna är lågt värderade, och en potentiell värdestegring kan ligga för dörren. Den främsta lockelsen som personal-

optioner har, jämfört med teckningsoptioner, torde emellertid vara att de anställda inte löper någon risk, eftersom man kan välja att inte utnyttja sina personaloptioner och därmed undgå förlust. De svenska teckningsoptionsprogrammets nackdelar har blivit tydliga under börsens kräftgång, och svenska skattejurister har fått förfrågningar av sina klientbolag om man har möjlighet att köpa tillbaka de anställdas teckningsoptioner till lösenpris, för att på så sätt stävja de anställdas missnöje med den oväntade ekonomiska förlusten. Men svaret på frågan är att sådant förfarande utlöser förmånsbeskattning eftersom aktierna idag oftast står i avsevärt lägre kurs än vid utfärdandedatumet. Även detta talar för att personaloptionernas popularitet kommer att bestå ännu ett tag.

Den svenska lagstiftningen kring personaloptioner etc. bygger på att andra länders skattesystem fungerar snarlikt vårt. Detta innebär att det kan uppstå luckor när så inte är fallet. Ett förenklat exempel på detta kan se ut som följer. En amerikansk koncern erbjuder alla anställda personaloptioner. Svenske anställda X accepterar och ett kan-tillfälle inträffar medan den anställda bor i Sverige. När den anställda flyttar till USA för att under en tvåårsperiod arbeta för moderbolaget ska de optioner som dittills kunnat utnyttjas avskattas i Sverige. Personaloptioner beskattas i USA som regel först när aktierna *avyttras*, och då endast i inkomstslaget kapital. Om den anställda förhåller sig passiv beskattas denne inte i USA för de kan-tillfällen som inträffar under denna tvåårsperiod. Vid återflytt till Sverige avskattas den anställda, enligt amerikansk skattelagstiftning, inte heller för de optioner som kunnat utnyttjas under vistelsen i USA. När optionerna sedan utnyttjas till aktieförvärv efter hemkomsten till Sverige beskattas de inte ens här, då intjänandetidpunkten, dvs. kan-tillfällena, inträffat utomlands. Vid sådant fall behöver den svenske arbetsgivaren givetvis inte heller betala sociala avgifter för förmåner. Detta exempel kan sägas samverka med prognosen att personaloptioner kommer att bestå som incitamentsprogram samt arbetskraftens rörlighet över gränserna. Det är svårt att uppskatta omfattningen av detta som problem betraktat, men dess lösning står förmodligen att finna i fortsatt internationellt samarbete för att enas om gemensamma beskattningsprinciper.

Skattefel pensioner till utlandet

Bestämmelserna om beskattning av pensioner i OECD:s modellavtal är ganska okomplicerade. Pensioner kan delas upp i fyra delar beroende på grunden för pensionsutbetalningen:

Typ av pension	Beskattning enl.	
	OECD:s modellavtal	"Svensk ambition"
1. Socialförsäkringsbestämmelser (lagen om allmän försäkring+ lagen om inkomstgrundad ålderspension)	-	Källstaten
2. Offentlig anställning (stat, kommun)	Källstaten	Källstaten
3. Privat anställning	Hemviststaten	Källstaten
4. Eget pensionssparande/försäkring	Hemviststaten	Källstaten

Pensioner från offentlig anställning beskattas enligt modellavtalet i källstaten. Utbetalningar på grund av pension från privat anställning samt pensionsförsäkringar beskattas enligt modellavtalet i hemviststaten. Sverige har dock haft svårt att acceptera att beskattningen av privata pensioner som utgår på basis av arbetsinkomster härrörande från Sverige inte källbeskattas i Sverige. Samma sak gäller pensionsförsäkringar som meddelats i Sverige och där en gång i tiden avdrag gjorts mot arbetsinkomster i Sverige. Sverige har i olika avtal försökt upprätthålla principen att alla pensioner intjänade i Sverige ska källbeskattas i Sverige även om personen bor i annat land när pensionen faller ut. Men avtal tillkommer efter förhandlingar och avtalsutfallet ser därför lite olika ut för olika länder beroende på hur väl Sverige lyckats hävda sina intressen.

Den svenska hållningen att ta ut källskatt på alla pensioner från Sverige har en annan fördel nämligen att ingen pension helt undgår beskattning på grund av brister i informationsutbytet mellan länderna. Vill man ändå tillerkänna andra landet beskattningsrätten kan svensk skatt kombineras med att eventuell utländsk skatt avräknas från den svenska skatten. Så sker t.ex. i avtalet med Spanien (s.k. omvänd credit).

När svensk skatt tas ut på pensionsutbetalningar från Sverige görs detta med SINK dvs. med 25 procent. Ett visst grundbelopp undantas från skatteplikt om pensionen avser ålderspension enligt lagen om allmän försäkring.

Beskattningen av pensioner som utbetalas från Sverige till utlandet ställer inte till några kontrollproblem för de svenska skattemyndigheterna. Däremot innebär det ett merarbete i förhållande till när pension utbetalas till pensionärer bosatta i landet. Alla ärenden om beskattning av pensionsinkomst från Sverige hanteras samlat vid ett skattekontor i Sverige (GD-distriktet vid skattemyndigheten i Stockholm) vilket gör det enklare att hålla uppe kompetensen på området.

När det gäller personer med hemvist i Sverige som får pensioner från utlandet är kontrollproblemen likartade de som gäller andra ersättningar som fås från utlandet. I viss utsträckning täcks pensioner in i det automatiska informationsutbytet. För att pensionsbeskattningen ska bli riktig redan vid den årliga taxeringen krävs dock i allmänhet att de enskilda själva tar upp pensionen i deklarationen. Vi kan förutse att problemen med pensioner från olika länder tilltar i framtiden eftersom vi rör allt mer på oss under vårt verksamma liv. Sammanläggningsreglerna för pensioner intjänade i olika länder med varierande villkor och olika system för fribelopp, grundavdrag m.m. kommer att bli en ny utmaning. Med den rollfördelning som finns är detta dock inte ett problem för skatteförvaltningen utan i första hand för Riksförsäkringsverket.

Undersökningar har visat att ju äldre man blir ju mindre benägen är man att skattefuska. Vi tror inte att pensionärernas val av bösättningsland styrs av att skattemyndigheten i bösättningslandet i sporadiska fall kan missa att fånga upp utländska pensioner som borde ha beskattats i bösättningslandet. Motiven för var man väljer att bosätta sig som pensionär är andra.

Däremot kan finnas fall av skenbösättning i Sverige för att få ut svenska bösättningsbaserade pensioner trots att man flyttat tillbaka till sitt hemland.

Icke avsett utnyttjande av SINK-reglerna

Ett företag i Sverige kan få ned skattekostnaden vid rekrytering och anställning av en person från utlandet genom att försöka tänja på regelsystemet för SINK. Företaget kan betala ut en hög "bonuslön" innan arbetet egentligen påbörjas i Sverige. Om ersättningen betalas ut innan den stadigvarande vistelsen i Sverige påbörjats kommer bonuslönen att beskattas till 25 procent enligt SINK.

Ett exempel på "töjning" av SINK-reglerna är att en anställd egentligen är utsänd från annat land av utländsk arbetsgivare mindre än sex månader, men lönen betalas ut från ett fiktivt "fast driftställe" (=brevlådeföretag) i Sverige. Det fasta driftstället drar SINK-skatt. I det här fallet får alltså Sverige in för mycket skatt och utsändningslandet för litet. Men skattefel är det...

Ett annat exempel på skattefel är att anställning i Sverige varar över ett årsskifte med 183 dagar på ömse sidor om årsskiftet. Tiden ska rätteligen avse en tolv månadersperiod, men arbetsgivaren söker SINK-beslut på kalenderårsbasis.

Ett ytterligare exempel på skattefel avser underlaget för SINK. SINK-skatt ska tas ut på de flesta kostnadsersättningar, t.ex. trakamenten och milersättning. Men detta görs inte alltid, utan kostnadsersättningen dras bort från bruttolönen.

Under SINK-lagstiftningens tioåriga tillämpningstid har vissa brister och oklarheter kunnat konstateras. Sommaren 2001 tillsattes en offentlig utredning som ska göra en översyn av SINK-reglerna. Ett par av de frågor som kommer att tas upp är följande.

Inom ramen för SINK-systemet medges inga kostnadsavdrag vilket i vissa situationer medför att SINK-reglerna leder till en hårdare beskattning än de vanliga inkomstskattereglerna. Det gäller framför allt personer som, om de istället beskattats enligt de vanliga skattereglerna, hade varit berättigade till relativt stora avdrag i inkomstslaget tjänst. Det har därför ifrågasatts om inte bestämmelserna i SINK i vissa situationer innebär en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet i EG-fördraget.

I andra situationer kan SINK-reglerna uppfattas som alltför förmånliga. Lagen är i första hand avsedd att tillämpas på personer som under en begränsad tid vistas i Sverige. Den tillämpas emellertid även på personer som under längre perioder uppbär inkomst av tjänst från Sverige t.ex. vid dagpendling från Danmark. Eftersom dygnsvilan inte tillbringas i Sverige anses de inte stadigvarande vistas i Sverige. Sambandet mellan reglerna i inkomstskattelagen om stadigvarande vistelse och reglerna i SINK ska därför ses över.

Ett annat problem som utredningen kommer att titta på är förhållandet mellan bestämmelserna om skatteavdrag i SINK och bestämmelserna i skattebetalningslagen. De regler som finns för närvarande kan tolkas så att inget skatteavdrag görs i de fall SINK-beslutet inte föreligger vid utbetalningstidpunkten. Enligt samma tolkning är det inte heller möjligt att kräva arbetsgivaren på skatt i efterhand.

Skattemyndigheten i Stockholm fattar SINK-besluten för hela landet. I samband därmed görs en bedömning av om personen ifråga är begränsat eller obegränsat skattskyldig. Samma fråga kan bli föremål för bedömning vid den årliga taxeringen hos en annan skattemyndighet. Båda besluten kan överklagas och kan komma att behandlas i två olika domstolar med risk för olika tolkning. Utredningen ska ta fram förslag till en bättre samordning av ärendehantering.

7.6 Skattefel vid beskattningen av företag

7.6.1 Allmänt om beskattning av olika företagsformer

Vi övergår nu till de principer som tillämpas vid beskattningen av företag med gränsöverskridande verksamhet eller transaktioner. Ett företag kan ha olika stark närvaro eller koppling till olika länder. Översikten nedan visar hur beskattningen går till när ett svenskt aktiebolag etablerar sig i utlandet. Beskrivningen kan dock i tillämpliga delar läsas åt båda hållen, dvs. svenskt aktiebolag med verksamhet i utlandet och utländskt aktiebolag med verksamhet i Sverige.

Översikt 53: Beskattningskonsekvenser då svenskt aktiebolag etablerar sig i utlandet

Etableringsform i utlandet	Beskrivning	Beskattning
Export	Ingen egen fysisk närvaro i etableringslandet	Vinsten beskattas i Sverige på vanligt sätt
Representationskontor, ej fast driftställe	Enbart stödjande funktion, som marknadsföring, inköp etc.	Inga intäkter uppkommer, kostnaderna är avdragsgilla och ingår i beskattningsunderlaget för den svenska verksamheten
Filial, fast driftställe (typiskt sett kontor, fabrik etc.)	Verksamheten bedrivs i svenska bolagets namn i etableringslandet	Inkomsterna beskattas normalt både i etableringslandet och i Sverige (undantag vid exemptbestämmelse i skatteavtal) med möjlighet till avräkning för i utlandet betald skatt
Utländskt bolag	Egen juridisk person som är skattesubjekt i etableringslandet, omfattas av ett skatteavtal i ett land på "vita listan" eller är likartat beskattat som ett svenskt aktiebolag	Beskattas i etableringslandet (förluster får ej kvittas mot vinster i Sverige). Utdelning i koncernförhållanden är skattefria om det utdelande utländska bolaget är jämförligt beskattat som ett svenskt aktiebolag. I annat fall schablonmässig avräkning
CFC-bolag (Controlled Foreign Company)	Egen juridisk person i ett annat land än ett avtalsland på "vita listan" och som inte är likartat beskattat som ett svenskt aktiebolag	Trots att bolaget är ett skattesubjekt i utlandet sker beskattning av de svenska delägarna (som om CFC-bolaget vore svenskt handelsbolag). Ingen avräkning
Annan utländsk juridisk person än utländskt bolag eller CFC-bolag	Egen juridisk person men inte skattesubjekt	Här hemmahörande delägare beskattas i Sverige för sin vinstandel i personen. Möjlighet till avräkning

En vanlig form för utlandsetablering är att låta registrera vad som brukar kallas filial i etableringslandet. En filial är en förlängd arm av företaget och har ingen egen rättskapacitet. I skattehänseende brukar man i stället för filial tala om verksamhet bedriven från fast driftställe. Normalt gäller att etableringslandet beskattar de inkomster filialen genererat i etableringslandet. Beroende på hur av-

talet ser ut kan även Sverige beskatta men då kan i utlandet erlagd skatt avräknas.

Vid en dotterbolagsetablering i land som har en med Sverige likartad beskattning av företagsinkomster beskattas dotterbolaget i etableringslandet. Eventuella förluster får inte utnyttjas av moderbolaget. Denna spärr mot förlustutjämning är ett av skälen till att företag i en koncern ibland ändå försöker förflytta förlusterna genom att utnyttja internprissättning på ett sätt som inte är acceptabelt. Vi återkommer till frågan om internprissättning senare i detta kapitel.

Sker bolagsetablering däremot i ett land som inte har en likartad beskattning som i Sverige t.ex. ett skatteparadis och svenska ägare har kontrollen över företaget föreligger det som brukar kallas Controlled Foreign Company (CFC-bolag). Beskattningsanspråk enligt CFC-lagstiftningen inträder om den svenska delägaren (inklusive närstående) direkt eller indirekt (genom innehav av bolag) innehar minst 10 procent av kapitalet i det utländska företaget samtidigt som minst hälften av företagets kapital eller röstetal kontrolleras av personer i Sverige. Beskattning av delägaren för företagets resultat ska i dessa fall ske löpande i Sverige på motsvarande sätt som för andel i ett handelsbolag. Det säger sig självt att det många gånger kan vara svårt för kontrollmyndigheterna att klarlägga ägarförhållandena.

Förekomsten av CFC-bolag är något man måste ha ögonen öppna för i skattekontrollen. Det finns även andra typer av företagskonstruktioner som kan vara en varningssignal i kontrollsammanhang – speciellt när koppling finns till skatteparadis eller skattegynnade zoner eller branscher i vissa länder. Exempel på sådana företagstyper är bolag som används för ett speciellt ändamål dvs. bolaget har en särskild funktion. Exempel på funktionsbolag är holdingbolag, coordination centers, tradingbolag, finansieringsbolag, licensbolag, leasingbolag och captivebolag. Truster är ett annat exempel på en konstruktion som i en del fall sätts upp för att dölja de verkliga ägarna. Konstruktionerna har tillkommit av flera syften men ett är i allmänhet att få ned skattekostnaden. OECD har pekat ut vissa av dessa länder och särregler på sin lista över skadliga skatteregimer som bör avvecklas.

Förekomsten av skatteparadis är en central faktor för flera av skattefelen. Som en allmän uppstart inför den senare genomgången redovisar vi inledningsvis en del resultat från kartläggningar som gjorts av transaktioner med skatteparadis.

7.6.2 Kartläggningar av transaktioner med skatteparadis

RSV:s skatteparadisprojekt

RSV tillsatte hösten 1997 en arbetsgrupp för kartläggning av vanligen förekommande transaktioner, direkt eller indirekt, med skatteparadis. I skatteparadisprojektet gjordes en inventering hos skattemyndigheterna av pågående och avslutade ärenden där transaktioner skett med skatteparadis. Kartläggningen syftade dels till att få en bild av vad typ av transaktioner som förekommer dels att peka på exempel där förvaltningen lyckats väl med utredning och bevisföring. Kartläggningen omfattade transaktioner som uppdagats eller avslutats under perioden 1995-april 1998.¹⁴ Projektet fick insänt 120 ärenden från myndigheterna. De föreslagna höjningarna av taxeringsunderlagen avseende de undersökta fallen kan beräknas till ca 1,1 mdkr. Mörkertalet är däremot svårt att uppskatta. Om vi som räkneexempel antar att de 120 ärenden projektet fick in utgjorde en tredjedel av upptäckta ärenden och att 10 procent av förekommande transaktioner upptäcks skulle det röra sig om 10 mdkr per år i underlag motsvarande en skatt på 5 mdkr. Antar vi att upptäcksgraden är 20 procent blir skatten 2–3 mdkr.

Det finns inget bra och givet sätt att hitta skatteparadistransaktioner. Vanligen uppmärksammas fakturor m.m. från skatteparadis efter det att en utredning/revision påbörjats. I ett par projekt som beskrivs nedan har dock gjorts försök att mer systematiskt utnyttja Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar för att identifiera skatteparadistransaktioner.

När det gäller omfattningen kan även nämnas att enligt från Riksbanken inhämtade uppgifter om utlandsbetalningar uppgick betalningarna till tolv kända skatteparadis (förutom kanalöarna) till i snitt ca 1,5 mdkr per år åren 1997 och 1998. För år 1999 kan följande exempel på utbetalningar¹⁵ direkt till vissa stater nämnas:

¹⁴ Dock inte idrottsklubbarna eftersom dessa redan var väl kända.

¹⁵ Avseende vissa riksbankskoder i huvudsak diverse tjänster, kapitaltransaktioner samt räntor och utdelningar.

Tabell 54: Betalningar direkt till vissa skatteparadis år 1999 enligt uppgifter inhämtade från Riksbanken i anslutning till kontrollprojekt i skatteförvaltningen.

Land	Antal transaktioner	Belopp, mnkr
Cypern	1 892	475
Liechtenstein	948	183
Bermudas	556	123
Gibraltar	435	101
Liberia	125	33
Bahamas	152	30
Caymanöarna	99	24
Summa för dessa 7 paradis	4 207	969

Anm. Hongkong ingick inte bland de länder skatteförvaltningen hämtade in uppgifter om från Riksbanken för år 1999. I ett motsvarande kontrollprojekt med uppgifter för år 2000 uppgick betalningarna till Hongkong till 6,5 mdkr.

Av riksbanksuppgifterna är det omöjligt att följa betalningsströmmarna till vissa av paradisen såsom Jersey, Guernsey och Isle of Man. Transaktioner med dessa öar kategoriseras som transaktioner till/från Storbritannien (jämförelsevis kan nämnas att det under år 1999 utbetalades sammanlagt 66 mdkr till Storbritannien). I underlagen finns inte med de överföringar av valuta som sker via ett annat genomgångsland till ett skatteparadis. Bland transaktionerna till/från Storbritannien återfinns t.ex. transaktionerna via engelska "fasadadresser" i exempelvis London. Mer "handfasta överföringar" av valuta från Sverige till utlandet är inte heller inräknade i de belopp som här redovisats.

Fr.o.m. år 2004 får RSV direkt tillgång till uppgifterna om utlandsbetalningar både för fysiska och juridiska personer för alla transaktionstyper och länder. Då öppnas en möjlighet att använda uppgifterna i RSV:s omvärldsbevakning. Då kan vi över åren följa hur transaktionerna förändras för olika typer av tjänster och kapitaltransaktioner samt berörda länder.

Engelska kanalöarna och Gibraltar är de vanligaste skatteparadisen för svenskarna

I nästan hälften av de drygt 120 genomgångna fallen har transaktionen skett mot öarna runt Storbritannien (Jersey, Guernsey, Isle

of Man) samt Gibraltar. Att dessa blivit så populära torde ha att göra med geografisk närhet (relativt sett), engelska språket, etablerade kontaktnät med svenska skattekonsulter och att de upplevs som "trygga" och stabila civilrättsligt. Övriga fall är fördelade på nära ett tjugotal jurisdiktioner. En tendens är att transaktioner riktade mot/från de forna öststaterna ökar.

Egen vinning eller gynnande av anlita konsult vanligaste syftet

Det vanligast förekommande exemplet på transaktion via skatteparadis är fakturering av olika former av tjänster. Det kan t.ex. vara fråga om konsulter av olika slag som påstås utföra tjänster från sin bas i något av paradisen. Uppläggen förekommer i en mängd olika versioner. Ofta finns dock en misstanke om att det är fråga om transaktioner som går ut på att gynna svenska mottagare som har det utländska bolaget som täckmantel. Utifrån syftet med transaktionerna har ärendena i skatteparadisprojektets kartläggning kategoriserats i följande huvudgrupper:

Kategori	Primärt syfte med transaktionen/bolagsbildningen	Andel av fallen
1. Egen vinning	Gynna utbetalaren (FÅAB, CFC-bolag)	ca 50 %
2. Konsulter	Gynna annan än utbetalaren	ca 25 %
3. Skalbolag	Kvitta bort vinster vid handel med skalbolag	
4. Stora bolag	Gynna ett större företag (bonussystem, leasing)	
5. Övrigt	Olika former av skatteupplägg (kapitalförsäkringar, skapa förluster)	

I ungefär hälften av de undersökta fallen har man bedömt att det varit fråga om "egen vinning" (dvs. utbetalare och mottagare sammanfaller) för den som deltagit i transaktionen. I ungefär en fjärdedel av fallen har det varit fråga om att gynna annan än utbetalaren såsom anlita konsult (t.ex. f.d. chefer), idrottsman/artist el.dyl.. Resten av fallen fördelar sig bl.a. på skalbolag, gynnande av stora bolag och olika former av skatteupplägg med kapitalförsäkringar och tillskapande av förluster att kvitta mot reavinster.

Inom kategorin "stora bolag" finns exempel där ledande personer i en större koncern fått bonus utbetalad från paradisbolag.¹⁶

¹⁶ En del har låtit bli att deklarerat beloppen, andra har lämnat uppgift om att de erhållit ersättning medan andra personer har deklarerat beloppen.

Det finns också exempel på betalningar för rättigheter, leasing, förflyttning av vinster genom successiva försäljningar av inventarier varvid uppkommen vinst kunnat delas ut skattefritt.

I ungefär 10 procent av de fall skatteparadisprojektet gått igenom har skett informationsutbyte med andra stater och i drygt 20 procent har förekommit samarbete med polis och åklagare.

Projekt som använt sig av Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar

Skattemyndigheten i Stockholm genomförde 1999 ett projekt "Riksbanksprojektet" med syfte att utveckla och utvärdera metoder för kontrollurval utifrån Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar. De uppgifter som inhämtades från Riksbanken begränsades till vissa typer av betalningar (främst för olika typer av tjänster och ersättning för royalty, patenträttigheter etc.) eller betalningar till och från vissa länder, företrädesvis sådana som kan betecknas som skatteparadis. Vid urvalen inhämtades också information om utländska företag genom kreditupplysning från IBIS eller genom databasen Dun & Bradstreet. I anslutning till projektet genomfördes 53 revisioner och höjningarna av skatter och avgifter hamnade på 43 mnkr. I flera fall har också lämnats spontana kontrolluppgifter till skattemyndigheter i andra länder som bedömdes vara av intresse för beskattningen i dessa länder.

Projektet visade att riksbanksuppgifterna var ett bra urvalsinstrument för att hitta granskningsvärda företag inom utlandsområdet. Betalningar till vissa skatteparadis visade sig nästan alltid vara kontrollvärda, liksom royaltybetalningar och betalningar för konsulttjänster speciellt om de sker till skatteparadis. Man fann också ett antal betalningar för kapitalförsäkringar som ingått som led i skalbolagstransaktioner. I dessa fall hade transaktionerna redan uppmärksammats på annat sätt och utredningar fanns redan påbörjade på annat håll på skattemyndigheten.

Exempel på det spektra av skattefel man fann i projektet ges nedan:

- Kick-backs¹⁷ via Estland och USA (Delaware)

¹⁷ En kick-back är en belöning som ligger dold i en affär. Vanligtvis krävs det att affärsparterna är överens om att manipulera affären. Exempelvis kan det röra sig om att ett svenskt företag köper något värdefullt från ett utländskt företag. Affären faktureras från det utländska företaget. Delar av ersättningen styrs sedan vidare från det utländska företaget till

- Konsulter med CFC-bolag i Gibraltar och Cypern
- Royaltybetalningar till England och Schweiz
- Provisioner till Cayman Islands och Bermudas
- Falska fakturor från Frankrike
- Vinstöverföring till Andorra
- Kostnader för utländska dotterbolag (Ryssland) som belastat svenska moderbolag
- Omfakturering
- Internprissättning räntor
- Oredovisade styrelsearvoden

Ett ytterligare steg i utvecklingen av nya urvals- och kontrollmetoder vid utlandstransaktioner har stockholmsmyndigheten tagit i det s.k. KURT-projektet ("Kontroll av Utlandsrelaterade Transaktioner") som avslutades sommaren 2001. I detta projekt har man kombinerat riksbanksuppgifterna med en rad andra källor och gått djupare inom vissa områden bl.a. konsulterställningar via utländska bolag, betalningar av royalty till utländska bolag och utländska juridiska personer (företrädesvis registrerade i skatteparadis) med konton eller depåer hos svenska banker och fondkommissionärer. Projektet har också försökt få grepp om utnyttjandet av s.k. fasadadresser och steppingstonevarianten för betalningar, dvs. att man låter betalningarna till skatteparadiset studsa via ett i skattesammanhang mer välrenommerat land. Därvid har konstaterats att det finns minst 400 s.k. fasadbolag i England med anknytning till Sverige dvs. bolag på kända adresser som används eller sannolikt används för att dölja transaktioner med skatteparadis. Man har också fått indikationer på att det kan finnas fasadbolag i Holland och USA.

7.6.3 Närmare beskrivning av skattefelen i företagen

Nedan beskrivs vissa av de skattefel som förekommer i samband med den internationella beskattningen av företag. Många gånger har ett skatteupplägg flera olika ingredienser t.ex. en kombination av leasing, skalbolag och CFC-bolag. I beskrivningen nedan försöker vi för förstäelsens skull renodla de olika typerna av skattefel.

t.ex. ett konto i ett skatteparadis där det blir tillgängligt för VD eller annan representant för det köpande svenska bolaget.

Skattefel - skatteplanering via CFC-bolag

I Sverige infördes CFC-lagstiftning 1990. CFC-lagstiftningen omfattar inte bara bolag i skatteparadis utan även vissa skattegynnade bolagsformer som finns i länder som i övrigt har en normal beskattning. I ett CFC-bolag finns en mycket nära koppling mellan bolaget och ägaren. Så nära att man i vissa avseenden kan säga att "ägaren är bolaget". Ett standardfall är att en svensk person bildar ett bolag i ett skatteparadis. Bolaget används sedan för affärer som på olika sätt minskar beskattningen i Sverige och i skatteparadiset finns ingen eller mycket låg beskattning. CFC-lagstiftningen innebär att inkomster i bolaget omedelbart ska beskattas om dessa av skatteskal överförs till bolaget av delägaren. För att slippa beskattas i Sverige för bolagets inkomst i skatteparadiset försöker man dölja ägandet och det svenska inflytandet över företaget genom en lång kedja av bolag i olika länder.

Det finns exempel på alla möjliga typer av transaktioner via CFC-bolag. Ett par exempel är värdepappershandel, "köp" av inventarier för att skapa avdrag som möjliggjort obeskattade löneuttag, påhittade fakturor vars belopp slussats direkt till ägarna och leasing.

Vid revision kan det ofta tas fram bevisning och information som utvisar att bolaget kontrolleras från Sverige. Däremot är det vanligen omöjligt att få fram bevisning angående det faktiska innehavet med de procentsatser som krävs enligt den svenska CFC-bestämmelsen. Problemen med att få fram en fullständig bevisning kan vara anledningen till att så pass få ärenden anmälts till åklagare. Framkomligheten är dock i långa loppet en fråga om hur domstolarna ser på rättstillämpningen. Den grundläggande principen är att bevisning ska tillhandahållas av den part som har den lättast tillgänglig och i dessa fall är detta den skattskyldige.

Skattefel - konsulter och konsultuppdrag via bolag i utlandet

I anslutning till tidigare genomgång av skattefel kopplade till beskattning av personers arbetsinkomster nämnde vi även ersättningar för konsultuppdrag. Vi vill dock även ta upp dem här eftersom det i de flesta fall finns en nära koppling till ett bolag som står för utbetalningen av konsulterställningen. Ofta uppträder mottagaren av beloppen öppet som anställd i ett skatteparadisbolag. I en

del fall kan ifrågasättas om det utförts någon tjänst överhuvudtaget. I andra fall kan en tjänst ha utförts men betalningen har undgått beskattning i Sverige genom att betalningen gjorts till bolag i ett skatteparadis. Det förekommer också mer komplicerade konstruktioner med faktureringar och avyttringar av andelar mellan skatteparadisbolag och svenska bolag som innebär att man undgått skatt genom kvitningar mot skattemässiga underskott.

Exempel på uppmärksammade fall med konsulterställningar har rört ersättningar till f.d. verkställande direktörer och andra chefer i större företag, idrottsmän och artister. I kontrollen har man också upptäckt IT-konsulter med egna bolag som tar ut en liten lön i Sverige och slussar stora belopp till utlandet (t.ex. till England eller skatteparadis). Det kan i en del fall vara svårt att avgöra om det är utbetalaren eller konsulten som tjänat på affären.

Skattefel - utländska kapitalförsäkringar hos arbetsgivaren eller från fämansbolag

Under andra halvan av 1990-talet har utländska kapitalförsäkringar kommit att användas i olika skatteplaneringsupplägg. Syftet med dessa upplägg har varit att förvandla arbets- och kapitalinkomster till framtida skattefria utbetalningar. Omfattningen av dessa upplägg torde i viss utsträckning påverkas av tillståndet i ekonomin. Upplägg förekommer hela tiden. Men överhettning och snabbt stigande aktievärden kan antas ge extra bra jordmän till konstruktioner av detta slag.

En central fråga är vilka krav som ska ställas för att en placering ska kunna anses vara en försäkring och vad som är ren kapitalförvaltning.

Det finns flera varianter när det gäller att utnyttja utländska kapitalförsäkringar för att kunna ge ut förtäckt lön, avgångsvederlag eller pension. De utländska kapitalförsäkringarna kan "förvärvas" på olika sätt. En enkel variant är att den svenska arbetsgivaren tecknar en kapitalförsäkring utomlands som sedan överläts till den anställde. Ett annat alternativ är att den anställde sätts in som förmanstagare och att pengarna går till den anställde när försäkringen faller. En mer avancerad variant är att arbetsgivaren/uppdragsgivaren låter ett dotterbolag i ett skatteparadis teckna en kapitalförsäkring som den anställde sedan vederlagsfritt får överta.

De försäkringsbolag som används i dessa sammanhang är så gott som undantagslöst registrerade i skatteparadis.

En variant på försäkringsupplägg för att ta ut vinst i fåmansbolag är att överlåta bolaget och dess vinst på en kapitalförsäkring hos försäkringsbolag i skatteparadis. Därefter tas vinsten ut skattefritt.

Skatteupplägg med kommanditbolag¹⁸ och utländska kapitalförsäkringar i kombination har blivit allt mer vanligt förekommande. En mycket grov uppskattning ger vid handen att det förekommit ca 200–300 kommanditbolag av aktuellt slag under 1994–1998. I de fall som utretts av skattemyndigheten, omfattande ca 25 kommanditbolag, uppgår undanhållna inkomster till drygt 100 mnkr.

En annan variant som nyligen börjat användas är att man utfäster stora pensioner från det egna bolaget till delägaren. Pensionsutfästelserna förs över till ett utländskt bolag och pengarna tryggas via en kapitalförsäkring. Kapitalförsäkringen kan sedan föras över på personen och pengarna tas ut skattefritt. Pensionsutfästelsen omvandlas någonstans på vägen till en kapitalförsäkring.

Problemen med dessa försäkringsupplägg från kontrollsynpunkt är att vi saknar insyn både i avtalen om pensionsutfästelser och i kapitalförsäkringarna eftersom dessa oftast finns i ett skatteparadis. Svåra materiella frågor komplicerar också bilden. Om man på det här sättet kan föra ut obeskattade pengar ur landet är det stor risk att pengarna aldrig blir beskattade.

Uppläggen ändras ständigt vilket försvårar kontrollen och gör skattemyndighetens utredningsarbete tidsödande. På marknaden utvecklas alltmer komplexa konstruktioner innefattande flera utländska bolag som ägare och där kopplingen till kapitalförsäkringen blir mindre uppenbar.

Skattefel – royaltybetalningar

Med royalty avses en ersättning som nyttjaren av en rättighet betalar till den som upplåter rättigheten och vars storlek varierar med hänsyn till nyttjandegraden.

¹⁸ Ett kommanditbolag fungerar som ett handelsbolag med några undantag. Den största skillnaden är ansvarsfördelningen för skulder mellan bolagsmännen. I ett handelsbolag finns ett personligt och solidariskt ansvar för rörelsens skulder. I ett kommanditbolag har en eller flera av bolagsmännen ett begränsat ansvar vilket innebär att de ansvarar endast med den kapitalinsats som gjorts i bolaget. Övriga bolagsmän (som ska vara minst en) ansvarar för bolagets skulder med hela sin förmögenhet.

Det nuvarande systemet för beskattning av royaltyutbetalningar från Sverige till personer som inte är bosatta eller hemmahörande här är alderdomligt och behäftat med stora tillämpnings- och kontrollproblem. De som uppbär royalty i utlandet är i dagsläget skyldiga att avlämna självdeklaration i Sverige, något som antagligen är okänt för de flesta av dessa mottagare. Det kan dessutom antas att denna kategori skattskyldiga har betydande svårigheter med att upprätta en svensk självdeklaration.

Utredningen "Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga" (SOU 1999:79) föreslår att källskatt införs på dessa skatteslag och att förfarandet regleras i skattebetalningslagen (1997:483). En definitiv källskatt förenklar samordningen mellan intern svensk rätt och dubbelbeskattningsavtal samt ger Sverige ökade möjligheter att utnyttja den beskattningsrätt som Sverige tillerkännes i vissa skatteavtal.

I de fall Sverige har skatteavtal med ett land gäller i många fall att royaltybetalningar från ett företag i Sverige till företag i avtalslandet inte ska beskattas i Sverige. Om royaltyn däremot betalas till företag i skatteparadis ska beskattning ske i Sverige. För att försvåra skattemyndigheternas kontroll kan man låta betalningen till skatteparadis studsa via företag i annat land. För att kunna visa var pengarna slutligen hamnar krävs ofta handräckningar i flera led.

I utredningen diskuteras risken för skattefel beträffande utgående royaltybetalningar från Sverige. Det är inte osannolikt att mindre nogräknade personer genom royaltybetalningar till utländska subjekt, för vilka avdrag medges för utbetalaren vid taxeringen såsom kostnad, genomför vinstöverföringar som inte kan kontrolleras eller upptäckas av svenska skattemyndigheter med mindre än att mycket omfattande utredningar först genomförs.

Skattemyndigheterna får årligen in endast en handfull deklARATIONER trots att utgående royaltybetalningar enligt riksbanksuppgifter uppgår till 7,5 mdkr. Visserligen ska huvuddelen av betalningarna enligt skatteavtal med andra stater helt eller delvis beskattas i utlandet och inte i Sverige, men väsentliga betalningar går även till länder med vilka Sverige för närvarande saknar skatteavtal, som Gibraltar, Hongkong, Liechtenstein och Portugal.

I vart fall har det befunnits angeläget att effektivisera kontroll- och skatteuppbörden för att förhindra att royaltybetalningar används för att i skatteundandragande syfte överföra vinster från i Sverige bedrivna verksamheter till lågskatteländer.

Vid royaltybetalningar mellan företag förekommer olika frågeställningar:

- avser betalningen en riktig rättighet/tillgång och inte bara en överföring av obeskattade vinstmedel
- har royaltybetalningen hamnat hos den verkliga ägaren av rättigheten och inte slussats vidare till t.ex. skatteparadis
- ska det utländska bolaget beskattas som fast driftställe i Sverige

I KURT-projektet selekterades från riksbanksuppgifterna fram royaltybetalningar som ansågs särskilt kontrollvärda och som inte bedömdes höra hemma i kategorin internprissättning mellan koncernbolag. Ett kriterium i bedömningen var vilket land betalningen gått till. Betalningar till Storbritannien, Holland, nordiska länderna, USA, Tyskland och Frankrike bedömdes som intressanta. Schweiz togs inte med på grund av att handräckningsmöjligheterna är begränsade. Slutligen sällades fram 113 skattskyldiga som undersöktes närmare. Betalningarna i dessa fall dominerades av tre kategorier nämligen data/teknologi, affärsutvecklingssystem och musik/film/TV. Fem fall av fasadbolag på Londonadresser har påträffats. Ett annat fall avser betalning till ett bolag på Jersey men där bedömningen gjorts att bolaget ska anses ha fast driftställe i Sverige och vara skattskyldigt i Sverige för erhållen royalty. I andra fall pågår utredningar fortfarande. Ett stort problem i sammanhanget är att royaltybetalningarna ofta hamnat hos ett paradisbolag med i stort sett ogenomtränglig sekretess eller hos en kanalö där också möjligheterna att erhålla uppgifter är försumbara.

Skattefel – inköp av leasinginventarier i skatteparadis

Att hyra in tillgångar s.k. leasing kan många gånger vara en bra och enkel affärsmässig lösning. Den är också i normalfallet helt acceptabel utifrån beskattningssynpunkt. Men det finns avarter där leasingen läggs upp på ett sådant sätt att det gränsar till skatteflykt eller skattefusk. Orsaken till leasingupplägg är att det finns obalans i regelsystemen mellan länderna. Detta exploateras av företagen - ofta med bistånd av skattekonsulter.

Särskilda bolag bildas ofta för att finansiera anskaffandet av tillgångar via leasing. Leasing som sker över olika länders gränser kallas cross border leasing. Genom att utnyttja olika länders lagstiftning kan parterna i en internationell leasingtransaktion uppnå

en mer ekonomiskt fördelaktig lösning. Förfarandet bygger på att ett land exempelvis medger värdeminskning på tillgången för leasetagaren medan ett annat medger värdeminskning för leasegivaren. Grunden för denna dubbla avskrivning är att olika länder har olika lagar och rättspraxis för att avgöra vem som är ägare till en tillgång. Vissa länder ser bara till vem som är den legala ägaren. Andra länder ser mera till ekonomiska fakta dvs. vem som nyttjar objektet, vem som står riskerna etc. Olikheterna i bedömningen utnyttjas för att konstruera avtal mellan leasetagaren i ena landet och uthyraren i andra landet på ett sätt som gör att man får värdeminskning för samma tillgång två gånger s.k. double dip. Även triple dip kan förekomma. Ett bolag i skatteparadis placeras ofta som subleasetagare dvs. mellan leasegivare och leasetagare. Vanligen placeras rätten att efter leasetidens utgång förvärva objektet till restvärdet i skatteparadisbolaget. På så sätt kan skattefria inkomster överflyttas till detta bolag.

7.6.4 Skattefel vid beskattningen i stora företag

Skatteförvaltningen granskar samtliga större företag i ett rullande revisionsprogram. Vid den samordnade koncernkontrollen inriktas granskningen normalt på ett beskattningsår per koncern. De stora företagen är väl medvetna om skattemyndigheternas återkommande granskning. I de största företagen är renodlat skattefusk ovanligt. Däremot försöker företagen naturligtvis inom de ramar som lagstiftningen ger ha en god skatteplanering för att hålla nere skatten. Internprissättning är en vanlig frågeställning i koncerner med etablering i flera länder.

Skattefel – vinstöverföringar till utlandet via internprissättning inom koncerner

För ett företag är skatt en kostnad som alla andra kostnader i verksamheten. Det är naturligt att företag strävar efter att minimera skattebelastningen för att på så sätt stärka sin konkurrenssituation och öka sina vinster. Företag som bedriver verksamhet i flera länder har ett större handlingsutrymme när det gäller att påverka var vinster av den gemensamma verksamheten redovisas och beskattas. En metod att åstadkomma sådana förflyttningar av vinster

är prissättningen på varor och tjänster som tillhandahålls mellan företag inom en multinationell koncern. Den interna handeln mellan besläktade företag är lika stor eller t.o.m. något större än all annan gränsöverskridande handel. Andelen har under senare år varit ökande för att numera uppskattas överstiga 60 procent. Det är således, åtminstone i teorin, fråga om mycket stora belopp som kan flyttas mellan olika länders beskattningsanspråk beroende på vad företagen/koncernerna finner lämpligt. Svårigheterna med att nå en rättvis och rimlig resultatfördelning mellan länder där koncerner är verksamma har sedan länge varit föremål för staternas intresse. OECD har med hjälp av staternas samlade erfarenheter på området ägnat betydande resurser på att utveckla metoder för att mäta och fördela resultatet av multinationella företags verksamhet så rättvist som möjligt mellan berörda stater.

Internprissättning kan förefalla vara ett mindre intressant kontrollområde för ett land som Sverige med en förhållandevis konkurrenskraftig bolagsskatt. Det är då viktigt att känna till att skattesatser inte är något statistiskt fenomen och att andra industriländer också har anpassat och sänkt sina bolagsskattesatser under senare tid. Vidare erbjuder många stater, vid sidan av de normala bolagsskattesystemen, betydande skattefördelar för att locka till sig investeringar i sådana länder. Slutligen kan det enskilda företagets skattesituation vara sådan att behov finns att föra över vinster till utländska bolag för att täcka uppkomna förluster i dem.

Sverige kan antas vara utsatt genom att produktionen har ett högt inslag investeringar i forskning och utvecklingsåtgärder inom kunskapsbaserade områden. Omfattande forskning sker i Sverige och kostnaderna belastar det svenska beskattningsunderlaget. De rättigheter som är kopplade till forskningen och som ofta är det egentliga värdet på företaget kan på olika mer eller mindre avancerade sätt föras ut ur landet till besläktade företag med ännu förmånligare skattesituation än den svenska. Inte ovanligt är att svenska företag därefter får betala dyra licensavgifter för att kunna utnyttja de forskningsresultat som tagits fram i Sverige. Prissättningsfrågor i anslutning till denna typ av rättigheter är särskilt svårbedömbara vilket gör att Sverige hamnar i ett sårbart läge om det inte finns uttalade krav på företagen att ha dokumentation som visar hur priser och affärsvillkor sätts vid koncerninterna transaktioner.

Nedan ges ett par exempel på situationer då inkomstöverflyttningar kan uppkomma i samband med internprissättning mellan företag med intressegemenskap:

- varuinköp och varuförsäljningar (sålts till för lågt pris eller köpts till för högt),
- ersättning för tjänstprestationer (teknisk rådgivning, servicehjälp, transporter, andel i administrationskostnader),
- för hög royaltybetalning,
- debitering av ränta (för hög eller för låg).

Utgångspunkten vid beskattningen är att företag i en koncern ska träffa marknadsmässiga avtalsvillkor som om företagen var sammellan fristående från varandra ("på armlängds avstånd"). OECD har i anslutning därtill utfärdat vägledande rekommendationer till företag och skattemyndigheter vid tillämpning av armlängdsprincipen, allt för att undvika eller minimera risken för dubbelbeskattning.

De svenska skattemyndigheterna ska i kontrollen göra en bedömning av om de internpriser som använts i en koncern är satta så att de är godtagbara för skatteändamål. Hur ska man då kunna bedöma vad som är en godtagbar prissättning? Det finns olika metoder. Man kan t.ex. utgå från vad som är ett normalt marknadspris för varan/tjänsten, om påslaget på kostnaden är normalt eller om handelsmarginalen vid försäljningen till kunden är normalt för branschen. Det finns också vinstbaserade metoder att utgå från vid prisbedömningen. Man kan titta på om vinstfördelningen mellan företagen är skälig eller hur vinstmarginalerna ser ut i företagen.

Många länder har detaljerade bestämmelser kring internprissättning. Inte minst under senare år har intresset för dessa frågor ökat. Flera länder har blivit mer offensiva i att kräva dokumentation och hävda prissättningsnormer som är till landets fördel. Paketet i alla dessa länder är i stort sett detsamma och innehåller detaljerad lagstiftning om internprissättning, krav på dokumentation, ökad revisionsaktivitet uppbackat av sanktionsavgifter om man inte uppfyller kraven. Prissättningen inom en koncern påverkar ju inte koncernens totala vinst, utan endast vinstens fördelning mellan länderna. Man kan därför tala om en dragkamp mellan länderna. Sverige har hittills intagit en avvaktande attityd. Den relativt låga formella svenska skattesatsen har gjort att problemen inte varit så uppenbara. Men skattesatserna ändras i andra länder och vi bedö-

mer att det är viktigt att länderna går i samma takt och använder samma regelsystem.

Vi har inte försökt oss på någon bedömning av hur stora belopp som undgår svensk beskattning på grund av felaktig prissättning inom internationellt verksamma koncerner. Sådana bedömningar har dock gjorts i Danmark där frågan om denna typ av skattefel diskuterats livligt i massmedia. Danish Economic Council har beräknat att mellan 20 och 40 miljarder DKK undgår dansk beskattning genom överföringar till andra länder.¹⁹ I skatt rör det sig om mellan 7–14 miljarder DKK. Som ett par tänkbara källor till överflyttningen av inkomster anges såväl internprissättning i multinationella företag som finansiellt sparande som investerats utomlands och som genererar inkomster utan att de danska skattemyndigheterna känner till det. Hur stor del av totalbeloppet som kan tänkas hänförligt till internprissättning kan inte anges. Danmark införde 1998–1999 striktare regler för internprissättning där kraven på dokumentation och utökad uppgiftslämnande i deklARATIONEN är viktiga beståndsdelar. Bolagsskattesatsen i Danmark har sänkts under senare tid och är för närvarande 30 procent.

I de flesta företag skattemyndigheterna granskar kan man finna något att anmärka på i internprissättningen. Men prissättningsfrågor är svåra att bedöma och var gränsen går för när det bör leda till ändrade beskattningsbeslut är flytande.

Olika länder kan ha olika regler för hur internpriset ska fastställas. Gör ett land en ändring så innebär det inte att övriga länder automatiskt anpassar sig till detta. Det finns alltså risk för att företagen beskattas dubbelt för vinsten. För att undkomma den risken har företaget möjlighet att efter en ändring begära en förändring i andra landet hos behörig myndighet. Det blir då de behöriga myndigheterna i berörda länder som får förhandla i frågan. Det är således förenat med betydande knöligheter att hantera dessa frågor. I vissa länder har på bilateral basis börjat tillämpas ett system med s.k. Advanced Pricing Agreement (APA) som innebär att behöriga myndigheter i förväg ger besked om vad som är ett godtagbart pris.

Problem och brister i det svenska regelsystemet för internprissättning har belysts i en rapport kring internprissättning som RSV gjorde för över tio år sedan.²⁰ I allt väsentligt är problembilden den-

¹⁹ Søren Bo Nielsen, Poul Schou, Jacob Krog Søbygaard: Tracing International Income Tax Avoidance in Denmark. Rapport i anslutning till konferens om skattebasernas internationella rörlighet arrangerad av Svenska Ekonomiska Rådet (1 november 2001).

²⁰ Internprissättning. RSV Rapport 1990:1.

samma idag som då. Vi återkommer till frågan om vilka ändringar i regelsystemen som vi bedömer som önskvärda sett ur skatteförvaltningens perspektiv i kapitel 10.

I sammanhanget kan nämnas att EU-kommissionen föreslagit att den under första halvåret 2002 tillsammans med medlemsstaterna ska inrätta ett gemensamt forum för internprissättning i syfte att förbättra samordningen dels mellan medlemsstaterna och dels mellan medlemsstaterna och företagen när det gäller beskattning av gränsöverskridande transaktioner inom koncerner.²¹ I forumet ska även kunna tas upp frågor t.ex. angående krav på dokumentation samt metoder för internprissättning inom ramen för OECD:s riktlinjer. En annan del av kommissionens strategi innehåller tankegångar om en konsoliderad skattebas. En sådan skattebas skulle göra det möjligt för företag med gränsöverskridande verksamhet inom EU att beräkna hela koncernens inkomst enligt ett och samma regelsystem och upprätta konsoliderade räkenskaper för skatteändamål. Ett par metoder, av flera tänkbara, för att nå detta mål har redovisats. Konsolidering på EU-nivå är alltså den gemensamma nämnaren i förslagen. Ett sådant system förutsätter att medlemsländerna kommer överens om en mekanism för fördelning av den konsoliderade skattebasen mellan de olika medlemsstaterna, vilka sedan tillämpar sina respektive lagstadgade skattesatser på sin andel av basen.

7.6.5 Skattefel – mutor eller "kostnader för affärsbefrämjande tjänster"

Förut var mutor avdragsgilla. Från den 1 juli 1999 får man inte längre avdrag för mutor. Kostnader för mutor finns dock fortfarande, framför allt i stora bolag. Mutorna kan avse mycket stora belopp. En del företag har därför börjat använda sig av falska fakturor och mellanhänder för att täcka upp sina kostnader för mutor utomlands.

²¹ (IP/01/1468, MEMO/01/335, 2001-10-23)

7.6.6 Elektronisk handel – att fastställa driftställe och allokera inkomster mellan länderna

I kapitlet om riskområden inom mervärdesbeskattningen har vi beskrivit vad elektronisk handel egentligen är, och tagit upp en del av den problematik som den elektroniska handeln kan ge upphov till för skatteförvaltningen. Delar av den beskrivningen är även relevant för inkomstbeskattningen, men i det här avsnittet kommer vi att peka på ytterligare några problemområden som huvudsakligen är inkomstskatterelaterade. Problemen handlar i stor utsträckning om hur man avgör vilket land ett företags inkomster ska beskattas i, men vi kommer även in på en del rena kontrollaspekter.

Vad räknas som fast driftställe vid elektronisk handel?

Ett lands skattesystem måste göra klart vem som ska betala skatt och vilka typer av inkomst som ska beskattas. Enligt OECD:s modellavtal ska, om ett företag har etablerat sig i mer än en stat, företagets säte anses vara i den stat varifrån den effektiva ledningen av företaget utövas. Det landet räknas alltså som företagets hemviststat. Hemviststaten har, om man inte har avtalat annorlunda med något land, rätt att beskatta alla inkomster som företaget har genererat oavsett varifrån inkomsterna kommer. Har företaget väldigt stark anknytning till ett annat land, kan dock vissa typer av inkomster beskattas i denna s.k. källstat. Gränsen dras enligt de flesta skatteavtal vid bedömningen av om företaget har s.k. fast driftställe i landet. Företag som driver rörelse i sådan omfattning i ett annat land att rörelsen konstituerar ett fast driftställe ska alltså normalt betala skatt i detta land. Ett fast driftställe förutsätter enligt OECD:s modellavtal fysisk närvaro i landet. Den nya kommunikationstekniken kan leda till att det blir svårare att tillämpa denna princip. En del framhåller att begreppet fast driftställe inte bör appliceras på elektronisk handel. De menar att en regel baserad på fysisk närvaro är meningslös i den elektroniska miljön. Framför allt har man framfört oro kring fördelningen av skatteinkomster mellan länderna och befarat att fler kommer att utnyttja förekomsten av skatteparadis.

Framväxten av elektronisk handel har medfört att det dykt upp företag som har möjlighet att erbjuda sina varor och tjänster i andra länder än hemlandet utan att i egentlig mening uppträda fysiskt i

dessa länder. Därför finns inte längre något fast driftställe och konsumtionslandet kan inte beskatta de vinster som verksamheten där genererar. Till detta kommer att vissa kategorier av arbetskraft kan utföra sin arbetsinsats från avlägset belägna platser i stort sett var som helst på jorden. Sådana geografiskt uppsplittrade företag kan också styra vilket land de anses ha skattemässig hemvist i, t.ex. genom att placera en server i ett visst land. En av knäckfrågorna på det här området har gällt just vilka krav som ställs på dessa företag för att de ska bedömas ha ett fast driftställe i ett land. Räcker det med att ha en hemsida på en domän hos det landet, eller att ha en fysisk server i landet?

OECD har låtit en arbetsgrupp, med representanter både från OECD:s medlemsländer, andra länder och näringslivet, utreda den här frågan närmare. Utifrån gruppens arbete har man nu (åtminstone teoretiskt) kunnat nå samstämmighet mellan länderna avseende gränsdragningen för fast driftställe vid elektronisk handel. Man har slagit fast att man måste göra en helhetsbedömning av företagets verksamhet för att kunna avgöra var företaget har fast driftställe. Om företagets verksamhet helt eller delvis bedrivs via automatisk utrustning, till exempel en server, så kan det bedömas utgöra ett fast driftställe för företaget.

Vad innebär då detta i praktiken? Man har inom OECD klart uttalat att en hemsida på en domän i ett visst land aldrig kan räknas som fast driftställe. Även om företaget hyr plats på en server i ett land och placerar hemsidan där räcker inte det för att företaget ska anses ha fast driftställe i det landet. För att placeringen av datorutrustning, som exempelvis en server, ska kunna påverka företagets fasta driftställe krävs det att de funktioner som utförs från servern är nödvändiga och utgör en betydande del av företagets affärsverksamhet. Trots att man enats inom OECD om vad som ska gälla för fast driftställe uppstår en hel del svåra bedömningar. Än så länge är skattemyndigheternas erfarenheter från dylika utredningar mycket begränsade.

Allokering av företagets inkomster

Även om man lyckas fastställa i vilka länder ett företag anses ha fast driftställe är det inte självklart hur företagets inkomster ska allokeras till respektive fasta driftställe. Man kan till exempel tänka sig en situation där ett företag har flera servrar som uppfyller kra-

vet för att utgöra fast driftställe placerade i olika länder. Kunderna överförs automatiskt till den server som för tillfället är minst belastad. Ska då beskattningsrätten för inkomsten följa samma princip? Det kan i så fall innebära att slumpen får avgöra i vilket land en inkomst ska beskattas.

Den här frågan är redan aktuell, bland annat för ett svenskt moderbolag som har ett helägt amerikanskt dotterbolag.²² De säljer digitala produkter över hela världen från en flerspråkig hemsida. Bolaget har en huvudserver i Sverige och en spegelsite²³ i New York. Det svenska moderbolaget hävdar att all försäljning till den nordamerikanska kontinenten och all försäljning till EU sker från det amerikanska dotterbolaget. Det amerikanska dotterbolaget redovisar därigenom en intäkt på 25 mnkr och det svenska moderbolaget redovisar endast 5 mnkr i intäkt. Frågan är om skatteförvaltningen kan acceptera en sådan geografisk fördelning av försäljningsintäkter? Detta lär vara problem som kommer att återkomma i skatteförvaltningens kontroll åren framöver.

Kontrollsvårigheter vid elektronisk handel

Ovan har vi redogjort för de svårigheter som kan uppkomma när man ska avgöra vilket land en inkomst från elektronisk handel ska beskattas i. Sådana rättsliga frågor kan göra ett ärende svårt att utreda och det kan också leda till att det uppstår situationer där företag genom att göra vissa mindre ändringar i sin verksamhet själva kan välja vilket land de vill beskattas i. Även om dessa faktorer båda kan leda till stort utredningsarbete för skattemyndigheterna och i vissa fall medföra att Sverige förlorar skatteintäkter till lägskatte-länder, så handlar det i de flesta fall inte om något egentligt skattefusk. Det handlar mer om att en del företag kan försöka utnyttja de möjligheter till skatteplanering som lagen ger, och att skattemyndigheterna då måste kontrollera att företagen verkligen hållit sig inom lagens gränser. Det finns dock även en hel del andra faktorer som försvårar skattemyndigheternas kontroll av den elektroniska handeln, och som i vissa avseenden kan skapa möjligheter till skattefusk.

²² Hardyson, Dag & Solvinger, Martin: *Erfarenhetspromemoria – On-linehandel*, 2000

²³ Spegelsite är en server som innehåller samma innehåll som "huvudservern" genom automatiska speglingar från huvudservern till spegelsiten.

Annan kringinformation som kan användas för att bedöma rimligheten i ett företags redovisning, såsom affärslokaler, lager och liknande, saknas för många former av elektronisk handel. Framför allt beträffande företag som säljer digitala produkter som levereras on-line kan det vara svårt att hitta kriterier för att bedöma rimligheten i de redovisade intäkterna. I dessa fall har företaget oftast en initial framtagningkostnad, som inte påverkas av den följande försäljningsvolymen. Det går därför inte heller att göra vinstmarginalberäkningar och liknande.

Det blir också allt vanligare att företag med verksamhet på Internet köper tjänster som exempelvis kundfakturering, att hålla kundregister m.m. av utländska företag. I dessa fall kan det vid en skattekontroll vara svårt för skattemyndigheten att få insyn i alla delar av verksamheten, eftersom vissa delar administreras från ett externt företag i utlandet.

8 Riskområden inom socialavgiftsområdet

8.1 Regelsystemet

Inom socialförsäkringsområdet finns en stega för att klara ut vilken lagstiftning som ska tillämpas.¹ EG-rätten, socialförsäkringskonventioner och intern rätt tillämpas i nämnd ordning. Det innebär frågeställningar i följande steg:

I vilket land föreligger rätt till socialförsäkringsförmåner?
(= det land där socialavgifter ska betalas)

Steg 1:	Är EG-rätten tillämplig? Om inte - gå vidare till nästa steg.
Steg 2:	Är någon konvention tillämplig? Om inte - gå vidare till nästa steg.
Steg 3:	Vår interna rätt ska tillämpas.

Syftet med EG-rätten och konventionerna är att reglera i vilket land rätten till socialförsäkringsförmåner föreligger. I det landet ska socialavgifter betalas. Det försäkringsrättsliga bosättningsbegreppet sammanfaller inte alltid med det skatterättsliga hemvistbegreppet. Det är försäkringskassan som bedömer den försäkringsrättsliga hemvisten.

EG-rätten omfattar medlemsländerna i EU och genom ett EES-avtal från 1994 även tre medlemsländer i EFTA, nämligen Island, Liechtenstein och Norge. EG-rätten på socialförsäkringsområdet började tillämpas i Sverige 1994 genom EES-avtalet och från 1995 genom medlemskapet i EU. Avsikten med avtalet är att personer

¹ Riksförsäkringsverket och Riksskatteverket ger ut en gemensam handledning "Inkomstgrundad ålderspension, ATP och socialavgifter. EU:s regler, socialförsäkringskonventioner, svensk lagstiftning" för personal som sysslar med socialavgifts- och socialförsäkringsfrågor av internationell karaktär. (Publikationen brukar gå under benämningen "Stjärnhandboken"). Beskrivningen i detta kapitel baseras bl.a. på denna bok.

som flyttar från ett land till ett annat inom EU/EES ska få ett tillfredsställande skydd på socialförsäkringens område. Syftet är endast att samordna, inte harmonisera, de olika ländernas socialförsäkringssystem. Varje land bestämmer själv vilka typer av socialförsäkringar som ska finnas, hur dessa ska finansieras, nivån på socialavgifter, förmåner etc.

Sverige har under årens lopp också ingått ett tjugotal avtal eller som det kallas konventioner om social trygghet med andra länder. I dessa avtal regleras ländernas ömsesidiga förpliktelser vad gäller den sociala tryggheten. Även skyldigheten att betala socialavgifter blir då indirekt reglerad. Dessa konventioner kan sägas ha motsvarande funktion inom området för social trygghet som skatteavtalen har för reglering av beskattningsanspråken mellan länderna. Merparten av konventionerna avser länder som också omfattas av EG-rätten. EG-rätten ersätter då i huvudsak dessa konventioner. EG-rättens regler leder dock inte till att konventionerna blivit obehövliga. I stället kommer de att gälla parallellt med EU:s regler och tillämpas när EU:s regler inte täcker in vissa personkretsar och vissa försäkringssituationer. Utanför EU/EES gäller konventionerna i samma utsträckning som tidigare.

I förhållande till de länder som inte omfattas av EG-rätten eller av en ingången konvention tillämpas reglerna i den interna svenska lagstiftningen.

EU:s regler omfattar medborgare i EU/EES-land som är bosatta i något av länderna. För icke-medborgare tillämpas konventionen om sådan finns och annars vår interna rätt.

En person kan normalt bara omfattas av *ett lands lagstiftning i taget*. Huvudprincipen i fråga om var en person ska vara försäkrad är att han ska vara omfattad av det lands lagstiftning i vilket han förvärvsarbetar. Om en person samtidigt arbetar i mer än ett land finns särskilda regler för att bestämma i vilket land socialavgifterna ska betalas.

För s.k. utsänd personal finns särskilda regler. Att man arbetar som utsänd innebär att man arbetar på uppdrag av sin vanliga arbetsgivare men i annat land för en begränsad period. Under begränsad tid kan man stå kvar i hemlandets (arbetsgivarlandets) socialförsäkringssystem. EG-rätten innebär att om arbetet förväntas pågå längst ett år står den anställde kvar i den svenska socialförsäkringen och samtliga arbetsgivaravgifter betalas i Sverige. Vid utsändning till övriga konventionsländer varierar perioden man kan stå kvar i den svenska socialförsäkringen beroende på land mellan

ett och fem år. I övriga fall gäller intern lagstiftning som innebär att man står kvar om utsändningstiden är högst ett år.

För att styrka vilken stats lagstiftning som personen ska omfattas av finns framtagna speciella intyg för olika situationer. Inom EU/EES upprättas intygen på gemensamma blanketter.² Intygen används i kommunikationen mellan berörd person, arbetsgivare och myndigheterna i de olika länderna. Utsändningsintyg finns även till övriga konventionsländer men ser olika ut. För övriga länder finns inga intyg.

Det finns en rad administrativa frågor som är betungande i första hand för behöriga myndigheter och institutioner som står för beslutet om vilket lands förmåner individen ska omfattas av. Behörig myndighet i Sverige är enligt EG-rätten Socialdepartementet, behörig institution försäkringskassorna och förbindelseorgan i Sverige Riksförsäkringsverket. Ambitionen är att personer på ett smidigt sätt ska kunna röra sig mellan arbeten i olika länder utan att märka så mycket av det som pågår i myndigheternas kulisser för att se till att personer inte hamnar i skarven mellan olika länders socialförsäkringssystem.

En medborgare i ett medlemsland, som lokalanställs i ett annat medlemsland, omfattas normalt av lagstiftningen i arbetslandet. För Sveriges del innebär det att en medborgare i ett medlemsland som anställs i Sverige:

1. tillgodoräknas pensionsgrundande inkomst (PGI) för sin arbetsinkomst här eftersom Sverige är arbetsland³
2. arbetsgivaren betalar socialavgifter på arbetsinkomsten (gäller även vid mycket korta arbetsperioder t.ex. SINK-fallen; dock f.n. inte vid artist-SINK)
3. om den anställde taxeras för inkomsten i Sverige ska han också betala allmän pensionsavgift

² E 101 – intyg om tillämplig lagstiftning.
 E 102 – förlängning av utsändningsperiod eller av verksamhet som egenföretagare.
 E 103 – val av tillämplig lagstiftning; denna blankett används för beskickningsanställda och EG:s hjälppersonal.
 E 110 – intyg rörande anställda inom internationell transport.
 E 111 – intyg om rätt till sjukvårdsförmåner under tillfällig vistelse i en medlemsstat.
 E 128 – intyg om rätt till nödvändiga vårdförmåner under vistelse i en medlemsstat.

³ PGI fastställs för en person för varje år under vilket han eller hon varit försäkrad och haft inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete i Sverige. PGI fastställs inte om inkomsten understiger 27 procent av prisbasbeloppet (f.n. ca 10 000 kr). PGI fastställs av skattemyndigheten.

När arbetet utförs i Sverige ska alla avgifter betalas i Sverige för både svensk och utländsk arbetstagare. Det innebär att fulla avgifter ska betalas även för utländsk arbetstagare som vistas kort tid i Sverige.

Betalning av arbetsgivaravgift för arbete som utförs i Sverige

Svensk arbetsgivare; utländsk arbetstagare	Arbetsgivaren betalar avgifter i Sverige även vid korttidsvistelse i Sverige (således även för SINK-fallen)
Utländsk arbetsgivare; lokalt anställd arbetstagare (ej hitsända)	
- fast driftställe i Sverige	Arbetsgivaren betalar avgifter i Sverige enligt samma rutiner som för svensk arbetsgivare
- saknar fast driftställe	<u>Huvudregel:</u> Arbetsgivaren betalar avgifter i Sverige <u>Alternativ:</u> Istället för arbetsgivaren kan arbetstagaren komma överens med arbetsgivaren om att arbetstagaren själv ska stå för socialavgifterna i Sverige (s.k. omvänt likställighetsavtal).

PGI beräknas på samma underlag som arbetsgivaravgifterna. I de fall den anställda beskattas med SINK lämnas en särskild "grön" kontrolluppgift istället för den som arbetsgivare normalt lämnar för sina anställda.⁴

8.2 Skattefel

8.2.1 Karaktären på skattefelen

Om man arbetar svart eller på annat sätt undandrar inkomster från inkomstbeskattning undgår man också socialavgifter. Vi har i tidigare kapitel diskuterat omfattningen av svartarbete och andra undanhållna förvärvsinkomster i samband med internationell beskattning. Under förutsättning att arbetsinkomsterna deklarerats som de ska, så är det i första hand ett administrativt problem att få uttaget av socialavgifter korrekt. Därvid har staterna funnit metoder för samarbete (bl.a. intygen E 101 och E 102) som gör att det med väl utformade rutiner och med viss resursinsats borde vara

⁴ Vid artist-SINK gäller speciella regler. För närvarande betalas inte arbetsgivaravgifter. I normalfallet beräknas dock PGI på inkomsten.

möjligt att undvika merparten av skattefelen både av typen ”inget land tar ut avgifter” och ”avgifter tas ut i flera länder” för vitt redovisade inkomster. Rutinerna har dock brister och vi vet att det kan uppstå fel i hanteringen. Det finns därför skattefel vid fastställande av socialavgifter även för vitt redovisade arbetsinkomster. Vår bedömning är att detta fel inte är försumbart. Det kan röra sig om ett par hundra miljoner kr men torde understiga en miljard.

Något som är speciellt för skattefel i anslutning till socialavgifter är att de finansiella effekterna kan sträcka sig över lång tid. En ofinansierad förmån kan komma att betalas ut under lång tid – pension kanske i 20–30 år.

Några riskfaktorer som kan leda till skattefel är följande.

- Arbetsgivare/anställd ansöker överhuvudtaget inte om intyg. Avgifter kan hamna i fel land eller i två länder.
- Arbetsgivare underlåter att skaffa intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) även vid utsändning mindre än ett år eftersom avgifterna är lägre i andra landet. Kanske i en del fall även med förhoppningen att ingen upptäcker den anställde så att inga avgifter betalas någonstans. Arbetstagaren kan tappa förmåner.
- Vid utsändning till Sverige: Försäkringskassan sänder inte E-blankett och andra intyg till skattemyndigheten. PGI kan beräknas felaktigt och avgiftsuttaget blir slumpmässigt.
- En del av skattefelen är inte avsiktliga utan uppstår på grund av okunskap hos den utländska arbetsgivaren. Det är inte alltid lätt för en utländsk arbetsgivare att själv ta de initiativ som behövs för att få veta och förstå vad som gäller för betalning av socialavgifter. Och skattemyndigheten stöter i allmänhet inte på med riktad information till utländska arbetsgivare. Arbetsinsatsen är lågprioriterad i dagsläget.
- Avgifter som blivit fastställda kan tappas i uppbördsledet på grund av att det för närvarande (med undantag för Norden) inte finns stöd för utlandsindrivning på socialavgiftsområdet. Inom EU pågår dock arbete med regelverket för indrivning av socialavgifter.

Vi gör bedömningen att problemen med skattefel vid socialavgiftsuttag och PGI med internationell anknytning är större nu än för 10–15 år sedan. Det finns två huvudorsaker. Den ena är den elektroniserade deklarationskontroll vi fått av fysiska personers inkomstdeklarationer. Det var lättare att integrera de manuella

moment som finns vid administration och kontroll av socialavgiftsuttag och PGI med internationell anknytning i det gamla arbetssättet. Den andra orsaken är att resursläget blivit mera trängt och att uppgiften fått nedprioriteras med hänsyn till andra arbetsuppgifter.

8.2.2 Skattefelet och regelsystemets uppbyggnad

Vid uttag av skatter finns ingen direkt koppling mellan det man betalar i skatt och det man får tillbaka från offentlig sektor. Detta är just definitionen av en skatt. Socialavgifterna har däremot både en avgiftssida och en förmånssida. Individerna har ett intresse av att vara omfattad av något lands arbetsinkomstrelaterade förmåner vilket indirekt också innebär att man måste vara med att betala de sociala avgifter som tas ut på arbetsinkomster. På så vis blir incitamenten att undandra sig avgifter för arbetsbaserade förmåner för individerna mindre än för skatter. Alternativet är ju att betala för egna privata försäkringslösningar eller annat buffertsparande.

Av genomgången ovan framgår dock att det finns skattefel som innebär att arbetstagaren kan få fulla förmåner även om arbetsgivaren inte betalat de avgifter han borde. Med ett system som det svenska, där arbetsgivaravgifterna är ganska höga och den anställdes avgifter ganska låga, kan det finnas intresse för arbetsgivaren att strunta i avgifterna i synnerhet om arbetstagaren kommit in i det svenska socialförsäkringssystemet och får förmåner i alla fall. Skulle man bara styras av ambitionen att hålla nere skattefelet med internationella kopplingar vore ett system med större tyngd på avgiftsuttag direkt på arbetstagaren troligen bättre.

Vi gör bedömningen att socialförsäkringssystemets utformning, även bortsett från nivån på skatt och avgifter, kan ha betydelse för tendenserna att undandra inkomster och kanalisera dem utomlands. En konstruktion som innebär att avgiftsuttag och förmåner följs åt torde vara mera robust för skattefel.

Ett problem som funnits tidigare gäller gränsgångarna Sverige/Danmark. Skatteuttaget totalt sett ligger på likartad nivå i Danmark och Sverige. Men fördelningen på inkomstskatt och socialavgifter är olika. Danskarna har högre inkomstskatt och lägre avgifter än svenskarna. Före 1997 gällde för gränsgångarna i denna region att personer som bodde i Sverige och arbetade i Danmark beskattades för sin inkomst i bosättningslandet Sverige medan

socialavgifter betalades i arbetslandet Danmark. Danskar skenskrev sig då i Sverige för att dra nytta av den svenska inkomstskatten som var lägre än den danska. De avgifter som betalades av arbetsgivaren och den anställda i Danmark var mycket låga. För gränsgångare som tillkommit efter 1997 har reglerna ändrats så att även inkomstskatt ska betalas i arbetslandet Danmark. Detta innebär att det inte längre finns någon skattevinst att göra på sådana skenskrivningar.

9 Indrivning av svenska skatteskulder i utlandet

9.1 Länder och skatter som omfattas

Risken att inte få skatten betald är större om inkomster och tillgångar finns i utlandet. Svenska kronofogdemyndigheten får inte ge sig ut och utöva tvångsåtgärder för att driva in skatteskulder i andra stater. För att kunna driva in skatter och avgifter, som debiterats av de svenska skattemyndigheterna, från personer/företag i främmande stater och som inte har några tillgångar i Sverige, har Sverige ingått ömsesidiga avtal med andra stater om att staterna ska hjälpa varandra (handräckning).

I olika avtalskonstellationer m.m. har Sverige för närvarande möjlighet att begära indrivning av skatteskulder i 23 stater.

Översikt 56: Stater med vilka Sverige har avtal med indrivningsbestämmelser.

Skatteslag som omfattas

EU:s indrivningsdirektiv:

De f.n. 15 EU-länderna Moms, de harmoniserade punktskatterna samt fr.o.m. 1 juli 2002 även inkomstskatt

Nordiska länderna:

Danmark ¹	I stort sett alla skatter inkl. socialavgifter
Finland	I stort sett alla skatter inkl. socialavgifter
Norge	I stort sett alla skatter inkl. socialavgifter
Island	I stort sett alla skatter inkl. socialavgifter

EU-länder som Sverige dessutom har separata avtal med:

Tyskland	Direkta skatter, moms, vissa punktskatter
Belgien	Direkta skatter
Nederländerna	Direkta skatter

Frankrike	Direkta skatter
Luxemburg	Direkta skatter

Baltiska staterna enligt separata avtal:

Estland	Direkta skatter
Lettland	Direkta skatter
Litauen	Direkta skatter

Övriga länder enligt separat avtal:

USA	Direkta skatter
Japan	Direkta skatter
Marocko	Direkta skatter
Indien	Direkta skatter

1) inklusive Färöarna och Grönland

Anm. Vad som ingår i "direkta skatter" varierar mellan avtalen.

Inom EU kan indrivning mellan EU:s medlemsstater begäras med stöd av EU-direktiv. Den 1 juli 2002 förbättras möjligheterna att driva in skatter inom EU. Indrivningsdirektivet utvidgas till att utöver mervärdesskatt och de harmoniserade punktskatterna även omfatta inkomstskatt. Därmed utökas möjligheterna till indrivning av svensk skatt i utlandet. I motsvarande mån ökar möjligheterna till verkställighet av betalningssäkringar.

Sverige har också träffat dubbelbeskattningsavtal med indrivningsbestämmelser och separata handräckningsavtal med de nordiska länderna, Tyskland, Belgien, Nederländerna, Frankrike, Luxemburg, de baltiska staterna, USA, Japan, Marocko och Indien. De skatter som omfattas av de olika avtalen varierar i förhållande till de olika staterna.

Indrivning kan bara begäras för sådana skatter som tas upp i avtalen. Det nordiska avtalet är det mest omfattande och inkluderar både direkta och indirekta skatter och socialavgifter/arbetsgivaravgifter. I övrigt innefattas inte socialavgifter i avtalen. Det pågår dock sedan flera år tillbaka ett arbete med att se till att social- och arbetsgivaravgifter kan bli ömsesidigt indrivningsbara i EU. Det finns också en Europaråds- och OECD-konvention som tar upp indrivning av skatter mellan de länder som anslutit sig till konventionen. Denna konvention omfattar i princip alla typer av skatter inklusive socialavgifter. Hittills har dock endast de nordiska länderna anslutet sig till indrivningsbestämmelserna i denna konvention. Fördelen med konventionen är att det inte behöver

upprättas en mängd bilaterala avtal – bestämmelserna gäller direkt mellan alla de länder som ansluter sig till konventionen.

Om ett land vill ha hjälp med indrivning i annat land skickas en framställning om handräckning till andra staten. Handräckning får endast begäras om alla möjligheter att få in pengarna i Sverige först är uttömda. Framställning om utlandsindrivning ska göras av behörig myndighet i respektive stat. Indrivningen av skatten sker därefter av behörig myndighet i respektive stat enligt de bestämmelser som gäller i den staten. Behörig myndighet i Sverige avseende de nordiska staterna är kronofogdemyndigheten i Stockholm och avseende de utomnordiska staterna Riksskatteverket.

9.2 Volymen utgående och inkommande handräckningsärenden

1999 begärde Sverige handräckning i utlandet i 1702 fall och under samma år inkom från andra stater 1287 framställningar om bistånd i handräckningsärenden. Det är i första hand mellan de nordiska länderna som handräckning begärs. Därefter inom EU och USA medan övriga länder är mera sporadiskt förekommande. När det gäller utomnordiska ärenden utgår begäran från Sverige betydligt fler gånger än i motsatta inriktningen. Sverige kan sägas dra mer nytta av möjligheten att begära handräckning.

Resultatet för utlandsindrivningen, dvs. till Sverige överförda belopp efter de åtgärder utländska indrivningsorgan vidtagit, uppgick år 2000 till cirka 80 mnkr. Det viktigaste är kanske inte de faktiskt inlevererade beloppen utan den allmänna preventiva effekten av att skulder kan drivas in även i de fall man flyttat eller har tillgångar utomlands.

Till andra länder har Sverige år 2000 levererat ca 20 mnkr.

Allmänt gäller att utlandsindrivning med hänsyn till de administrativa kostnaderna inte är försvarbar vid mindre skatteskulder.

9.3 Indrivning i utlandet i framtiden

Det finns en klart uttalad ambition att i nya eller reviderade skatteavtal ta in indrivningsbestämmelser och att både direkta och indirekta skatter ska omfattas. Det är viktigt att bevaka att denna am-

bition upprätthålls och att indrivningen inte tappas bort i dubbelbeskattningsavtalen.

Sämst täckning i avtalen har indrivning av social- och arbetsgivaravgifter. Det pågår dock sedan flera år tillbaka ett arbete med att se till att social- och arbetsgivaravgifter kan bli ömsesidigt indrivningsbara i EU. Arbetet väntas fortsätta och resultera i en rättslig reglering. Utvidgningen av EU innebär att fler länder kommer att omfattas av de indrivningsbestämmelser som finns i EU-direktiven.

Sannolikt kommer volymerna för utlandsindrivning att öka och ge en ökad arbetsbörda. Det är inte bara en ökad rörlighet hos personer och företag som inverkar. Även ökade möjligheter att flytta finansiella tillgångar till andra länder kommer att ge ändrade förutsättningar för indrivningen. Finansiella tillgångar är snabbfotade och det finns risk att tillgodohavanden flyttar på sig medan förfrågningar och utredningar görs.

Det är önskvärt att det i anslutning till det nordiska ministerrådets arbete tillskapas en konvention om informationsutbyte för indrivningsverksamheten. Det är vidare önskvärt att det påbörjas ett liknande arbete inom EU.

10 Hur vi bedömer framtiden

Vi har i tidigare kapitel beskrivit kända skattefelstyper med internationell anknytning. Vi har gjort bedömningen att dessa skattefel ligger i storleksordningen 20–35 mdkr. De beloppsmässigt största felen avser mervärdesskatt och skatt på tillgångar individerna placerat i utlandet. Punktskatter är ett annat problematiskt område. Andra exempel på skattefel är paradistransaktioner med någon typ av företagskoppling, internprissättning, elektronisk handel och fel vid fastställande av socialavgifter.

I detta kapitel ska vi blicka framåt och göra en bedömning av hur vi tror skattefelen kommer att utvecklas under de närmaste tio åren. Någon kvantitativ uppskattning görs inte utan bedömningen blir kvalitativ. Vi kommer att peka på områden där läget sannolikt kommer att förbättras och områden där läget troligen försämras. Vi kommer också att peka på trender m.m. som kommer att ha betydelse för utvecklingen eller som av andra skäl kommer att stå i fokus under denna period. Vi tar också upp åtgärder av betydelse för att motverka skattefelen. Många av dessa har redan förts fram av RSV och skattemyndigheterna i andra sammanhang.

Först i kapitlet presenteras frågor som har relevans för alla skatteslag. Därefter behandlas i tur och ordning framtidsbilden för punktskatterna, mervärdesskatten, inkomst- och förmögenhets-skatten och socialavgifterna.

I rapporten "Kontrollinformation i utlandsfrågor" (RSV Rapport 2002:1) ges vissa rekommendationer om hur tillgänglig information och kontaktvägar för utlandskontrollen skulle kunna utnyttjas mera effektivt. Dessa frågor tas därför i detta kapitel endast upp summariskt och i den mån de anknyter till andra ämnen som behandlas.

10.1 Gemensamt för skattelagen

10.1.1 Den organisatoriska utvecklingen i Sverige och andra länder åren framöver

Effektivitetsvinster av att integrera administrationen av de olika skattelagen och kanske också låta administrationen växa ihop med delar av socialförsäkringssystemet är frågor som diskuteras i en rad länder. Genom de förändringar som genomförts i Sverige de senaste två decennierna ligger svenska skatteförvaltningen väl framme på den organisatoriska utvecklingsstegen. Ett ytterligare steg på denna väg tas år 2003 om RSV:s framställan om att slå samman RSV och de tio skattemyndigheterna till en rikstäckande myndighet går igenom. Är då drivkrafterna och behovet av integration detsamma i Sverige och andra länder?

I länder där personer och företag kan ha olika identifikation i systemen hos olika myndigheter finns kontrollmässigt mycket att vinna på att integrera administrationen för olika skattelag och även för vissa sociala förmåner. Organisationsammanslagningar kan till del kompensera att det inte finns en unik identitet av typ det svenska personnumret/organisationsnumret som används i alla sammanhang.

I Sverige borde flexibiliteten i att hitta optimala administrativa lösningar vara större än i länder utan unika identiteter. Vi har möjligheten att avväga administrativ integration mot att utbyta information med andra myndigheter. Vi behöver inte sammanföra myndigheter enbart av kontrollskäl. T.ex. kontrolleras bostadsbidrag, studiemedel, underhållsbidrag och andra inkomstprövade system regelmässigt mot uppgifter som finns hos de svenska skattemyndigheterna. Vi behöver inte bygga ihop myndigheter till jättekonglomerat som kan riskera bli ohanterliga. Det finns säkert en hel del att göra för att effektivisera samarbetet och informationsutbytet över myndighetsgränserna. Vi pekar nedan bl.a. på sådana behov när det gäller kontakterna med Tullverket och försäkringskassorna. Men med den infrastruktur som finns i Sverige med personnummer och skatteregistrering av företag är bästa lösningen på kontrollproblemet kanske inte att bygga ihop myndigheter. Samarbete – fysiskt och virtuellt – kan också vara ett alternativ till att bygga ihop myndigheter. För att underlätta för medborgarna finns på en del håll medborgarkontor där olika myndigheter samordnat sin service och information.

Vinsterna med en integrering av administrationen av skatte- och förmånssystemen kan också bero på i vilken grad skatte- och förmånssystemen är integrerade. Vi har i Sverige valt en generell modell som innebär att vi har ett skattesystem som är relativt renodlat från familjepolitiska och andra socialpolitiska inslag. Familje- och socialpolitiken drivs via förmånssystem m.m. separat från skattepolitiken. I många andra länder finns ett direkt beaktande av familjesituationen och beaktande av sociala kostnader i skattesystemet. Därför kan steget vara mindre i att föra ihop resterande delar med skatteadministrationen.

Ett argument som ibland framförs är att det skulle främja lojaliteten med både skatte- och förmånssystemen om de hanteras av en och samma myndighet. Det skulle bli tydligare att det är samma hand som tar och ger och det är mera uppenbart att myndigheten kan kontrollera mellan olika system. Relevansen i detta argument är svår att ha någon uppfattning om. Troligen spelar utgångsläget vad gäller synen på skatte- och bidragsfusk in. Det är inte heller självklart att en samordnad redovisning av skatter och förmånsutbetalningar ger den effekt man hoppas på. Hur uppfattar t.ex. en frisk högavlönad person utan barn besked från den gemensamma "Skatte- och förmånskoncernen" där han ser att han bara betalar och inte får något tillbaka i form av förmåner. Kanske blir han mera missnöjd... Det hör också till saken att den inkomstskatt individerna betalar och de bidrag de får endast utgör en mindre del av skatterna och de skattefinansierade offentliga utgifterna.

En annan utmaning inför framtiden är att få ett effektivt gränsöverskridande samarbete mellan skattemyndigheter i olika länder. Bättre och nya sätt att samverka kommer att behövas. Skulle en ny gemensam "världsskatteorganisation" vara lösningen på en del av de skatteadministrativa problemen i enskilda beslutsärenden? Det finns redan en rad olika organisationer för skatteadministrativt samarbete och det förefaller bättre att ta tillvara och utveckla potentialen i befintliga organisationer, teknisk infrastruktur och informationskanaler istället för att utveckla nya organisationer. En viktig roll för förvaltningarna i olika länder kommer att vara att underlätta fullgörandet för företagen. Allt fler små och medelstora företag kommer att handla med andra länder eller kommer att ha annan gränsöverskridande verksamhet. Reglerna och den administrativa hanteringen i olika länder avviker. Detta gäller även för områden som styrs av EU-direktiv eftersom den praktiska implementeringen av direktiven i den nationella lagstiftningen kan avvika.

Olika myndighetsstruktur i olika länder leder också till att kontaktytorna mellan skattskyldiga och myndigheter inte är självklara. Ett sätt att tillvarata den nya teknikens möjligheter är att länderna tillskapar gemensamma hemsidor med skatteinformation (om lagar, metoder m.m.) för företag och individer med gränsöverskridande verksamhet och transaktioner. Redan nu finns en början till sådant samarbete via hemsidor hos OECD (Forum for Strategic Management) och EU (främst momssystem, arbetssätt).

10.1.2 Mer aktivt driva svenska intressen i det internationella samarbetet?

Förarbetet i form av utredningar, rapporter och annat underlag till direktiv m.m. inom EU och OECD sker inom olika arbetsgrupper. Alla länder har glädje av detta arbete. Men de länder som är mest aktiva i arbetsgrupperna blir också de som har störst möjligheter att påverka inriktningen. Sverige representeras i dessa sammanhang formellt av Finansdepartementet men RSV är många gånger med i arbetet och har en i huvudsak självständig roll. RSV är i stort sett med och deltar i de internationella sammanhang där vi bör vara med, men det finns behov av att delta i fler grupperingar, uppträda mera aktivt och återkoppla resultaten. För en sådan mer aktiv roll krävs att mer resurser avsätts för förberedelsearbete och för att tillsammans med Finansdepartementets representanter skapa en samsyn kring de frågor och den inställning som ska drivas från Sveriges sida. Som vi ser det måste mindre länder som Sverige göra ett vägval. Antingen avsätter vi så mycket resurser att vi kan fungera som en "auktoritet" inom de områden vi finner strategiska. Eller så väljer vi att till en lägre resursinsats mera passivt anpassa oss till - men även dra nytta av - den inriktning som drivs fram av mer aktiva länderna.

10.1.3 Internationell kontroll är resurskrävande och medvetna prioriteringar krävs

För att kunna prioritera kontrollinsatserna är det inte nog att känna till storleken på olika typer av skattefel. En bedömning måste också göras av hur pass allvarliga felen är utifrån andra kriterier. En sådan bedömning kan resultera i att skattefel som är beloppsmässigt

mindre bedöms vara mera skadliga än beloppsmässigt större skattefel. En central aspekt i bedömningarna är vad som händer på lång sikt. Om t.ex. skattefelet kan antas få spridningseffekter kan det vara viktigt att ge högre prioritet åt kontrollen av just denna företeelse. Annat som bör ingå i bedömningen är hur företeelsen påverkar konkurrensneutraliteten mellan företag. I vad mån en viss typ av skattefel upplevs som orättvis och därmed demoraliserande på skattemoraleen och känslan av lojalitet med samhällets institutioner är ytterligare en dimension.

Erfarenheten från olika kontrollprojekt är att det går att identifiera, kontrollera och åtgärda skattefel med internationella kopplingar. Erfarenheten visar också att internationell kontroll är mycket resurskrävande både vad avser nedlagd tid och kraven på kompetens hos de som genomför utredningarna. Ser man bara till den synliga avkastningen i form av höjd beskattning i de undersökta fallen så ger internationell kontroll mindre än om motsvarande resurs sätts in på kontroll av nationella företeelser. Men andra dimensioner är väl så viktiga nämligen att skapa preventiv effekt, att inte lämna zoner helt kontrollfria och att genom kontrollen aktivt kunna följa och bevaka utvecklingen inom "marknaden" för internationella skattefel. I detta perspektiv är det viktigt att lägga fast en strategi för kontrollen av internationella skattefel. Annars riskerar denna kontroll att få för låg prioritet. Genom den riksgemensamma kontrollplanen finns ett forum där sådana prioriteringsfrågor kan kanaliseras.

I sammanhanget bör också nämnas det arbete som påbörjats med att ta fram en modell för riskanalys. Riskanalysarbetet drivs på från EU och är därför aktuell i alla medlemsstater för närvarande. Om riskanalysen kan fås att bygga på någorlunda likartade förutsättningar i länderna så kan också värdet av spontant informationsutbyte/early warnings lättare bedömas.

Vi har också visat på att genom att göra satsningar på utveckling av stödsystem (bl.a. riskanalys), projekt av kartläggande karaktär, erfarenhetsspridning, informationssatsningar m.m. kan kontrollen effektiviseras. Det kan karaktäriseras som investeringar som innebär en resursbelastning i det korta perspektivet men som kan antas ge avkastning i ett längre perspektiv. Problemet är dock att freda resurser för dessa utvecklingsåtgärder eftersom de går ut över annan etablerad löpande verksamhet.

10.1.4 Skapa resurser genom att förenkla "nationella" regler?

Att utveckla och hålla uppe kontrollen av upplägg med internationell anknytning är resurskrävande. Även resurssituationen när det gäller den inhemska kontrollen är trängd. Vissa administrativa resurser skulle kunna frigöras för den internationella kontrollen genom att ta tillvara möjligheter att förenkla "nationella" regler. Sådana förenklingar kan upplevas som orättvisa om man bara ser isolerat till den enskilda regeländringen. Men även skattefel kopplade till internationella transaktioner skapar skevheter genom icke avsedd påverkan på inkomstfördelning, otillbörlig konkurrens m.m. RSV har i olika sammanhang pekat på förenklingsmöjligheter som skulle underlätta kontrollen.

10.1.5 Söka både efter fusket och fuskarna

Fri rörlighet gäller inom EU för arbete, varor, kapital och tjänster. Skattebrottslingarna arbetar utan hänsyn till nationella landgränser. Skattekontrollen måste också internationalisera sitt arbetssätt för att hänga med – både för att upprätthålla kontrollen av att skatten blir rätt i samband med den legala rörligheten och den brottsliga. Denna förändringsprocess mot ett mera internationellt synsätt på skattekontrollen är bara i sin början.

Fusket anpassar sig till kontrollen. Förstärks kontrollen på ett område så att risken att åka fast ökar så förfinar brottslingarna metoderna eller riktar sina angrepp mot andra områden. Det behövs en alert omvärldsbevakning vid skattekontroll för att tidigt upptäcka vad som är på gång. Kravet på snabbhet är särskilt accentuerad vad gäller punktskatter och moms.

Vi tror att vi går mot en polarisering av fullgörandet inom företagssektorn. För de som inrättar sig i leden kommer kontrollsystemen att förfinas. Internationellt satsas på en utveckling och förfining av de gemensamma kontrollsystemen främst avseende moms och punktskatter. En del av barnsjukdomarna i kontrollsystemen är avklarade. Dessa system är en viktig satsning för att upprätthålla skattemoralen och den preventiva effekten. Det finns också etikdiskussioner i företagsvärlden som gör att vi tror att de seriösa förblir seriösa. Men vi måste värna om detta bl.a. genom satsningar på åtgärder som underlättar för de ärliga. Samtidigt får vi

en grupp av mer utpräglad kriminella som har skattebrott som en av grenarna bland sina kriminella aktiviteter.

Emellan dessa båda ytterlighetskategorier av ärliga och oärliga har vi en grupp som spekulerar i riskerna för att fastna i kontrollen och ställer dessa risker mot de vinster som skulle kunna göras på att fuska. Vissa av dem väljer att fuska medan andra avstår. Detta val kan påverkas av hur kontrollen är upplagd. Skatteförvaltningen måste genom sitt agerande ge sådana signaler att dessa spekulanter uppfattar att det finns en reell risk att fastna i kontrollen och att de av denna anledning väljer att avstå från fusk. Skulle skatteförvaltningen misslyckas finns fara för att gruppen spekulanter som väljer den oärliga vägen ökar genom nyrekrytering från spekulanter som tidigare avstått från fusk eller överströmning från gruppen av tidigare ärliga.

I kontrollen kan användas två metoder. Skatteförvaltningen kan söka efter fusk. Det är det förvaltningen traditionellt har gjort. Den andra metoden är att leta efter och följa skattefuskaren. Detta har hittills inte gjorts på något systematiskt sätt. Men vi menar att förvaltningen måste finna metoder för att utifrån generella objektiva kriterier riskvärdera olika skattskyldiga och kanske också ges möjlighet att kunna punktmarkera ett mindre antal återkommande skattebrottslingar. De stora aktörerna vad gäller fusk tillhör ofta samma krets. Det är samma aktörer som arbetar över gränserna i olika länder. När det bränns i ett land flyttar man. Många gånger är det kanske bara en fiktiv utvandring. Använder vi enbart metoden att leta efter fusk i anslutning till olika beskattningsbeslut kan det ta alltför lång tid innan fusket upptäcks eller så upptäcks det aldrig.

10.1.6 Kulturförändring från nationellt till internationellt tänkande

En sak som måste till framöver är en kulturförändring i skatteförvaltningen – vi måste börja tänka internationellt. Det finns i dagsläget ett förhållningssätt som innebär att kontrollen prioriterar det som kortsiktigt ger pengar till svenska statskassan. Att lägga ned resurser på kontroller åt andra länder upplevs som en belastning. Denna attityd är inte unik för Sverige – så är det även i andra länder. Det krävs för de harmoniserade skatterna en viss nivå på grundhanteringen av t.ex. kvartalsredovisningar och ledsagardokument för att grunddata ska hålla en sådan kvalitet att andra

medlemsstater kan utöva sin kontroll utan alltför stora problem. Dåliga grunddata skapar "falska" kontrollobjekt och orsakar andra medlemsländer onödiga utredningar och kan kanske också i en del fall slå tillbaka på Sverige genom att det kan leda till förfrågningar från andra medlemsstater. Det finns också en tröskel som gör att vi drar oss för att göra förfrågningar till andra länder. En viss tröskel bör finnas men den får inte vara så hög att vi underlåter att göra förfrågningar som behövs för att uppnå effektivitet i kontrollarbetet. Vi måste framöver ta ansvar för och bära vår del av den grundhantering och de kontroller länderna behöver göra åt varandra. För att åstadkomma detta måste målformuleringar och styrsignaler för arbetet utformas så att personalen känner att de har stöd för och ges utrymme för kontroller och operativt samarbete med andra länder. Det ska upplevas som "rätt" att lägga ned resurser även på sådant som inte ger något omedelbart finansiellt utbyte till Sverige men där klirret kommer i andra länders kassor. Det kan ses som en investering i att också få hjälp från andra länder och har på så vis karaktär av "byteshandel".

10.1.7 Domstolarna och rättstillämpningen av central betydelse

Rättstillämpningen kommer att vara av stor betydelse för hur framgångsrikt skatteförvaltningen kommer att kunna bekämpa den internationella skattebrottsligheten. Detta gäller både avgörandena i de svenska domstolarna och i EG-domstolen.

En slutsats som dragits bl.a. i anslutning till kontrollen av transaktioner med skatteparadis och karusellhandel är att det behövs offensivare processer från skatteförvaltningens sida. Bevisbördan i skatteparadis- och karusellärenden är densamma som i skatteärenden i övrigt nämligen att skattemyndigheten ska visa grunden för beskattningsåtgärderna. Men det finns också en grundläggande princip att bevisning ska tillhandahållas av den part som har den lättast tillgänglig. När det gäller skatteparadiserna är kontrollmöjligheterna begränsade genom att handräckning inte kan ske eftersom avtal oftast saknas med dessa länder. Det är därför i allmänhet enbart den skattskyldige som har möjlighet att ta fram bevisning och dokumentation. En annan aspekt är att det i många fall är svårt att förstå vilka affärsmässigt giltiga skäl som är grund för att affärerna ska struktureras på detta sätt. Det sätt på vilket bolagskedjorna

konstrueras leder en att tro att dessa konstruktioner har gjorts just för att dölja de verkliga förhållandena när det gäller ägande m.m.

Den allmänna bevisbörderegeln, som säger att den part som har lättast att förebringa bevisning också bör ha bevisbördan, får naturligtvis inte innebära att det allmänna kan luta sig tillbaka och enbart kräva bevisning från motparten. Skattemyndigheten måste argumentera väl och presentera ett underlag för varför myndigheten anser att den skattskyldiges uppgifter inte kan godtas. Därigenom vandrar bevisbördan så att säga tillbaka på den skattskyldige. Frågan är hur höga beviskrav som bör ställas på skattemyndigheten i samband med denna typ av transaktioner. Vi menar att myndigheten måste visa att det förefaller sannolikt att kopplingen mellan transaktionen och motprestationer som kan erhållas inte är särskilt stark. Som exempel kan nämnas fakturering till ett svenskt företag för påstådda tjänster utfört av ett bolag beläget i ett skatteparadis.

Ett antal viktiga domar har avgjorts till förmån för den tolkning skatteförvaltningen gjort. Den s.k. Brynäsdomen är ett exempel (gällde ersättningen till tre utländska ishockeyspelare som "hyrts in" från ett bolag beläget på Isle of Man). Genom domen har klargjorts vad som gäller. Därigenom har, i alla fall temporärt, stoppats upp en företeelse som annars riskerat bli utbredd inom konsultbranschen och artist- och sportvärlden. Den hade också kunnat få spridningseffekter till andra specialistkompetenser. Vi hade kunnat få ett bemanningsföretag med placering i skatteparadis.

EG-domstolens avgörande i *Man in Black*-målet, som gällde gränsdragningen mellan privat införsel och införsel av kommersiell natur, är ett ytterligare exempel på rättstillämpningens centrala betydelse för förutsättningarna för skattekontrollen.

Andra domar som kommer att få betydelse gäller olika konstruktioner med utländska kapitalförsäkringar.

Ett mål som för närvarande prövas i domstol är om bussbolag kan beskattas för alkoholvaror som vid kontroll lämnas kvar "utan ägare" i bussen. Utfallet av prövningen kommer att vara av betydelse för hur effektivt vi kan motverka skattefelen.

Rättspraxis från senare år får anses peka på att domstolarna är mer beredda än tidigare att titta på det faktiska skeendet och acceptera genomsyn som grund för sina beslut.

10.1.8 Ett tätare samarbete mellan svenska myndigheter m.fl.

Vi har upprepade gånger i denna rapport framhållit betydelsen av det internationella samarbetet i skattekontrollen. Även det nationella samarbetet är viktigt för att motverka skattefel med internationell anknytning.

För skatteförvaltningen är samarbetet med Tullverket en viktig framgångsfaktor. Samarbetet med Tullverket fungerar bra. Vi tror att utvecklingen åren framöver kommer att driva fram en betydligt tätare samverkan. Det finns mer att göra för att underlätta för varandra på olika sätt. Det gäller åtkomst till olika administrativa uppgifter kring personer, företag, enskilda transporter m.m. Det kan gälla att utnyttja potentialen i de båda myndigheternas riskanalys-system och mer allmänt ta fram strategier för att komma åt fusket. Ett problem i sammanhanget är sekretessen mellan myndigheterna. Jämförs med förhållandena i Danmark så har danskarna inte dessa problem eftersom skatteförvaltningen och tullen är samma myndighet. På så sätt kan organisatoriska förhållanden på ett onödigt sätt få betydelse för hur effektivt kontrollarbetet kan bedrivas.

Många gånger skulle myndigheter genom att samarbeta kunna försvåra vissa typer av internationella skattefel. Men en otidsenlig syn på effektiv myndighetssamverkan lägger hinder i vägen. Myndigheterna avgränsar sin uppgift utifrån enbart sitt eget syfte och ansvarsområde. Att genom olika åtgärder bidra till att underlätta skattekontrollen ingår inte i detta. Det bör ges utrymme för en mer modern syn på myndighetssamverkan där målen formuleras mindre isolerat till den egna isolerade myndighetssfären.

Det finns även andra områden där en förstärkt samverkan med andra kan vara ett led i att motverka skattefelen. Det kan vara branschorganisationer och andra intresseorganisationer m.m. som har ett intresse av att marknader fungerar på lika villkor för alla. Det finns exempel från andra länder där sådan samverkan sker mer organiserat och systematiskt än i Sverige.

10.1.9 Sekretessen mellan myndigheterna bör klargöras och moderniseras

Det kan i vissa fall vara svårt att veta hur sekretessen mellan myndigheterna gäller och i vilka fall informationsutbyte kan göras öppet. Detta medför att viss information inte blir överförd till

andra myndigheter, vilket i sin tur hämmar eventuella utredningar eller samarbeten. För att underlätta framtida samarbete mellan myndigheter bör det bli lättare att avgöra i vilka fall information kan utbytas och i vilken form samarbetet kan genomföras utan att sekretesslagstiftningen bryts.

Det har blivit vanligare att bedriva verksamhet av allmänintresse i aktiebolagsform i stället för som offentlig myndighet. I en hel del fall kan också gränsen mellan vad som är att betrakta som skatt och som avgift vara liten. Frågan är om inte sekretessbedömningarna behöver moderniseras så att de på ett bättre sätt tar hänsyn till det allmännas övergripande intressen och görs oberoende av sådana förhållanden som i vilken form verksamhet bedrivs och om debiteringen är att karaktärisera som skatt eller inte. Ett exempel vi givit i denna rapport är den pantavgift som ska betalas till Svenska Returpack AB och där skatteförvaltningen via handräckning fått uppgifter som vi bedömer vara av intresse för uttaget av pantavgift.

10.1.10 Utvidgningen av EU ökar sårbarheten

Utvidgningen av EU kommer under en övergångstid - av ganska många år - att öka sårbarheten för fusk med internationell anknytning. Nuvarande medlemsstater har vuxit in i den kostym för informationsutbyte som nu finns och kanaler för samarbete har upparbetats mellan enskilda länder. Det har varit en successiv process och har tagit kring tio år.

Utvidgningen omfattar ett tiotal länder i östra Europa inklusive Baltikum. De system som byggts upp inom EU kommer vid utvidgningen att tillföras uppgifter av sämre kvalitet. Förvaltningarna i de nya medlemsstaterna är ovana vid att hantera de internationella kontrollfrågorna. Fusk/fuskarna kommer med all sannolikhet att rikta sina angrepp mot dessa länder och utnyttja brister och barnsjukdomar i dessa länders institutioner och kontrollsystem, ovana vid redovisning i företag m.m. Internationella transaktioner involverar alltid mer än ett land. Därför drabbas inte bara de nya medlemsstaterna utan även de gamla.

Även fusk med export och import torde öka inom det framtida stora EU-området då den utvidgade gemenskapen kommer att gränsa till länder som i sin uppbyggnad och skattestruktur är mer avvikande.

10.2 Punktskatterna

10.2.1 Allmän bedömning av framtiden

Skattenivån av betydelse

Skattefel med internationell anknytning i anslutning till punkt-skattebelagda varor kommer att finnas så länge det finns skillnader i skattesatser mellan länderna. Ju större skillnader, särskilt mellan länder som ligger nära varandra, ju större blir anspänningen på punktskattekontrollen. Den nivå Sverige kommer att ha på punktskatterna i framtiden i förhållande till andra länder kommer därför att vara av betydelse för hur stort skattefel som uppkommer vid en given dimensionering av punktskattekontrollen.

Samarbetet viktigt

En stor förändring jämfört med läget för tio år sedan är att det internationella samarbetet inom punktskatteområdet förstärkts. Det finns etablerade forum för att ta itu med olika problem. Alltefter-som detta arbete fortskrider blir kontaktnäten mellan länderna bredare och mer etablerade. Denna utveckling är en bra grund för framtiden. Samarbetet har resulterat i en rad rekommendationer om vad som bör göras för att bekämpa skattefusket inom punktskatteområdet. Dessa rekommendationer beskrivs närmare i senare avsnitt.

Skattefel vid kommersiell handel inom EU försvåras

Skattefelet med internationell anknytning avseende punktskatter är i dagsläget koncentrerat till skatt på alkohol och cigaretter. För alkohol ligger tyngdpunkten i skattefelet på införsel från EU-länder medan skattefelet för cigaretter till största del avser in-smuggling från tredje land.

Ett nytt datoriserat system för bättre kontroll av transporterna med punktskattepliktiga varor inom suspensionsordningen planeras utvecklas. En förbättrad kontroll av suspensionsordningen kommer att försvåra vissa av fuskmetoderna och risken för skattefel bör gå ned.

Boot-legging bedöms öka

Men så länge det finns stora skillnader i ländernas skattenivåer kommer det fortfarande att finnas problem med handel med varor som lämnat suspensionsordningen. Ett område där vi bedömer att riskerna ökar är boot-legging av främst alkohol (införsel under sken av privat bruk). Det finns en stor mängd aktörer och med höjda införselkvoter kan problemen börja skena. Det är med de instrument som finns idag svårt för myndigheterna att finna några riktigt bra angreppssätt när det gäller att få bukt med situationen. Det är främst Tullverket som har hand om denna kontroll. Tullverket utgår i sina prioriteringar bl.a. från de riktlinjer om prioriterade områden som ges av regeringen. Det kommer att bli en prioriteringsfråga att avväga insatser mot boot-legging mot t.ex. införsel av narkotika. Samtidigt ska man kanske inte svartmåla utan hysa tilltro till makthavare och myndigheters förmåga att innovativt ta itu med ett oacceptabelt läge. När Internethandeln med alkohol och tobak rusade i höjden lyckades man på kort tid stävja en skenande företeelse genom ny lagstiftning och nya typer av kontrollmetoder. I sammanhanget kan nämnas att RSV och Tullverket gemensamt gjort framställning till regeringen om skärpning av sanktionerna i samband med in- och utförsel som sker i strid med cirkulationsordningens bestämmelser.¹

Utvecklingen av smugglingen är osäker

Ett osäkert fält är vad som kommer att ske med den organiserade smugglingen som sker vid sidan av de administrativa systemen och rutinerna. Detta är således fråga om ren brottslighet. Erfarenhetsmässigt vet vi att om ett hål täpps till tenderar brottslingarna att förflytta sina aktiviteter till andra områden där riskerna är mindre. En förbättrad kontroll inom suspensionsordningen kan därför antas driva över angriparna till annan verksamhet. Vad kan man spekulera i. Kanske till mer renodlad brottslighet som smuggling av punktskattepliktiga varor och/eller narkotika. Momssystemet kan också bli mera utsatt.

¹ Förslagen behandlas i Ds 2001:58 Straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatte regler för alkohol, tobak och mineraloljor.

10.2.2 Åtgärder för att motverka skattefelen

Samarbete och utvecklingsarbete på det internationella planet

Samverkan internationellt är en förutsättning för att vi ska kunna hålla tillbaka skattefelet. Samarbetet inom EU är viktigt för att få konsensus kring problemställningar av gemensamt intresse och hur dessa ska hanteras.

Grunden för inriktningen av utvecklingsarbetet inom punkt-skatteteknologin i medlemsstaterna de närmaste 5–10 åren är de analyser som gjorts av en arbetsgrupp inom EU. Med anledning av att skatteförlusterna på grund av bedrägerierna med punktskatter på alkohol och tobak ansågs ha stigit till en oacceptabelt hög nivå bildade EU våren 1997 en arbetsgrupp, "High Level Group on Fraud in the Tobacco and Alcohol Sectors". Arbetsgruppen analyserade svagheter och brister i de rådande systemen och fann att möjligheterna att genomföra bedrägerier mot dem är betydande. De främsta bristerna identifierades som:

- misslyckande att säkerställa full frivillig medverkan och motvillighet hos företagen att uppfylla de skyldigheter som åvilar dem i suspensionssystemet
- otillräckligt och bristande samarbete mellan olika länders administrationer och mellan dessa och Europeiska Kommissionen
- motsvarande brister i samarbetet med administrationer utanför EU
- otillräckliga medel att identifiera kriminella grupperingar
- bristande resurser och mindre lämplig resursfördelning
- otillräckligt användning av moderna riskanalysmetoder, bristande insamling av underrättelser och låg förmåga att inrikta kontrollen på misstänkta transporter med hjälp av IT-hjälpmedel.

Gruppen drog slutsatsen att förändringar och förbättringar av dagen system är nödvändiga, om bedrägerierna inom alkohol- och tobakssektorerna skall kunna bekämpas mer effektivt.

De viktigaste rekommendationerna arbetsgruppen formulerade är:

- utveckling och på längre sikt införande av ett datoriserat transport- och kontrollsystem (EMCS) och ett datoriserat Transit System

- omedelbart införande av EWSE (Early Warning System Excise)
- etablerande av god praxis när det gäller auktorisering av upplagshavare
- genomförande av kontroller baserade på välinformerad riskanalys.

Medlemsstaternas skatte-/tulladministrationer måste under de närmaste åren ta itu med att utveckla och implementera sina egna applikationer för EMCS. Dessa ska vara anpassade till de krav som ställs från generaldirektoratet. En bedömning vi gör är att det kan ta upp till fem år innan detta är klart.

Ett annat viktigt inslag är utveckling av riskanalyssystem inom skatteområdet. Skälet till intresset är att de flesta skatteförvaltningar har starkt begränsade resurser och behöver verktyg för att kunna sätta in resurserna där de är mest effektiva. Ingen förvaltning har resurser att kontrollera allt. Därför måste kontrollobjekten väljas ut noga, så att kontrollbehovet motsvarar de resurser som finns tillgängliga för kontroll. Det gäller att identifiera de fall där risken för fel är stor och det rör sig om väsentliga belopp, alltså där konsekvenserna blir betydande om fel får passera. Det är här riskanalysen kommer in. Riskerna måste identifieras, analyseras och kvantifieras för att medge en ansvarsfull prioritering av kontrollinsatserna. Här har länderna mycket att lära av varandra. Ett viktigt forum för förankring, utveckling och genomförande av EU-kommissionens rekommendationer om riskanalys är Fiscalis.

Utveckling av rutiner, arbetssätt m.m. i Sverige

EMCS och riksanalyssystem behöver utvecklas

Under de närmaste åren har Sverige ett åtagande att genomföra det utvecklingsarbete som följer bl.a. av högnivåriskgruppens rekommendationer. Utvecklingsarbetet kan karaktäriseras som en investering som kan ge avkastning i form av högre effektivitet i kontrollen under en rad år. Den ena investeringen är att bygga den svenska delen av EMCS. Den andra investeringen är att utveckla ett riskvärderingssystem med fokus på att identifiera skattskyldiga med en förhöjd risk för skatteundandragande som komplement till de selekteringssystem som finns idag som mer utgår från enskilda beslut. Detta utvecklingsarbete innebär i ett första steg att ta ställ-

ning till vilka värderingskomponenter systemet ska innehålla. Att ta tillvara erfarenheterna från länder som redan har dylika system är en del i arbetet som kommer att ske i anslutning till riksplanen. I ett nästa steg ska tas fram ett maskinellt tekniskt stödsystem. Hittills har utvecklingsarbetet fått stå tillbaka bl.a. beroende på att resurserna för teknisk utveckling är en trång sektor och varit uppknutna av annat. Under åren som kommer måste på ett eller annat sätt skapas det utrymme som behövs för satsningar på nämnda system.

Riksplanen

Utvecklingen av kontrollen av punktskatterna har inte stått still. Omvärldsbevakning, Internetspaning, tillvaratagande av signaler utifrån spelar en större roll än tidigare. Riksplanen för service och kontroll är ett viktigt instrument som också betonar att vi ska ta tillvara de erfarenheter som görs i kontrollen för att välja en lämplig mix av kontroll, information och ändringar i lagar eller rutiner för att motverka skattefel.

Lagändringar kan komma att behövas

Fuskmetoderna ändras över tiden och lagstiftningen måste hålla takt med tiden. I kontrollen aktualiseras ibland skattefusk där ny eller ändrad lagstiftning kan vara ett medel att motverka fusk. Ett par frågor som är aktuella just nu inom punktskatteområdet är följande.

Polisen efterlyser lagändring, så att det kan betraktas som brott mot alkohollagen att förvara sprit i t.ex. butiker.

För närvarande prövas i domstol om bussbolag kan beskattas för alkoholvaror som vid kontroll lämnas kvar "utan ägare" i bussen. RSV:s tolkning är att detta bör vara möjligt. Om slutliga avgörandet i domstol går mot RSV:s tolkning kan aktualiseras en ändring i lagen.

10.3 Mervärdesskatten

10.3.1 Allmän bedömning av framtiden

Det finns både positiva och negativa inslag i den framtidsbild vi har för utvecklingen av skattefelen med internationell anknytning inom mervärdesbeskattningen. Att avgöra vilken vägskäl som väger över sett på lång sikt är svårt.

Allmänt kan konstateras att vilka åtgärder som än vidtas kommer problemet med debiterad obetald skatt och med återbetalningsfusk att finnas kvar inom momssystemet. Detta gäller oavsett om regelsystemet bygger på nuvarande destinationsprincip eller en ursprungsprincip.

Nedan redogör vi först för de delar som är positiva och därefter punktar vi upp sådant som vi bedömer har en negativ påverkan på skattefelet. Vi diskuterar i ett särskilt avsnitt vad en eventuell övergång till ursprungsprincipen skulle kunna tänkas innebära för moms kontrollen i anslutning till internationella transaktioner.

Inslag som motverkar skattefel

Det finns många ljuspunkter i framtidsbilden just nu. Följande ändringar är på gång.

- Enhetliga regler för utfärdande av elektroniska fakturor är under framtagande.
- 6:e momsdirektivet är föremål för en genomgripande omarbetning och modernisering i syfte att öka transparensen och motverka oavsiktliga fel och fusk.
- Avtal om multilateralt informationsutbyte är under framtagande i SCAC. Inledningsvis omfattar det nya transportmedel, men på sikt även andra riskområden.
- Klargörande av hur elektronisk handel ska beskattas.
- Ett antal olika förslag och åtgärder som syftar till att snabba upp och förenkla informationsutbytet mellan länderna.
- Effektivare förfaranderegler i samband med utlandsindrivningen mellan EU:s medlemsstater.
- Utvidgning av systemet med förvärvsmoms för tjänster från utlandet.

Reglerna för elektronisk handel

Ett problematiskt område där grundförutsättningarna för att åstadkomma en riktig beskattning sannolikt förbättras inom de närmaste åren är elektronisk handel. OECD och gemenskapen jobbar med en harmonisering och klarläggande av vilka regler som ska gälla för beskattning av elektronisk handel. Utan denna grundförutsättning är det svårt att avgöra var momsredovisningen brister. Det blir kaotiskt även för de företag som vill redovisa rätt. I ett nästa steg är det önskvärt att åstadkomma en bredare syn på kontrollansvaret över nationsgränserna vid elektronisk handel.

Förslag om mer direkta kontaktvägar och mer strukturerat informationsutbyte inom EG

Det är viktigt att informella snabbare kontaktytor skapas för att kunna stävja momsfusket i tid. Med rätt inriktning och samarbete över gränserna bör det gå att komma åt en del av det momsfusk som finns i dag.

Sommaren 2001 har EU-kommissionen lagt fram förslag om en ny rättslig ram för informationsutbyte mellan medlemsstaterna. Förslaget har utformats som en förordning vilket innebär att det inte behöver implementeras i den egna lagstiftningen. Härigenom framtvings administrativ uniformitet. Förslaget ger en tydlig rättslig ram för ett decentraliserat samarbete mellan olika nivåer i ländernas skatteförvaltningar vilket bör snabba upp och underlätta kontakter och samarbete i enskilda ärenden. En ledstjärna för förslaget har varit att informationsutbyte över gränserna ska fungera på samma sätt som inom landet. I förslaget ingår också ett utvidgat strukturerat informationsutbyte utan föregående begäran i vissa risksektorer. Förslaget har stora förtjänster genom att det direkt pekar ut och ger exempel på vilka områden som länderna bör utbyta information om.

Andra viktiga punkter i EU-kommissionens förslag är:

- informationsutbyte om alla gemenskapstransaktioner inkl. tjänster
- nya tidsfrister vid besvarande av begäran om uppgifter – viss flexibilitet beroende på fallets karaktär
- närvaro vid kontroll i annat land oavsett medgivande från berörd skattskyldig

- obligatoriska simultana kontroller
- utökade möjligheter till delgivning
- effektiviserat indirekt informationsutbyte vid förbindelser med tredje land

Förslaget till förordning har renodlats till administrativa frågor vilket gör att det inte, som när det gäller skatteförslag, krävs enhällighet för att förslaget ska gå igenom. Det räcker med tvåtredjedelsmajoritet om synsättet att det är en rent administrativ fråga delas av parlamentet och rådet.

Utveckling och utvidgad funktionalitet i de automatiska IT-systemen

Andra effektiviseringar i informationsutbytet som är på gång gäller modernisering av IT-systemen inom skatteförvaltningen och tullen. En modernisering av VIES-systemet och utvidgning med helt nya meddelandetyper är på gång. Tullverket övergår i allt högre grad till elektroniska dokument vilket ger ny funktionalitet av betydelse för kontrollen.

Vi lär oss också med tiden att bli bättre på att utnyttja innehållet i systemen. Viktiga steg på vägen är att ta tillvara den erfarenhet som skapas i olika genomförda och planerade kontrollprojekt där informationen i systemen använts på olika sätt.

Slutet nätverk för informationsutbyte

Under år 2002 kommer att tas i bruk ett slutet nätverk för handräkningsärenden och för informationsutbyte mellan EU-länder. Via nätverket ska kunna utbytas meddelande och inscannade handlingar. Det nya nätverket kommer att förenkla och snabba upp informationsutbytet. Ett likartat system är på gång att tas fram för punktskatterna.

Utvidgning av "reversed charges" vid handel mellan företag

Den 1 juli 2002 utvidgas systemet med förvärvsmoms för tjänster från utlandet (dvs. att det förvärvande företaget i Sverige betalar momsen) från att enbart omfatta 5:7-tjänster till fler tjänster. Regelförändringen underlättar kontrollen genom att skattskyldig-

heten för tjänsten i allmänhet faller på det svenska företaget. De företag som ska betala moms finns redan i Sverige och vid problem behöver inte längre tillgripas handräckning från annat land. Normala inhemska indrivningsrutiner kan användas. De nya reglerna underlättar även fullgörandet för företag som säljer till andra EU-länder.

I framtiden blir det också obligatoriskt att det av fakturan ska framgå när förvärvaren är skattskyldig. På fakturan ska anges såväl den skattskyldige förvärvarens som säljarens registreringsnummer. Denna regel har tillkommit för att det ska bli rätt från början genom att säljaren blir tvungen att undersöka om den han säljer till verkligen är momsregistrerad. Uppgiftsskyldigheten kan även motiveras av kontrollskäl.

Förbättrat indrivningssamarbete över gränserna

Indrivningssamarbetet mellan medlemsstaterna utvidgas den 1 juli 2002. Det har redan tidigare varit möjligt att med stöd av EU-direktiv begära hjälp med indrivning av moms och de harmoniserade punktskatterna. Det nya direktivet omfattar även direkta skatter. Därutöver syftar direktivet till att göra förfarandereglerna effektivare genom bl.a. ett utvidgat och snabbare informationsutbyte. Fylligare information om gäldenären ska ges av den medlemsstat som begär hjälp. Begäran om indrivning ska skickas med elektronisk post via det intranät som byggs upp mellan behöriga myndigheter. Begäran ska behandlas inom viss tid. Det breddade informationsutbytet och uppsnabbningen av hanteringen är viktigt för att göra det mindre attraktivt med bl.a. den typ av bedrägerier som förekommer i anslutning till moms vid gränsöverskridande handel.

Inslag som verkar pådrivande på skattefelen

Inslag som kan antas verka pådrivande på skattefelen är en ökad handel med tjänster. Utvidgningen av EU är ett annat inslag som får betydelse i alla fall temporärt.

Fler tjänsteproducerande företag och mer e-handel on-line

Handeln med tjänster (inklusive elektronisk handel) kommer att öka. Gränsöverskridande försäljningar och köp av tjänster är svåra att kontrollera. Detta gäller även om kvartalsredovisningarna utvidgas till att omfatta tjänster. Att bedöma priser och verifiera leveranser är alltid svårare för tjänster än varor.

Nya medlemsstater ökar sårbarheten

Vi har tidigare nämnt att utvidgningen av EU under en övergångstid kommer att öka sårbarheten för skattefusk med internationell anknytning. Detta gäller i särskilt hög grad för momsbeskattningen och de många transaktioner det här är fråga om. Eftersom redovisningen av moms vid internationella transaktioner alltid berör två länder drabbar brister i kvartalsredovisningar och kontroll i de nya medlemsstaterna inte bara det egna landet. Aktörerna i fuskbranschen är lättrorliga och det kan vara redan kända brottslingar som riktar sina angrepp mot de nya länderna. I den mån motorn i angreppen mot de nya staterna är aktörer från Sverige har vi ett ansvar för att bistå de nya medlemsstaterna även om fusket inte primärt drabbar Sverige.

En övergång till ursprungsprincipen skulle skapa andra problem än idag och lika stora

En ofta framförd mening är att en övergång till ursprungsprincipen, dvs. att moms tas ut i säljarlandet, skulle lösa fuskproblemen. Vi ska därför närmare skärskåda vad en sådan ändring skulle kunna tänkas medföra.

För närvarande har vi fuskmekanismer inom gemenskapen som beror på övergångsordningen och flödet av obeskattade varor (t.ex. karusellhandel, fenixföretag, del av bilfusket m.m.). Dessa mekanismer skulle i huvudsak försvinna om vi tillämpade ursprungsprincipen. Men istället uppkommer andra problem...

Om man konsekvent tillämpar ursprungsprincipen beskattas alla transaktioner i säljarlandet enligt dess momsats. Då får vi ett annat slags fusk. Delvis blir det traditionellt fusk där säljaren eller en mellanman debiterar en skatt som inte erläggs till staten. Leveranserna blir svårare att kolla än vid transaktioner inom landet efter-

som dessa blir gränsöverskridande. Vi får troligen flera fiktiva transaktioner. Dessutom får vi en ny form av återbetalningsfusk där man drar av utländsk ingående moms enligt utländska fakturor. Givetvis är detta svårare att kontrollera än inhemska fakturor. En av moms kontrollens grundstenar är matchning. Detta innebär att jämföra utgående skatt i säljarens deklaration med ingående skatt i köparens. När dessa är i olika länder blir det svårare än internt.

Ska kontrollen kunna bli effektiv måste de administrativa momsreglerna harmoniseras (deklarationsperioder, förfallodagar etc.). Dessutom måste man ha tillgång till varandras databaser för gränsöverskridande matchning. Detta är svårt att åstadkomma av en mängd skäl. Det tekniska kan kanske fås att fungera men administrativ harmonisering är inte lätt eftersom momsreglerna förhåller sig på något vis till andra interna regler i varje land (andra skatter, civilrätt, redovisningsregler etc.).

VIES torde avskaffas i nuvarande skick vid ett scenario där ursprungsprincipen genomförs. I stället torde informationsutbytet få ske genom on-line access till varandras uppgifter. Det administrativa samarbetet måste bli på ren tjänstemannanivå i 15 eller kanske med tiden ett tjugofemtal länder och lika ofta som internt. Scenariot är svindlande.

Vi torde även få ett skattesatsfusk om skattesatserna inte harmoniseras. En beskattningsordning enligt ursprungsprincipen torde dock inte kunna genomföras om inte skattesatserna först harmoniseras. Ett sådant system torde få bygga på mycket små skillnader i skattesatserna.

Ett scenario där destinationsprincipen överges för ursprungsprincipen ter sig inte särskilt sannolik. Ser vi bara till kontrollaspekterna kan vi konstatera att även om en del problem skulle försvinna så uppkommer nya. Det hör också till saken att stora investeringar gjorts och görs åren framöver i att få ökad funktionalitet i kontrollsystem som utgår från destinationsprincipen. Dessa investeringar kommer vi inte att ha råd att kasta bort.

10.3.2 Ändringar i regler, rutiner och arbetssätt i Sverige

Resurserna för moms kontroll behöver ökas om EU:s krav ska uppfyllas

Kontrollen är inte längre bara en nationell angelägenhet. Kontroller måste prioriteras även om avkastningen av kontrollen hamnar i andra länder. EU ställer krav på vår moms kontroll.² EU-kommissionen besökte i slutet av 1998 och början av 1999 alla EU-länder för att granska hur moms kontrollen utfördes och i den rapport som följde framgår att Sverige är klart avvikande med sin låga resursinsats på moms kontroll. Även om speciella särdrag i det svenska systemet kan förklara en del av den i jämförelse med andra låga resursinsatsen så kvarstår att vi har en låg nivå på moms kontrollen. Om vi ska uppfylla de krav EU ställer måste mer resurser sättas in på moms kontroll.

Ändra fokus i moms kontrollen

Hur ska då moms kontroll av gränsöverskridande transaktioner organiseras för att fungera bra? Kontrollen av mervärdesskatten är i dagsläget fokuserad på månads kontroll avseende den senast inlämnade skattedeklarationen. Tyngdpunkten ligger därvid på de som ska få moms tillbaka. Det finns information från kvartalsredovisningar och från Tullverket som möjliggör kontroll av gränsöverskridande handel. Men kontroll baserad på denna information är svår att inordna i den periodiska kontrollen med det upplägg den har idag. Därför hamnar denna kontroll i bakvattnet. Ett antal projekt har visat att den information som finns i systemen kan utnyttjas och är värdefull i kontrollen. För att bättre utnyttja kontrollinformationen måste fokus breddas till längre perioder och kanske också mer till den skattskyldiges hela situation – dvs. en bredare riskprovning av den skattskyldiga en med dagens fokus på skattedeklarationen för aktuell månadsperiod. Det är viktigt att erfarenheterna från genomförda projekt systematiseras och tas tillvara för att utveckla moms kontrollen.

Vi har också nämnt omvärldsbevakning, Internetspaning, upparbetade kontakter med branschorganisationer m.m. som inslag som kommer att få ges ökad tyngd i arbetet framöver. Ett utvecklat

² Dessa krav framgår av RF 218/92 art 12 och RF 1553/85 art 14

samarbete med Tullverket kan också bidra till att effektivisera kontrollen.

All momsredovisning i skattedeklarationen och förseningsavgift på kvartalsredovisningen underlättar kontrollen

För kontrollen av moms med internationell anknytning skulle det vara en fördel om all moms redovisades via skattedeklarationen i det separata momssystemet. Det skulle innebära en uppsnabbning av redovisningen och ge möjlighet till mer enhetlig hantering av kontrollinformationen. Det finns emellertid andra dimensioner än de rent kontrollmässiga på frågan om redovisning i inkomstdeklaration eller skattedeklaration. Fullgörandekostnaderna för företagen är en.

En kvalitetshöjning för kontrollen uppstår när förseningsavgift införs vid utebliven kvartalsredovisning. Att vi fortfarande efter alla dessa år inte har förseningsavgift brukar skyllas på att det saknats tekniskt stödsystem. I samband med den modernisering av de svenska IT-applikationerna, som är aktuell i anslutning till utvecklingen av funktionaliteten i VIES, finns förseningsavgifterna med i bilden. Förseningsavgift löser dock inte problemen med att kvaliteten kan vara bristfällig på de redovisningar som lämnas. För det krävs andra verktyg/sanktionsmöjligheter än förseningsavgift.

10.4 Inkomst- och förmögenhetsbeskattningen

10.4.1 Allmän bedömning av framtiden

Samma typer av problem idag som tidigare men mer frekventa

Skattefelen med internationell anknytning inom inkomstbeskattningen är av samma slag som för tio eller tjugo år sedan. Däremot har tillgängligheten till olika metoder och upplägg för att undgå skatt ökat och det förekommer fler transaktioner än tidigare. Det finns ingen anledning att anta att dramatiska förändringar ska inträffa på kort tid.

Vi bedömer att det finns risk för spridning främst när det gäller skattefel i anslutning till fysiska personers innehav av finansiella tillgångar utomlands. Ett annat område där risk finns för spridning är uttag av konsultervoden via utländska bolag. Den potentiella

kretsen är mer begränsad men vi ser det ändå som ett utsatt område där skattekontroll och avgöranden i domstol kommer att ha stor betydelse för hur utvecklingen blir.

Kontrollproblemen kommer att finnas kvar även om skatterna ändras

Hade vi inte skatter skulle det inte finnas några skattefel och inte behövas någon skattekontroll. Detta är ett trivialt konstaterande. Utgångspunkten för diskussionen om skattefel nedan är det samhälle vi lever i idag och en skattefinansierad välfärd av ungefär nuvarande omfattning. Kan då omfördelning av skatteuttaget mellan olika skattebaser bidra till att nedbringa det samlade skattefelet inom inkomstbeskattningen? Vi diskuterar här enbart effekten på skattefelet och lämnar helt åt sidan andra aspekter såsom påverkan på samhällsekonomisk effektivitet och fördelningspolitiska dimensioner.

Det svenska skattesystemet är bl.a. uppbyggt med tanke på likformig beskattning av olika inkomstkällor. Skatten på arbetsinkomster och på kapitalinkomster får inte avvika alltför mycket från varandra. Även om vi gör bedömningen att ett av de stora skattefelet uppkommer på grund av att individerna placerar finansiellt kapital utomlands är det en tvivelaktig lösning att minska incitamenten till fusk genom en radikal sänkning av kapitalskatten. Ett system där skatt på kapital är mycket lägre än skatten på arbete orsakar nämligen andra problem genom att det stimulerar till skatteplanering och skattefusk där individerna på olika sätt försöker omvandla arbetsinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster. Finns det då inom ramen för balans i beskattningen av arbets- och kapitalinkomster förändringar som kan tänkas vara av betydelse för skattefelet?

Hög beskattning av arbete och höga marginalskatter framhålls ibland som faktorer av betydelse för benägenheten att skattefuska. Men sambandet är inte belagt. När det gäller fusk med internationell anknytning i samband med beskattningen av arbetsinkomster torde det snarare vara möjligheten att helt undgå skatt som utgör drivkraften än om skatten skulle vara ett antal procentenheter högre eller lägre än idag. Marginalskatterna har de senaste åren minskat med ett par procentenheter, dels genom den införda

skattereduktionen för den allmänna pensionsavgiften, dels genom en extra uppräknings av den nedre skiktgränsen för statskatten.

Beskattningen av kapital är en mix av kapitalsskatter på individernas tillgångar och direkt skatt på bolagsvinster. Inom ramen för oförändrat skatteuttag på kapital kan uttaget förskjutas på olika sätt. Väljer man t.ex. att kraftigt höja bolagsskatten och istället sänka skatten på individernas finansiella kapital kan kanske ett mindre tryck på individernas finansiella fusk uppnås. Men samtidigt blir problemen större på företagssidan t.ex. med internpris-sättningsfrågor.

Kontentan av resonemanget ovan är att det är svårt att genom förändringar i skatternas sammansättning åstadkomma en struktur som är mera robust för internationella skattefel. Regelförändringar som lättar på trycket inom ett område tenderar ge negativa återverkningar inom andra områden.

Allokeringen av skatteuttaget mellan olika skattebaser bör i första hand styras av vad som är rationellt från samhällsekonomiska synpunkter. Problemen med skattefel med internationella kopplingar kommer i huvudsak att finnas kvar vilken fördelning man än väljer. Däremot får kontrollens inriktning anpassas till hur en ändrad sammansättning av skatteuttaget kan tänkas påverka skattefelen.

En annan aspekt på skattereglerna är hur pass accepterade enskilda regler kan antas vara. Det är naturligtvis en fördel om skatterna uppfattas som legitima av det stora flertalet. Om skatterna uppfattas som orättvisa kan detta rättfärdiga fusk.

Förmögenhetsskatten har i många ögon förlorat en del av sin legitimitet. Förmögenhetsskatten kan därför i vissa fall tas till som försvar för att placera tillgångar utomlands. Härigenom tappar man skatten även på avkastningen på kapitalet – en skatt som troligen har högre acceptans.

Ett annat exempel rör utformningen av avgifter och förmåner i socialförsäkringssystemet. En konstruktion som innebär att avgiftsuttag och förmåner följs åt torde vara mera robust för skattefel och kan tänkas ha viss betydelse för tendenserna att undandra inkomster och kanalisera dem utomlands.

EU:s och OECD:s arbete med att angripa skadlig skattekonkurrens kan förbättra läget

Ett av de viktigare inslagen i att motverka de internationella skattefelen är EU:s och OECD:s pågående arbete med att angripa skadlig skattekonkurrens.

EU har antagit en uppförandekod för företagsbeskattningen som innebär att länderna inte med skatteåtgärder på ett illojalt sätt ska locka till sig investeringar. I den s.k. Primarolorapporten från 1999 listades skadliga skatteåtgärder i medlemsländerna. Dessa skadliga åtgärder ska enligt planerna vara avvecklade vid utgången av år 2005.

OECD lade 1998 fram en rapport med riktlinjer och en tidtabell för medlemsstater inom OECD att identifiera, rapportera och avveckla sina skadliga skatteregimer. En dialog ska också ske med stater som inte är OECD-medlemmar om hur de kan tillämpa riktlinjerna. För att motverka uppkomsten av skatteparadis har satts upp särskilda kriterier för vad som ska anses som ett skatteparadis. Enligt den överenskommelse som OECD:s medlemsstater träffat ska staternas skadliga skatteregimer vara avvecklade senast vid utgången av år 2005. Det är osäkert om tidplanen kan hållas.

EU:s föreslagna sparandedirektiv – två scenarier för framtiden

Syftet med det föreslagna sparandedirektivet är att uppnå en effektiv minimibesättning av ränteinkomster från gränsöverskridande sparande inom gemenskapen. Ett villkor är att även vissa länder utanför EU (USA, Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra och San Marino) samt vissa till EU-länderna associerade territorier ställer upp på liknande ordningar för gränsöverskridande sparande av EU-medborgare. Om allt går enligt planerna ska direktivet börja tillämpas med start inkomståret 2003. Ett ljusst framtidsscenario är att sparandedirektivet går igenom och att det också kan bana vägen för ett utökat informationsutbyte även för andra inkomster. Det finns dock en klar risk för misslyckande. I så fall befinner vi oss i samma läge som idag och får fortsätta arbeta med överenskommelser med enskilda länder om automatiskt informationsutbyte. Detta kan dock aldrig bli lika effektivt genom att de är svårt att få till stånd överenskommelser om automatiskt informationsutbyte med jurisdiktioner som Schweiz, Liechtenstein, Monaco,

Andorra och San Marino. Vidare lär utbytet begränsas till det som beskattas i respektive land medan EU-direktivet, som vi tolkat det, innebär att utbytet av information omfattar ränteinkomster oavsett hur beskattningen är utformad i det egna landet.

EU:s indrivningsdirektiv utvidgas till inkomstskatt

Den 1 juli 2002 utvidgas EU:s indrivningsdirektiv till att utöver mervärdesskatt och de harmoniserade punktskatterna även omfatta inkomstskatt. Därmed utökas möjligheterna till indrivning av svensk skatt i utlandet. Vetskapen om att skulder *kan* drivas in även i de fall man flyttat eller har tillgångar utomlands bör ha en allmänt preventiv effekt.

Rörligheten av betydelse för skattefel på grund av hushållens tillgångar utomlands

Rörligheten ökar. Svenskar flyttar utomlands under del av sitt liv och personer från andra länder kommer och arbetar i Sverige. Vi har också en ökande andel av befolkningen som har rötter i andra länder.

Sannolikt kommer den ökade rörligheten att påverka skattefelet i anslutning till placering av tillgångar utomlands. Vi kan utgå från att personer i ökad utsträckning kommer att vara "utblottade" när de återvänder till Sverige efter sina utlandsår. Incitamenten för personer som under längre tid kommer och arbetar i Sverige att redovisa tillgångar de har i andra länder är inte heller särskilt stora.

10.4.2 Ändringar i regler, rutiner och arbetssätt i Sverige

De svenska reglerna om internprissättning behöver klargöras

Utvecklingen av lagstiftningen i internprissättningsfrågor har i flertalet OECD-länder varit betydande de senaste åren. Regler har införts som underlättar kontroll och anpassning har gjorts till OECD:s riktlinjer. OECD:s nya riktlinjer har dock inte hittills föranlett några förändringar i regelverket i Sverige.

För att samla erfarenhet och belysa problemen sammanställde RSV 1990 en rapport "Internprissättning" (RSV Rapport 1990:1).

Rapporten mynnade ut i förslag till två huvudåtgärder. En var att tillsätta en utredning med uppgift att se över lagstiftningen för att antal utpekade problemområden och att därvid komplettera lagstiftningen med innehållsrika och ändamålsenliga förarbeten. RSV föreslog också en utökning av uppgiftsskyldigheten avseende internationella transaktioner.

Inget har dock hänt och i allt väsentligt kvarstår de problem som påtalades för mer än tio år sedan. Utvecklingen därefter har snarast lett till att osäkerheten känns ännu större idag än när rapporten skrevs. Osäkerheten i sin tur leder till betydande effektivitetsförluster i samband med skattekontrollen. Utredningar i interpris-sättningsfrågor tenderar med det regelsystem som finns idag i Sverige att bli så tids- och resurskrävande att det kan vara svårt att i detta perspektiv försvara kontroller på området. Vi menar att Sverige bör gå samma väg som andra länder. Det finns en nära koppling mellan interpris-sättningsfrågor och förekomsten av skadlig/illojal skattekonkurrens som Sverige i andra sammanhang är med om att bekämpa.

Vid de kontakter skatteförvaltningen haft med företag och skattekonstuler har det under senare år blivit allt tydligare att även dessa uppfattar det som problematiskt att de svenska reglerna avviker från andra jämförbara länder.

Felaktig prissättning kan inte elimineras enbart genom kontroll. Vad som i första hand behövs är konsensus om de metoder och den dokumentation på vilken bedömningen av en koncerns prissättning ska utgå ifrån. Ett antal förändringar behövs. Reglerna behöver i vissa delar klargöras och anpassas till OECD:s principer. Regler bör införas om att företagen i anslutning till självdeklarationen ska lämna vissa grundläggande uppgifter om förekomsten av transaktioner med närstående företag utanför Sverige. Regler bör också införas om att företagen måste ha dokumentation som visar hur priser och affärsvillkor sätts vid koncerninterna transaktioner. Det kan i samband med en översyn av de svenska reglerna vara idé att studera den utformning av uppgiftslämnande m.m. som finns i Danmark.

Tydligare krav på redovisning av utlandsinkomster i individernas inkomstdeklaration

Förutsättningarna för kontroll av beskattningen av individernas sparande i utlandet påverkas av hur det går med EU:s sparanddirektiv. Oberoende av utgången kan det dock finnas anledning att se över utformningen och anvisningarna till individernas inkomstdeklaration. De deklarationsblanketter som finns idag (FD, SD1) tar explicit upp fastighetsskatt på privatbostad i utlandet samt avkastningsskatt på utländsk försäkring. Av blanketten framgår inte på samma distinkta sätt att räntor, utdelningar och kapitalvinster i utlandet kan vara aktuella att ta upp för beskattning. I den översyn av blanketter och broschyrer som pågår vid RSV bör övervägas hur vi kan bli tydligare på denna punkt.

Mer flexibelt förhållningssätt till resursinsats och tidsperspektiv i koncernrevisioner

Kontroll av internationellt verksamma företag kräver avsevärda resurser (tid/pengar/kompetens). Även om resursfaktorer som pengar och kompetens inte finns i överflöd inom skatteförvaltningen är det tilldelning av granskningstid som i praktiken avhåller skatterevisorerna från djupare granskningsåtgärder inom utlandsområdet. Förvaltningen bör därför inta ett mera flexibelt förhållningssätt vid tilldelning av granskningstid vid koncernrevisioner. Det är också önskvärt att chefer och ledning i högre utsträckning än idag deltar i prioriteringen av vilka transaktionsbeteenden/granskningsområden som ska bli föremål för djupare kontroll.

Regeringsrätten (RR) har i det s.k. Shell-målet (RÅ 1991 ref. 107) ansett att det i viss utsträckning kan vara nödvändigt att bryta genom principen om beskattningsårets slutenhet och därvid ta hänsyn till omkringliggande år och om företaget tillämpat en och samma affärsstrategi. Detta innebär att det är särskilt angeläget att internationellt verksamma företag med komplexa affärsförhållanden granskas och följs upp kontinuerligt eller i vart fall under flera år eftersom företagets strategier för närliggande år ska beaktas.

Nämnda ställningstagande och diskussion i RR har emellertid inte beaktats av förvaltningen när man genomför koncernrevisioner

eftersom granskningen normalt inriktas på ett beskattningsår per koncern. Förhållandet leder till att revisorer/revisionsledare inte prioriterar granskning av utlandstransaktioner.

Omfattningen och djupet av en revision bör som alltid bestämmas efter kriterierna väsentlighet och risk och inte styras av någon förmodad revisionsmodell.

Omvärldsbevakning med hjälp av uppgifter om utlandsbetalningar

Skatteförvaltningen satsar på en aktiv omvärldsbevakning. I samband härmed bör man ta tillvara den information som kan fås av Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar. Svenska banker och finansinstitut ska till Riksbanken rapportera varje enskild betalning till och från utlandet som överstiger 100 00 kr. För varje transaktion finns angivet en kod som visar vad betalningen avser och till/från vilket land betalningen skett. Alltsedan början av 1990-talet har uppgifterna för fysiska personer också lämnats till RSV. För juridiska personer har skatteförvaltningen i anslutning till olika kontrollprojekt från Riksbanken kunnat begära att få ta del av begränsade delar av materialet t.ex. för vissa koder och länder. Fr.o.m. år 2004 får RSV emellertid direkt tillgång även till uppgifterna om juridiska personers betalningar. Utöver att materialet används som stöd i kontrollen och i särskilda kontrollprojekt bör materialet då utnyttjas i den allmänna omvärldsbevakning som RSV har. Över åren bör följas hur transaktionerna förändras för olika typer av tjänster och kapitaltransaktioner samt berörda länder. Förberedelser krävs om man ska ta hand om uppgifterna så att det finns flexibla sätt för bearbetning. Den information som kan tas fram bör bidra till att vi får en bättre insikt om vad som sker inom vissa för skattekontrollen känsliga områden.

10.5 Socialavgifter

10.5.1 Allmän bedömning av framtiden

Om inte rutinerna för påföring av socialavgifter och PGI-beräkningar riktas upp kommer skattefelen med internationella kopplingar att öka. Det är inte ett medvetet missbruk av regelsystemet som vi ser som det största hotet. Istället är det icke avsedda fel som

uppkommer vid gränsöverskridande aktiviteter. Ökad rörlighet för personer och för arbetsuppgifter kommer att öka volymen på dessa omedvetna fel. T.ex. leder internationaliseringen troligen till att personer som bor kvar i Sverige allt oftare utför konsultuppdrag åt utländsk arbetsgivare. Genom en uppstramning av rutiner och genom att avsätta något mer resurser för riktad information till utländska arbetsgivare och för socialavgiftskontroll bör det gå att hålla tillbaka problemen med internationella skattefel på socialavgiftsområdet. Nedan ges vissa förslag om vad som skulle kunna göras.

10.5.2 Åtgärder för att motverka felen

Riksplansprojekt av kartläggande karaktär

För att få bättre grepp om vilka feltyper som föreligger och hur dessa kan motverkas föreslår vi att i kommande rikspan läggs in ett kontrollprojekt av kartläggande karaktär. Utan att föregripa vad en sådan kartläggning kan visa på tillåter vi oss ändå vissa reflektioner kring engångssatsningar som kan tänkas verkningsfulla för att stävja fusk och omedvetet undandragande av avgifter.

Målgruppsrelaterad extern info

Målgruppsrelaterad extern information bör kunna ge god avkastning i form av minskat skattefel. Inslag i en sådan satsning kan vara att arbeta fram:

- skattedeklaration på engelska
- överlag mer och enklare informationsmaterial på andra språk (engelska, tyska, franska)
- ordentlig och lättfunnen info på engelska till utländska arbetsgivare på RSV:s hemsida.

Förbättrad intern info mellan försäkringskassorna och skattemyndigheterna

En annan insats i att nedbringa felet är förbättra den interna informationen mellan myndigheterna genom att färdigställa ett ADB-system för information mellan försäkringskassorna och skattemyndigheterna om innehållet i E-blanketter och utsändningsintyg.

Resurser för hantering av utländska arbetsgivare

Att tillskapa större resurser (högre prioritering eller tillskott av medel) för hantering av utländska arbetsgivare kan ge god utdelning. På en årslön av 300 00 SEK ska arbetsgivaren betala ca 100 00 SEK i arbetsgivaravgifter. Beräkning och uppbördsförfarande är i regel administrativt enkelt. En stor del av obetalda avgifter från utländska arbetsgivare är obetalda inte på grund av fusk utan på grund av bristfällig information och kunskap. Kanske vore det också lämpligt att avstå från att påföra skattetillägg och förseningsavgift för nya utländska arbetsgivare som betalar först efter påstötning för att inte i onödan sänka acceptansen för avgiftsbetalning.

RSV bättre representation internationellt

RSV är i huvudsak relevant representerat i internationella sammanhang. Men just i socialavgiftsfrågor har skatteförvaltningen inte den representation och insyn i internationella grupperingar som behövs för att bevaka skatteförvaltningens intressen. En förstärkning är önskvärd.

Kontrollinformation i utlandsfrågor

Information för skattekontroll av verksamheter och transaktioner
med internationell anknytning

Av Katrin Wallberg*

Expertrapport 2 till skattebasutredningen

Januari 2002

*Utredare vid Riksskatteverket, RSV, 901 80 Umeå, tfn: 090-18 41 11,
e-mail: katrin.wallberg@rsv.rsv.se

Innehåll

Sammanfattning	309
1 Inledning.....	327
1.1 Bakgrund och syfte	327
1.2 Framtagningen av rapporten.....	330
1.3 Disposition	330
2 Nationell kontra internationell kontroll	333
2.1 Informationskällor och kontrollmöjligheter vid nationell kontroll.....	333
2.1.1 Personbeskattningen bygger på tredjemansuppgifter	333
2.1.2 Kontrollen av företagens deklARATIONER	337
2.1.3 Effektiviserad grundhantering samt maskinella avstämningar och urval	339
2.2 Informationskällor och kontrollmöjligheter vid internationell kontroll.....	341
2.2.1 Beskattar Sverige personer, verksamheter och kapital i utlandet?.....	341
2.2.2 Definitiv källskatt på en del inkomster för begränsat skattskyldiga.....	346
2.2.3 Kontrolluppgifter från utlandet	346
2.2.4 Kontrollbefogenheter i utlandet	350
2.2.5 Vilka källor till kontrollinformation finns egentligen?.....	351
2.3 Den internationella kontrollens organisation.....	353
2.3.1 Allmänt om skatteförvaltningens organisation.....	353

2.3.2	Organisationen av de internationella frågorna	355
3	Mervärdesskattekontrollen vid handel mellan EU-länder.....	363
3.1	Den inre marknaden.....	363
3.2	Kvartalsredovisningar och VIES.....	365
3.2.1	Kontrollsystemets uppbyggnad.....	365
3.2.2	Den praktiska hanteringen av KVR och uppgifter från VIES	370
3.2.3	Möjligheter till avstämningar och kontroller.....	373
3.2.4	Kontrollens omfattning och potential	381
4	Punktskattekontrollen vid handel mellan EU-länder	385
4.1	Suspensionsordningen.....	385
4.1.1	Beskattningsförfarandet inom suspensionsordningen.....	386
4.1.2	Kontrollinformation inom suspensionsordningen...	390
4.1.3	Punktskattekontrollen inom suspensionsordningen.....	393
4.2	Införsel av beskattade varor	396
4.2.1	Var ska beskattning ske och vem ska erlägga skatten?	396
4.2.2	Punktskattekontrollen vid införsel av beskattade varor	399
5	Skattekontroll vid handel med tredje land.....	403
5.1	Tullproceduren vid import.....	404
5.1.1	Tullförfarande.....	404
5.1.2	Varuklassificering	405
5.1.3	Tullvärde	406
5.1.4	Tullverkets importkontroll.....	406
5.1.5	Skattemyndighetens kontroll vid import.....	408
5.2	Transitering.....	409
5.3	Procedur 42.....	411
5.3.1	Det praktiska förfarandet	411
5.3.2	Skattekontrollen vid procedur 42.....	412

5.4	Tullproceduren vid export	413
5.4.1	Tullverkets hantering och administration	413
5.4.2	Skattekontroll vid export.....	414
6	Övrig kontrollinformation över internationella verksamheter/transaktioner	421
6.1	Internationella bolagsregister m.m.....	421
6.2	Kontrolluppgifter över utlandsbetalningar	422
6.2.1	Uppgiftsskyldighet	422
6.2.2	Användningen av uppgifterna i skattekontrollen	423
6.2.3	Nyttan av kontrolluppgifter över utlandsbetalningar i skattekontrollen	429
6.3	Medgivandesystemet	430
6.3.1	Valutaregleringens avveckling	430
6.3.2	Medgivandesystemets uppbyggnad	431
6.3.3	Medgivandesystemets användning i skattekontrollen	432
7	Informationsutbyte med skatteförvaltningar i andra länder	437
7.1	Regelverk som reglerar informationsutbytet.....	438
7.1.1	Internationella överenskommelser.....	438
7.1.2	Former för informationsutbyte	443
7.2	Automatiskt lämnad information.....	443
7.2.1	Den praktiska hanteringen av utgående automatiska kontrolluppgifter	444
7.2.2	Den praktiska hanteringen av inkommande automatiska kontrolluppgifter	447
7.2.3	Informationsutbytets omfattning.....	449
7.2.4	Begränsningar av det automatiska informationsutbytet till vissa länder	453
7.2.5	Praktiska problem vid granskningen av kontrolluppgifter i pappersform	458
7.2.6	Praktiska problem vid granskningen av elektroniska kontrolluppgifter	459
7.2.7	Nyttan av att få automatiska kontrolluppgifter från utlandet	465

7.2.8	Användningen av TIN-nummer	470
7.2.9	EU:s sparandedirektiv	474
7.2.10	Möjligheter till effektivisering av hanteringen	476
7.3	Information på begäran	482
7.3.1	Den praktiska hanteringen av informationsutbyte på begäran	483
7.3.2	Informationsutbytets omfattning	487
7.3.3	Problem med långa svarstider	498
7.3.4	Begränsningar i informationsutbytet till vissa länder	508
7.3.5	Nyttan av informationsutbyte på begäran	513
7.4	Spontan lämnad information	516
7.4.1	Den praktiska hanteringen av spontan information	516
7.4.2	Den spontana informationens omfattning	518
7.4.3	Begränsningar av det spontana uppgiftslämnandet till vissa länder	525
7.4.4	Nyttan av spontan utbyte av kontrollinformation	527
7.5	Simultan revision	529
7.5.1	Den praktiska hanteringen vid simultana revisioner	529
7.5.2	Samarbetets omfattning	530
7.5.3	Begränsningar av simultana revisioner till vissa länder	531
7.5.4	Är simultan revision en lämplig kontrollform?	532
7.6	Närvaro vid skatteutredning	534
7.6.1	Den praktiska hanteringen vid närvaro vid skatteutredning	534
7.6.2	Informationsutbytets omfattning	535
7.6.3	Begränsningar i möjligheten till närvaro vid skatteutredning till vissa länder	536
7.6.4	Är närvaro vid skatteutredning en lämplig kontrollform?	537
7.7	Behörig myndighet kontra direktkontakt	538

8	Slutsatser och förslag till strategier.....	553
8.1	Utlandskontrollen ställer andra krav	553
8.1.1	Resurskrävande kontrollarbete som ej går att automatisera	554
8.1.2	Kompetens, bärkraft och organisation	557
8.2	Strategier och åtgärder inför framtiden	559
8.2.1	Övergripande frågor	559
8.2.2	Användningen av den kontrollinformation som finns tillgänglig.....	561
8.2.3	Handräkning från utländska skattemyndigheter.....	564

Sammanfattning

Under det senaste decenniet har internationaliseringen av ekonomin ökat kraftigt, vilket resulterat i en ökad rörlighet över nationsgränserna för allt från kapital, information, varor och tjänster till företag och individer. Det är i den här internationellt lätttröliga miljön som de svenska skatterna ska administreras och kontrolleras i framtiden. Skattekontrollen är dock idag en i huvudsak nationell företeelse, där den svenska skatteförvaltningen bara har befogenheter att bedriva kontroll inom Sveriges gränser.

Mot denna bakgrund är det av stor betydelse att få en samlad bild av vilka olika instrument och metoder som står till förfogande för inhämtningen av kontrollinformation från utlandet, hur dessa används idag och vilka problem och möjligheter som finns för en utveckling av dessa. Syftet med utvärderingen är dels att som underlag till Regeringens Skattebasutredning¹ kunna bedöma möjligheterna att upprätthålla en effektiv skattekontroll i en internationaliserad värld och dels att skatteförvaltningens ledning ska få en grund för strategiska beslut om verksamheten.

Nationell kontra internationell kontroll

Skattekontrollen i Sverige har utvecklats och effektiviserats under de senaste decennierna. Längst har nog utvecklingen gått på området för personbeskattning. Där grundar sig beskattningen idag i stor utsträckning på tredjemansuppgifter. Varje år inhämtas närmare 71 miljoner kontrolluppgifter från arbetsgivare, banker, finansinstitut etc, och dessa uppgifter förtrycks på den enskildes deklaration. För ca 3,5 miljoner deklareranter utgör dessa förtryckta uppgifter ett fullständigt underlag till beskattningen, och inga kompletteringar behöver göras i deklarationen. Beskattningen av

¹ Dir 2000:51: Internationaliseringens betydelse för svenska skattebaser och framtida skattestruktur, Kommittédirektiv 2000-07-13

företag sker framför allt utifrån de uppgifter som företaget har lämnat i sina deklarationer. Tack vare maskinella avstämnings- och urvalssystem kan skattemyndigheten snabbt och effektivt kontrollera rimligheten i företagens deklarationer och välja ut deklarationer som bör kontrolleras närmare. I en djupare kontroll kan uppgifterna i deklarationen stämmas av mot företagets bokföring, men skattemyndigheten har också möjligheter att inhämta uppgifter från kunder, leverantörer, banker etc för att få ett bättre kontrollunderlag.

Utvecklingen av skattekontrollen genom ökad kontrolluppgiftsskyldighet, förtryckning av uppgifter på deklarationerna och effektiva maskinella avstämnings- och urvalssystem har på många sätt förbättrat skattekontrollen. Framför allt har kontrollen inom personbeskattningen blivit mer heltäckande och både minskat risken för oavsiktliga fel och möjligheterna till medvetet fusk. Den här utvecklingen av skattekontrollen gäller dock huvudsakligen vid inkomster, verksamheter och transaktioner inom Sveriges gränser. Kontrollen av inkomster från utlandet, verksamheter med internationell anknytning och gränsöverskridande transaktioner har inte genomgått motsvarande utveckling. De här skillnaderna har sin grund i att skatteförvaltningar i olika länder endast har befogenhet att bedriva skattekontroll inom sin egen jurisdiktion.

Inom den internationella kontrollen är alltså skattemyndighetens kontrollmöjligheter betydligt mer begränsade än vid den nationella kontrollen. Arbetsgivare, banker m.m. i utlandet lämnar inga kontrolluppgifter till skatteförvaltningen i Sverige. Skattemyndigheterna i Sverige har inte heller befogenhet att t.ex. kräva in uppgifter från en person bosatt utomlands eller att förelägga en bank i utlandet att lämna kontrolluppgifter om svenskars sparande där. Den information som vi trots allt har tillgång till om individers och företags internationella förehavanden måste i stor utsträckning hanteras manuellt, vilket är väldigt resurskrävande. Skattemyndigheternas organisation och arbetssätt är inte heller anpassat till att utnyttja den informationen optimalt.

Samtidigt som den nationella skattekontrollen i Sverige, åtminstone inom vissa delar, blir allt mer heltäckande finns det en uppenbar risk att luckor i den internationellt kopplade kontrollen utnyttjas för att undkomma skatt. Trots de begränsningar som finns i kontrollen av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning så finns det, som vi har visat i den här

rapporten, faktiskt en hel del informationskällor att använda sig av även inom det här området.

Tillgänglig kontrollinformation

Kontrolluppgifter från utlandet

Vid kontrollen av privatpersoner har skattemyndigheten, för att kunna upprätthålla en effektiv kontroll, behov av att få tillgång till kontrolluppgifter från arbetsgivare, banker etc. När utbetalaren av en ersättning eller ett arvode befinner sig och bedriver sin verksamhet utanför Sveriges gränser har vi inga möjligheter att själva begära in kontrolluppgifter. Däremot utbyter vi kontrolluppgifter av det här slaget med skatteförvaltningarna i en del andra länder.

Vi har de senaste åren utbytt s.k. automatiska kontrolluppgifter med knappt 20 länder. Vi skickar omkring 200 000 kontrolluppgifter till utlandet varje år och tar emot knappt 100 000 kontrolluppgifter från utlandet. Med ungefär hälften av länderna sker utbytet elektroniskt. Dessa länder står dock för huvuddelen av de utbytta kontrolluppgifterna, varför 97 % av de kontrolluppgifter vi skickar till utlandet skickas på elektroniskt media och uppskattningsvis ca 80–90 % av de uppgifter vi får från utlandet kommer elektroniskt.

Det elektroniska utbytet av uppgifter effektiviserar hanteringen och gör det möjligt att söka ut kontrolluppgifter som t.ex. avser ett visst land och skatteslag eller kontrolluppgifter över ett visst belopp. Det är också en förutsättning för att kunna vidareutveckla utbytet och för att i framtiden mer effektivt kunna använda de kontrolluppgifter vi får från utlandet.

Trots att utbytet sker elektroniskt går det i dagsläget varken att automatisera eller att integrera i den vanliga deklarationsgranskningen. Dels kommer en stor del av kontrolluppgifterna från utlandet först efter att den ordinarie deklarationsgranskningen har avslutats. Av åtta länder har fyra (Norge, Danmark, Lettland och Finland) skickat sina kontrolluppgifter under taxeringsperioden, två (Frankrike och Kanada) året efter taxeringsåret och två (USA och Spanien) så sent att det krävs eftertaxering för att kunna ändra i deklARATIONEN. Användningen av de kontrolluppgifter som faktiskt finns inne försvaras även av att det inte finns något personnummer angivet för den skattskyldige. Det går därför inte att

maskinellt knyta kontrolluppgifterna till någon viss skattskyldig. Brister i namn-, adress- och födelseuppgifterna gör det också svårt att manuellt kontrollera om en viss skattskyldig har några kontrolluppgifter från utlandet. Det är t.ex. endast på 23 % av kontrolluppgifterna som födelsetid finns angiven.

De här bristerna i kontrolluppgiftsutbytet med omvärlden gör att granskningen i dagsläget måste utgå från kontrolluppgifterna, istället för att som vid den vanliga deklarationsgranskningen utgå från de skattskyldiga. Granskningen utifrån kontrolluppgifter lämpar sig därför bäst att utföra som särskilda granskningsprojekt.

Det har tidigare framförts en strävan efter att kunna förtrycka kontrolluppgifter från utlandet på inkomstdeklarationerna. Det bedöms inte vara en rimlig målsättning inom överskådlig tid. Även om man fick tillgång till uppgifterna i början av taxeringsåret och hittade metoder för att identifiera de skattskyldiga, så krävs en individuell bedömning för att man ska kunna avgöra om en inkomst ska beskattas i Sverige eller inte. En rimligare målsättning är därför att utveckla system där man maskinellt kan knyta kontrolluppgifterna till personens inkomstdeklaration, så att granskaren får en signal om att kontrolluppgift från utlandet finns. För vissa inkomster, framför allt ränteinkomster och utdelningar, skulle beloppen eventuellt kunna stämmas av maskinellt mot lämnade uppgifter i inkomstdeklarationen.

Kontrolluppgifterna från utlandet kan dock aldrig täcka in svenskarnas samtliga inkomster från utlandet. Utbytet begränsas av vilka länder vi utbyter kontrolluppgifter med, vad som beskattas i andra länder och vilken kontrolluppgiftsskyldighet som föreligger i andra länder. Rent allmänt kan man säga att förutsättningarna för att utvidga utbytet av kontrolluppgifter till fler länder är bäst avseende räntor, utdelningar och tjänsteinkomster. Däremot kan vi nog aldrig förvänta oss att få uppgifter om t.ex. reavinster och förmögenhetstillgångar från mer än ett fåtal länder, eftersom dessa i många fall är skattefria i utlandet.

Kvartalsredovisningar vid handel inom EU

Inom mervärdesbeskattningen har vi ett väl utvecklat maskinellt utbyte av uppgifter vid gränsöverskridande varuhandel mellan EU-länderna. Vid handel mellan momsregistrerade företag i olika EU-länder ska köparen förvärvsbeskattas. Säljaren ska redovisa för-

säljningen i sin kvartalsredovisning. Uppgifter om varuförsäljningar görs maskinellt via det s.k. VIES-systemet tillgängliga för skatteförvaltningen i köparens hemland. Där kan man göra avstämningar mellan de försäljningar som utländska leverantörer har redovisat på kvartalsredovisningar och de inköp som svenska företag har redovisat i sina skattedeclarationer. Det här kontrollsystemet används dock idag inte i den omfattning som krävs för att kontrollen av skatteundandragande ska upplevas som effektiv och ge en preventiv effekt på uppgiftslämnandet.

Ett betydande problem vid granskningen utifrån uppgifter i kvartalsredovisningarna är att de intressanta kontrollobjekten döljs i den stora mängden differenser. Som exempel kan nämnas att hela 21 % av de svenska företag som i skattedeclarationen redovisar EG-leveranser underlåter att lämna kvartalsredovisning och att 45 % av de företag som faktiskt lämnar kvartalsredovisning redovisar olika belopp i den respektive i skattedeclarationen. 23 % av de svenska företag som finns med på kvartalsredovisningar från företag i andra EU-länder redovisar inte några gemenskapsinterna förvärv i skattedeclarationen och för 54 % av företagen uppstår differenser överstigande 50 000 kr mellan de uppgifter som lämnats i kvartalsredovisning i andra EU-länder och de uppgifter som företaget lämnat i skattedeclarationen. Det gör uppgifterna svåra att använda i kontrollen.

Ett betydande problem vid granskningen utifrån uppgifter i kvartalsredovisningarna är att de intressanta kontrollobjekten döljs i den stora mängden differenser. Vid avstämningar mellan skattedeclarationer och kvartalsredovisningar faller oftast ett antal företag ut som misstänks vara inblandade i olika former av skattebedrägerier. Det gäller dock att hitta metoder för att urskilja dessa från alla andra företag som faller ut vid avstämningarna.

Granskningar av den gemenskapsinterna handeln leder i regel inte till någon nettoändring i Sverige, eftersom man i regel medges avdrag för samma belopp som man ska beskattas för. Själva förekomsten av kontrollen kan dock ha en betydelsefull preventiv effekt, i och med att det blir svårare att begå momsbedrägerier och momsfusk. Använd tillsammans med annan kontrollinformation kan träffsäkerheten i kontrollurvalet och informationstillgången i skatteutredningar förbättras. Kontrollen av svenska företags kvartalsredovisningar är dessutom viktig för att vi ska uppfylla vårt åtagande gentemot övriga EU-länder. Brister kvaliteten i de

svenska kvartalsredovisningarna leder det till brister i utlandskontrollen.

Punktskattekontrollen inom EU

Inom punktskatteområdet har vi inom EU ett gemensamt kontrollsystem vid handel inom den sk suspensionsordningen med alkohol, tobaks- eller mineraloljeprodukter. Det skiljer sig dock från systemet inom moms kontrollen i det avseendet att aktörerna i de olika länderna inte skickar in uppgifter till sina skatteförvaltningar som sedan kan stämmas av mellan länderna. Istället bygger systemet på att speciella ledsagardokument följer med varorna vid transport. Dessa ska bevaras hos köpare och säljare av produkterna, så att skattemyndigheten i efterhand kan kontrollera att punktskatt erläggs när en produkt säljs till någon som inte är sk godkänd upplagshavare. Ytterligare en skillnad gentemot övriga skatteslag är att punktskattekontrollen bara berör ett begränsat antal företag.

Det finns planer på att införa ett elektroniskt system för hanteringen av ledsagardokument inom EU (EMCS). Skatte- och tullmyndigheterna skulle då få information om pågående leveranser och kunna använda ledsagardokumenterna som grund för kontrollurval. Problemet med fusk hos de som står utanför systemet med godkända upplagshavare kommer man dock inte åt med den metoden. Ett exempel är köp av varor som beskattats i utlandet, men som vid införseln till Sverige egentligen skulle ha belagts med svenska punktskatter. Detta är ett problem för Sverige eftersom vi på många varor har högre punktskatter än vad man har i andra länder.

Vid införsel av beskattade varor är det svårare att ringa in de aktörer som är intressanta i skattekontrollen. De finns inte upptagna i några register, utan kan tvärt om i många fall bestå av enskilda personer, som antingen för in varor för privat bruk eller för svart vidareförsäljning. Ofta är det dock ett fåtal aktörer som står för en stor del av verksamheten. Det är då viktigt att kunna identifiera aktörerna och ringa in deras verksamheter. För att effektivt kunna kontrollera införseln från utlandet krävs samarbete över myndighetsgränserna, både nationellt och internationellt. Störst krav ställs på ett väl utvecklat samarbete mellan RSV och Tullverket, eftersom de är de två myndigheter som har huvudansvaret för kontrollen.

Uppgifter från Tullverket om handel med tredje land

Vid handel med tredje land, dvs. med länder utanför EU, finns tullkontrollen kvar. Tullverket är i dessa fall vanligtvis beskattningsmyndighet för även moms och punktskatt. En del av de uppgifter som Tullverket inhämtar om import, export och vissa former av vidareförsäljningar mellan länder förs över till skattemyndigheterna och kan därmed användas som underlag i den fortsatta skattekontrollen.

I skattedeklarationen ska företaget ange storleken av sin varuexport. Dessa uppgifter kan därför stämmas av mot de uppgifter om export som deklarerats till Tullverket. Trots att exporten inte är momsbelagd är det intressant att kontrollera, för att upptäcka företag som redovisat exportomsättning men egentligen sålt varorna svart inom landet. Eftersom inga uppgifter lämnas om import i skattedeklarationen, går det ej att göra motsvarande avstämning på importsidan.

Vid en avstämning av exporten mellan skattedeklarationen och uppgifter i exportdeklarationen till Tullverket uppstår differenser som storleksmässigt till och med överstiger differenserna vid avstämningar mot kvartalsredovisningar vid kontrollen inom EU. Det finns dock en lång rad naturliga förklaringar till att dessa differenser uppstår, bl.a. olika periodiseringar och olika beräkningsätt i de olika regelverken. Med tanke på de stora differenserna mellan uppgifter från de båda källorna kan man ifrågasätta nyttan av att i större utsträckning utgå från dylika avstämningar för att välja ut kontrollobjekt för den löpande skattekontrollen. Det riskerar att vara väldigt resurskrävande utan att ge upphov till några egentliga rättelser. Detta betyder dock inte att informationen är utan värde. Tillsammans med andra uppgifter kan det vara en viktig indikation på att en kontroll bör utföras.

Kontrolluppgifter över utlandsbetalningar

RSV tar in uppgifter från svenska banker och finansinstitut om privatpersoners betalningar till eller från utlandet, i de fall dessa överstiger 100 000 kr. Motsvarande uppgifter för företags utlandsbetalningar lämnas i dagsläget till Riksbanken, men det är på förslag att dessa uppgifter om ett par år istället ska lämnas direkt till RSV.

Även om det är lätt att kringgå systemet genom att t.ex. skicka flera mindre betalningar från olika banker, så ger uppgifterna om utlandsbetalningar en hel del intressant information för skattekontrollen. De kontrollprojekt som genomförts har visat värdet av Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar som urvals- och kontrollinstrument inom framför allt företagskontrollen. Eftersom det finns uppgifter om transaktionens art och mottagar-/avsändarland kan man göra utsökningar inriktade på väldigt specifika områden. Ett sådant exempel är att söka ut företag som gjort tjänsteförvärv, för att kontrollera att momsen har redovisats korrekt i de fall då tjänsten är föremål för förvärvsbeskattning. Andra exempel är att kontrollera överföringar eller betalningar för konsulttjänster till skatteparadis eller utbetalningar till företag med s.k. fasadadress i London.

Handräckning från utländska skatteförvaltningar

För att kunna fullfölja en granskning finns det ofta behov av att kunna inhämta kompletterande uppgifter från utlandet. Det kan t.ex. vara fallet då man kontrollerar ett företags handel med utlandet, då ett företag har intressegemenskap med något utländskt företag eller då en person misstänks ha mottagit ersättning från en utländsk utbetalare. En del enklare uppgifter om utländska företag kan man snabbt och enkelt inhämta från företagets egen hemsida på Internet eller köpa från något utländskt bolagsregister eller internationellt upplysningsföretag. Behövs djupare uppgifter om specifika transaktioner måste vi använda oss av de olika former för informationsutbyte med skatteförvaltningar i andra länder som står till buds.

Skatteutredningarna blir mycket mer långdragna, när man måste inhämta information från utlandet, än när man kan hämta motsvarande uppgifter direkt inom landet. Det upplevs vara ett reellt problem att det så ofta tar lång tid att få svar på en förfrågan. När svaret väl inkommer kan det dessutom krävas kompletterande frågor för att det ska bli användbart. Många avskräcks till och med från att begära upplysningar från utlandet på grund av de långa svarstiderna. Även om informationsutbyte på begäran är ett trubbigt verktyg som omgärdas av en hel del praktiska problem, så är de skattehandläggare som arbetar med internationella frågor överens om att det är en absolut nödvändighet för att kunna

upprätthålla en effektiv beskattning i en allt mer internationaliserad miljö. Ibland kan till och med själva vetenskapen om att möjligheten att inhämta information från utlandet finns ha en preventiv effekt, som avskräcker en del skattskyldiga från att flytta verksamhet och kapital till utlandet för att undgå skattekontroll. Utan den här möjligheten skulle många utredningar aldrig kunna fullföljas.

Vi kan dock inte begära handräckning från vilka länder som helst, utan vi är begränsade till de länder som vi har avtal om informationsutbyte med. Beträffande direkt skatt (inkomstskatt m.m.) har vi avtal om informationsutbyte med ett 80-tal länder. Vi har i praktiken utbytt uppgifter med knappt 50 länder, men endast med ca 15 med viss regelbundenhet. Inom den indirekta beskattningen är möjligheterna till handräckning mer begränsade. Avseende moms kan vi begära handräckning från de nordiska länderna, EU:s medlemsländer samt USA, Polen och Ryssland. Avseende de punktskatter som inom EU är harmoniserade (alkohol, tobak och råolja) kan vi begära handräckning från övriga EU-länder och avseende övriga punktskatter från de nordiska länderna samt från Belgien, Nederländerna, Polen, USA och Ryssland.

Handräckning behöver inte alltid ske genom en skriftlig förfrågan till det andra landet. Vid en del utredningar kan det vara befogat för den svenska handläggaren att resa till utlandet för att närvara vid den skatteutredning som sker där. Medan vi har avtal med ett relativt stort antal länder att utbyta information utifrån skriftliga förfrågningar är det bara ett fåtal länder som tillåter handläggare från utlandet att närvara vid skatteutredningen. Även bland de länder som tillåter den här kontrollformen används den dock väldigt sporadiskt. Totalt närvarar svenska handläggare endast vid ett tiotal skatteutredningar i utlandet varje år. I ungefär samma omfattning närvarar utländska handläggare vid skatteutredningar i Sverige. Vid komplexa förfrågningar, då det kan vara svårt att få ett heltäckande svar på en begäran om information, kan närvaro vid skatteutredning vara ett lämpligt alternativ. Inom samtliga skatteslag anses det vara en smidig, enkel och snabb utredningsform som borde användas oftare.

När två eller flera länder har ett gemensamt intresse i en utredning kan ett annat alternativ vara att länderna simultant reviderar de berörda företagen. Det finns inget juridiskt hinder mot att delta i simultana revisioner tillsammans med de länder som vi har ingått skatteavtal med. Det står dock alltid länderna fritt att bestämma om de vill delta i en specifik simultan revision eller ej.

Inom inkomstskatteområdet har Sverige huvudsakligen genomfört simultana revisioner med övriga nordiska länder och inom moms- och punktskatteområdet med övriga EU-länder. Totalt deltar vi i uppemot tio simultana revisioner per år. Trots en del praktiska problem anses simultana revisioner vara framtidens utredningsmodell. Det ger mer och bättre information än någon av de övriga formerna av informationsutbyte.

Information kan också skickas spontant till en annan skatteförvaltning i de fall då man hittar uppgifter som kan vara av värde för det landets beskattning. På det här sättet får vi varje år ca 250 spontana kontrolluppgifter från andra länder. Trots att vi har skatteavtal med ett 80-tal länder har vi dock sammantaget bara fått spontana uppgifter från knappt 30 olika länder. Ett tiotal av dessa står dessutom för 85–95 % av de spontana uppgifter som skickas till Sverige. De spontana uppgifter som kommer till Sverige har alltså av någon utländsk skattemyndighet bedömts kunna vara till nytta för skattemyndigheten i Sverige. Detta behöver inte innebära att spontana kontrolluppgifter alltid leder till någon beskattningsåtgärd i Sverige, men träffsäkerheten i dessa uppgifter borde vara högre än för t.ex. kontrolluppgifter från det automatiska informationsutbytet med utlandet. Tyvärr har det inte inom något skatte- slag skett någon uppföljning av vad vi gör med de spontana kontrolluppgifter som inkommer från utlandet och i vilken utsträckning de leder till någon beskattningsåtgärd i Sverige.

Slutsatser

Utredningen visar att vi faktiskt har tillgång till en rad olika informationskällor vid skattekontroll med internationell anknytning. Det är alltså fel att säga att vi saknar kontrollinformation och kontrollmöjligheter i de fall då den verksamhet eller de transaktioner som ska kontrolleras har internationell anknytning. Trots det är den internationellt anknutna kontrollen i dagsläget betydligt mindre effektiv och heltäckande än motsvarande kontroll av rent nationella verksamheter. Det har delvis sin grund i att utlandskontrollen ställer andra krav än motsvarande nationell kontroll.

Utlandskontrollen ställer andra krav

Inom den nationella kontrollen har vi i större utsträckning kunnat styra vilken information vi vill ha tillgång till och i vilken form vi vill ha den. Vi har därför både kunnat anpassa informations-tillgången till våra granskningsmetoder och anpassa arbetsformerna till informationskällorna. På så sätt har vi utvecklat en effektiv och strömlinjeformad kontrollverksamhet, där en stor del av masshanteringen är mer eller mindre automatiserad. Utlandskontrollen passar inte in i dessa arbetsstrukturer. En del av kontrollinformationen kommer i och för sig in elektroniskt och kan maskinellt stämmas av mot uppgifter i inlämnade deklARATIONER, på samma sätt som vid den nationella kontrollen. Problemet är bara att felkällorna är så många fler i den internationella kontrollen, och registerkvaliteten ofta bristande. Avstämningarna ger därför ett ohanterligt stort utfall. De kontrollvärda objekten döljs på det här sättet i den stora mängden differenser.

För att med högre träffsäkerhet kunna välja ut lämpliga kontroll-objekt måste man göra avancerade utsökningar, där man tar med information från flera olika källor. De bästa förutsättningarna för bra urval får vi om vi i urvalet använder all kontrollinformation som vi har tillgänglig. För att kunna göra det krävs stor kunskap om och erfarenhet av de företag som man vill träffa av. Det ställer också krav på en helhetssyn på de företag som granskas, där man inte utgår från uppgifterna i en enskild deklARATION utan istället utgår från företaget som helhet.

Stora delar av den kontrollinformation vi har inom utlandsområdet kräver omfattande manuellt arbete för att över huvud taget vara användbar. Eftersom vi i övriga delar av skatteadministrationen har rationaliserat bort den här formen av grundhantering har vi varken resurser eller strukturer för att hantera den. Med ett alltmer pressat resursläge och ökade krav på effektivitet och synliga resultat är det lätt att den här formen av granskningsinsatser, som kräver omfattande manuellt arbete, får stå tillbaka.

Det är dock inte bara urvalet som är resurskrävande och som ställer krav på specifik kompetens. De granskningar man påbörjar inom utlandsområdet tenderar att dra ut på tiden och ta stora resurser i anspråk. Ofta måste man inhämta kompletterande upplysningar från ett eller flera andra länder. Då är vi beroende av att informationsutbytet med andra länder fungerar. Ju fler skatteförvaltningar man behöver ta hjälp av för att inhämta

erforderliga upplysningar och ju mer komplicerade förhållandena är, desto längre tid kan man förvänta sig att utredningen tar.

Av detta kan vi dra slutsatsen att vi har en hel del information på utlandsområdet och vi har också möjlighet att i de flesta fall inhämta de upplysningar som behövs för att genomföra erforderliga kontroller. Däremot används dessa informationskällor inte i så stor utsträckning idag. Vår kunskap om möjligheten att använda vissa informationskällor och nyttan av att göra det för skattekontrollen är därför begränsad. Samtidigt som detta innebär ett problem för skattemyndigheterna ligger där en stor potential. Genom att öka kunskapen om utlandskontrollen och bättre utnyttja den kontrollinformation som faktiskt finns tillgänglig kan kontrollen av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning förbättras.

Kompetens, bärkraft och organisation

Den genomförda granskningen har visat att kompetensen i utlandsfrågor brister i stora delar av vår organisation. Många saknar kunskap om vilka informationskällor som finns tillgängliga i utlandskontrollen, hur man tar sig vidare i kontrollen, hur inkomster från utlandet ska beskattas etc. Många saknar också en medvetenhet och förståelse för betydelsen av ett fungerande samarbete med skatteförvaltningar i andra länder.

Idag är utlandsärendena inom de flesta skattemyndigheter utspridda tillsammans med övriga skattefrågor. Spridningen av utlandsärenden ger på många håll upphov till kompetensproblem. De flesta kommer någon gång i kontakt med ett utlandsärende av något slag, men inte så ofta att de får någon vana att hantera dem. Knäckfrågan beträffande organisationen av utlandskontrollen är om den ska centraliseras, dvs. samlas på speciella kontor eller enheter, eller om den ska spridas ut och integreras med övrig kontrollverksamhet. Det är i många fall svårt att särskilja de skattskyldiga som har utlandsanknytning eftersom gränserna är flytande och de skattskyldigas karaktär ständigt förändras. Samtidigt ger spridningen av ärenden upphov till problem att bygga upp erforderlig kompetens på området. På grund av att utlandsärendena i stor utsträckning faller utanför förvaltningens vanliga kontrollsystem är det också risk att utlandskontrollen under-

dimensioneras och tvingas stå tillbaka till förmån för det löpande nationella kontrollarbetet.

Ett sätt att lösa problemen, som föreslagits från flera håll, är att bygga upp något slags kompetenscentrum för utlandsfrågor. Kompetenscentrat kan utformas och utnyttjas på olika sätt. Det kan också vara olika utformat i olika delar av landet, beroende på de lokala behoven.

Vid utbyte av information med utlandet måste man av sekretessskäl följa de formella regler som anger ramen för utbytet. Det innebär bland annat att allt informationsutbyte måste ske via den behöriga myndigheten, som i dagsläget för Sveriges del utgörs av RSV och där representeras av vissa utvalda personer. Rätten att agera som behörig myndighet styr organisationen av utlandskontrollen i det avseende att de flesta utlandsärenden idag måste kanaliseras via RSV. Bland fördelarna med det här sättet att centralisera informationsutbytet kan nämnas att man får en överblick över ärendena, bygger upp kompetens i utlandsfrågor och bygger upp kontaktnät med andra länder. I många fall uppstår dock ett behov av att kunna ta direktkontakt mellan handläggare i olika länder för att tillsammans kunna diskutera sig fram till en lämplig kontrollmetod eller för att kunna utnyttja de personliga kontakter som byggts upp inom ett kontrollprojekt eller med utländska handläggare i ett angränsande område.

Behovet av direktkontakt mellan handläggare i olika länder kan förväntas variera mellan olika delar av landet och mellan olika skatteslag. Gränsområden med ett väl uppbyggt samarbete med en utländsk förvaltning kan förväntas ha ett relativt stort behov av direktkontakt. Inom den indirekta beskattningen är kravet på skyndsamhet i regel större än inom den direkta beskattningen, vilket innebär ett större behov av flexibla kontaktformer.

Informationsutbytet med omvärlden måste även fortsättningsvis, åtminstone avseende kvalificerad information, ske under ordnade former. Samtidigt måste man kunna utnyttja personliga kontakter och ha direktkontakt med utländska myndigheter på handläggarnivå. Man skulle därför kunna tänka sig ett system där delegeringen av rätten att utgöra behörig myndighet begränsades till vissa länder eller till och med vissa geografiska områden i vissa länder. Man skulle även kunna begränsa rätten till att avse vissa ärendetyper eller något visst kontrollprojekt. Grunden till delegeringen av behörigheten bör vara att en skattemyndighet har upparbetat kontakter med en utländsk myndighet och att man

därför får ett behov av att kunna använda dessa kontakter till att effektivisera informationsutbytet.

Ovanstående möjligheter finns i princip redan idag, men kräver då att den person som ska representera den behöriga myndigheten åtminstone till viss del anställs av RSV. De nya möjligheter till flexibla kontaktformer som skapas vid en eventuell omorganisation av skatteförvaltningen till en enda myndighet bör utnyttjas för att effektivisera informationsutbytet med utlandet i de fall då det finns behov av återkommande direktkontakter mellan handläggare.

Strategier och åtgärder inför framtiden

Med anledning av de slutsatser som dragits om tillgången till och användningen av olika former av kontrollinformation inom utlandsområdet har utredningen tagit fram förslag till strategier och åtgärder inför framtiden.

Organisation, kompetens och verksamhetsinriktning

De strukturer som byggts upp för den löpande deklarationsgranskningen inom skattemyndigheterna är inte anpassade till en effektiv utlandskontroll. För att komma till rätta med detta måste man se över både inriktningen av kontrollverksamheten samt dess struktur och organisation.

- *Inriktning av kontrollverksamheten:* RSV och skattemyndigheterna rekommenderas att göra en medveten prioritering mellan utlandskontrollen och övrig kontrollverksamhet och tydligt definiera på vilken nivå utlandskontrollen ska bedrivas. Kommer man fram till att vi ska ha en fungerande och någorlunda heltäckande kontroll av verksamheter och transaktioner med internationell inriktning måste särskilda resurser avsättas till detta.
- *Annat struktur i kontrollen:* Skattemyndigheterna rekommenderas att ge utrymme för en kontroll med utlandsanknytning som utgår från de skattskyldiga eller från den kontrollinformation som finns tillgänglig, istället för att utgå från enskilda deklARATIONER.
- *Uppbyggnad av kompetenscentra:* Skattemyndigheterna rekommenderas därför att bygga upp något slags kompetenscentra på

området, så att det skapas tydliga vägar för att få stöd och vägledning i såväl materiella som kontrolltekniska frågor. Formerna för ett sådant kompetenscentra bör anpassas till de regionala behoven.

- *Behörig myndighet; decentralisering och bemanning:* RSV rekommenderas att vid en eventuell övergång till en enmyndighetslösning se över möjligheten att delegera rätten att agera behörig myndighet i informationsutbytet med specifika länder, områden eller ärendeslag. RSV rekommenderas att under tiden för översynen tillse att de funktioner som ansvarar för handräkningsärenden på RSV har den bemanning som krävs för att undvika onödiga förseningar i ärendehandläggningen.

Användningen av den kontrollinformation som finns tillgänglig

Skatteförvaltningen har en hel del information på utlandsområdet, men dessa informationskällor används inte i så stor utsträckning idag. Genom att bättre utnyttja den information som finns tillgänglig skulle utlandskontrollen kunna förbättras.

- *Kontrolluppgifter från utlandet:* På kort sikt rekommenderas RSV att fullfölja planerna på att tillsätta ett kontrollprojekt, där man centralt sorterar och identifierar kontrolluppgifterna, för att sedan låta en eller flera skattemyndigheter ansvara för kontrollen. På längre sikt bör Sverige aktivt verka för att användningen av TIN-nummer sprids till så många länder som möjligt, att uppgifterna från andra länder skickas inom en viss tid efter inkomstarets utgång och att det automatiska utbytet utvidgas till att avse fler länder och fler skatteslag.
- *Kvartalsredovisningar i moms kontrollen:* RSV rekommenderas att prioritera utvecklingen av administrativa system för att påföra förseningsavgift i de fall då kvartalsredovisning lämnas sent eller inte alls. Skattemyndigheterna rekommenderas att under en period vidtar åtgärder för att höja kvaliteten i de uppgifter i kvartalsredovisningar som vi skickar till andra EU-länder. I kontrollen av dessa kvartalsredovisningar bör man i ökad utsträckning beskatta transaktioner där den skattskyldige inte visat att skattefrihet föreligger. Skattemyndigheterna rekommenderas också att i ökad utsträckning använda uppgifter från kvartalsredovisningar från andra EU-länder i mer-

värdeskattekontrollen, åtminstone som en ytterligare informationskälla i den kontroll som ändå genomförs.

- *Uppgifter från Tullverket*: Skattemyndigheterna rekommenderas att i högre utsträckning än vad som är fallet idag använda uppgifter från Tullverket om import och export i skattekontrollen. RSV och skattemyndigheterna rekommenderas också att tillsätta ett pilotprojekt för att ta reda på om kontrolluppgifter om import för vidaretransporter till andra EU-länder är användbara i skattekontrollen. Utifrån slutsatserna av projektet bör sedan beslutas att uppgifterna antingen ska över-sändas elektroniskt eller inte alls.
- *Kontrolluppgifter över utlandsbetalningar*: RSV rekommenderas att verka för att uppgifterna om företags utlandsbetalningar i framtiden, enligt föreliggande planer, ska lämnas direkt till RSV och tillse att det finns effektivt IT-stöd för att hantera uppgifterna. Skattemyndigheterna rekommenderas att i ökande utsträckning använda uppgifter om utlandsbetalningar i skattekontrollen, både som urvalsgrund till specifika kontrollprojekt och som en del i den övriga kontrollinformationen vid den löpande kontrollen.

Handräckning från utländska skattemyndigheter

Utbytet av skatteupplysningar med andra länders skatteförvaltningar är utlandskontrollens viktigaste instrument. Det är därför viktigt att vi försöker få det här utbytet att fungera så bra som möjligt.

- *Handräckning från utländska skattemyndigheter*: Skattemyndigheterna rekommenderas att ge förfrågningar från utländska skatteförvaltningar högre prioritet, för att på sikt kunna förmå skatteförvaltningar i utlandet att prioritera våra utgående ärenden. Skattemyndigheterna rekommenderas också att i lämpliga ärenden använda närvaro vid skatteutredning eller simultan revision som alternativ till skriftlig begäran om handräckning.
- *Nyttan av spontana upplysningar*: Skattemyndigheten rekommenderas att under en period följa upp användningen av inkommande spontana kontrolluppgifter för att ta reda på vilken nytta vi har av dessa i skattekontrollen. Visar sig

informationen vara värdefull rekommenderas kontrollen av spontana kontrolluppgifter prioriteras högre i fortsättningen och åtgärder vidtas för att öka inflödet av spontana kontrolluppgifter.

1 Inledning

1.1 Bakgrund och syfte

Under det senaste decenniet har internationaliseringen av ekonomin ökat kraftigt, vilket resulterat i en ökad rörlighet över nationsgränserna för allt från kapital, information, varor och tjänster till företag och individer. Stora mängder kapital kan med elektronisk hastighet flyttas över hela världen, allt fler varor och tjänster kan både säljas och levereras över Internet. Även fysiska produkter kan marknadsföras och säljas över Internet, för att sedan levereras med den ökande mängden billiga fysiska transporter. Många företag har global prägel och saknar i princip fysisk hemvist, i och med att de i allt större utsträckning delar upp sin verksamhet i olika delar av världen. Företagen kan lättare bestämma i vilket land de vill ha sin hemvist, och även ändra hemviststat. Även delar av arbetskraften, framför allt de med högst inkomster, får allt lättare att flytta mellan länderna.

Det är i den här internationellt lätttröliga miljön som de svenska skatterna ska administreras och kontrolleras i framtiden. Skattekontrollen är dock idag en i huvudsak nationell företeelse, där den svenska skatteförvaltningen bara har befogenheter att bedriva kontroll inom Sveriges gränser. Nationellt har vi byggt upp ett effektivt system med kontrolluppgifter, ökande elektroniskt uppgiftslämnande samt maskinella avstämningar och kontrollurval. I skatteutredningarna kan vi bl.a. skicka förfrågningar, genomföra revisioner och med olika tvångsmedel inhämta uppgifter, inte bara av den som vi kontrollerar, utan även av kunder, leverantörer, banker eller andra som bedöms inneha relevanta uppgifter. De här kontrollmöjligheterna kan dock bara nyttjas inom Sveriges gränser.

När man ska kontrollera inkomster, verksamheter eller transaktioner med internationell anknytning får man inga kontrolluppgifter och det går inte att förelägga kunder, leverantörer, banker etc. att inkomma med uppgifter. Den ökade internationaliseringen

gör att det blir allt vanligare att den information som behövs vid skattekontrollen finns utomlands, vilket innebär att den finns utanför den svenska skatteförvaltningens räckvidd.

Trots begränsningarna i kontrollbefogenheter till den egna jurisdiktionen finns det ett flertal informationskällor att nyttja i skattekontrollen med internationell anknytning. Dessutom har Sverige avtal om utbyte av information med skatteförvaltningarna i flera andra länder. För att kunna säkerställa en effektiv beskattning trots den ökande internationaliseringen, är det dels viktigt att det går att få tillgång till den information som krävs för skattekontrollen och dels att de kontrollinstrument som står till buds faktiskt nyttjas av skattemyndigheterna.

Det finns idag ingen samlad kunskap eller dokumentation om skattekontrollen av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning. På olika håll i skatteförvaltningen finns i och för sig en omfattande kunskap kring de internationella frågorna, men var och en är inriktad på sitt delområde och helhetssynen, framför allt över skattelagen, saknas. Det har under de senaste åren gjorts några utvärderingar och skrivits några rapporter inom området, men även dessa har en ganska smal infallsvinkel.

Riksrevisionsverket (RRV) har under 1997 gett ut två rapporter som behandlar området. I rapporten "Informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna inom EU, En samordnad granskning genomförd av de nationella revisionsorganen i tolv EU-länder" (RRV 1997:51) presenteras resultaten av en europeisk granskning av hur informationsutbytet med stöd av EG:s direktiv om ömsesidig handräckning fungerar. I rapporten "Skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar" (RRV 1997:22) har RRV granskat skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar. Den granskningen har särskilt fokuserat på det s.k. medgivandesystemet, men behandlar till viss del även informationsutbytet mellan Sverige och omvärlden. Båda RRV:s rapporter pekar på betydande brister i det internationella informationsutbytet. I skrivandets stund håller RRV på med ytterligare en granskning, som den här gången behandlar informationsutbytet mellan EU-länderna inom momsområdet. Granskningen görs i samarbete med RRV:s motsvarighet i Tyskland och fokuserar därför framför allt på utbytet av information mellan Sverige och Tyskland.

EU-kommissionen har i en rapport förra året (KOM (2000) 28 slutlig) kritiserat medlemsstaternas administrativa samarbete vid moms kontrollen av gränsöverskridande transaktioner.

RSV:s s.k. Framtidsprojekt har i sin slutrapport "Vår förvaltning år 2010 – i globaliseringens spår" (RSV Rapport 2000:9) pekat på hur den internationella rörligheten, skattekonkurrensen och teknikutvecklingen leder till en ökad internationell påverkan på skattebaserna, där möjligheterna till både skatteplanering och illegalt skatteundandragande ökar. Enligt Framtidsprojektets bedömning är det därför nödvändigt att RSV under de kommande åren delvis ändrar fokus för verksamheten, från ett nationellt till ett internationellt perspektiv. I RSV-koncernens verksamhetsplan för 2001-2003 anges också att det internationella samarbetet ska förbättras och fördjupas under den kommande treårsperioden.

Problemet med internationaliseringens effekter på skattebaserna har även uppmärksammats av Regeringen, som därför gett den s.k. Skattebasutredningen i uppdrag att utreda hur skattesystemet bör vara utformat för att vara långsiktigt hållbart. RSV finns representerad i utredningen, och har i anslutning härtill tagit på sig att belysa internationaliseringens effekter på skattekontrollen.

Mot denna bakgrund är det av stor betydelse att få en samlad bild av de olika instrument och metoder som står till förfogande för inhämtningen av kontrollinformation från utlandet, hur dessa används idag och vilka problem och möjligheter som finns för en utveckling av dessa. Syftet med utvärderingen är dels att som underlag till Skattebasutredningen kunna bedöma möjligheterna att upprätthålla en effektiv skattekontroll i en internationaliserad värld och dels att skatteförvaltningens ledning ska få en grund för strategiska beslut om verksamheten.

Den här utvärderingen har nära anknytning till utvärderingen "Oroliga skattebaser – Riskområden för skattefel med internationell anknytning", som även den utgör ett bidrag till regeringens skattebasutredning.

Rapporten inriktar sig på den mer administrativa delen av skattekontrollen som syftar till att fastställa rätt skatt. Internationellt samarbete kring rättshjälp, Interpolsamarbete och mer polisiära uppgifter innefattas inte.

1.2 Framtagningen av rapporten

Eftersom den här rapporten behandlar ett område som i relativt begränsad utsträckning finns dokumenterat inom skatteförvaltningen har underlaget för rapporten till stor del baserats på intervjuer med handläggare som arbetar med internationella skattefrågor. Dels har personer som på RSV ansvarar för informationsutbytet med andra länder och personer som sitter med i internationella arbetsgrupper som tittar på administrations- och kontrollfrågor intervjuats. Därutöver har även ett flertal personer som arbetar med olika delar av skattekontrollen vid några av skattemyndigheterna intervjuats. Det är framför allt de med gedigen erfarenhet av internationella kontrollfrågor som har deltagit i intervjuerna.

Det här utvärderingsprojektet har bedrivits i nära samarbete med projektet "Oroliga skattebaser – Riskområden för skattefel med internationell anknytning". Eftersom projekten i stora delar har gått in i varandra har de flesta intervjuerna och en stor del av utredningsarbetet bedrivits integrerat.

1.3 Disposition

Rapporten inleds i kapitel 2 med en övergripande jämförelse mellan den kontrollinformation som finns att tillgå vid nationell skattekontroll och motsvarande information vid skattekontroll med internationell anknytning. Där redogörs även övergripande för hur de internationella skattefrågorna organiseras inom skatteförvaltningen.

I kapitlen 3 och 4 finns en redogörelse för de gemensamma administrations- och kontrollsystem som för moms respektive punktskatter har implementerats inom EU. Därefter (i kapitel 5) följer en genomgång av motsvarande administrations- och kontrollmöjligheter vid handel med tredje land.

Kapitel 6 innehåller några olika källor till mer allmän information som kan användas vid kontrollen av olika skattelag. Där går bland annat informationskällor som internationella bolagsregister och kontrolluppgifter över utlandsbetalningar igenom. I samma kapitel finns även en redogörelse för det s.k. medgivandesystemet, trots att det har företagits att systemet ska avskaffas.

Det mest omfattande kapitlet, kapitel 7, behandlar informationsutbytet med skatteförvaltningar i andra länder. Det inleds med

en genomgång av de regelverk och avtal som styr informationsutbytet. Därefter följer de olika formerna för utbyte av information; automatiskt lämnad information (dvs. kontrolluppgifter från utlandet), information på begäran, spontant lämnad information, simultan revision och närvaro vid skatteutredning. Kapitlet avslutas med en diskussion kring vem som bör få agera som behörig myndighet i informationsutbytesärenden.

Utvärderingens slutsatser och rekommendationer till skatteförvaltningen har samlats i kapitel 8, och avslutar därmed rapporten.

2 Nationell kontra internationell kontroll

2.1 Informationskällor och kontrollmöjligheter vid nationell kontroll

Under de tre senaste decennierna har skattekontrollen i Sverige utvecklats och effektiviserats. Detta är resultatet av ett medvetet utvecklingsarbete, där man bedrivit systematiska studier av utländsk kontrollverksamhet i syfte att förbättra den svenska kontrollverksamheten, och tagit fram kontrollstrategier som angett riktlinjerna för och inriktningen av kontrollverksamheten. En av utgångspunkterna i det här arbetet har varit att genom förebyggande insatser minska risken för oavsiktliga fel, så att den fördjupade kontrollen i huvudsak kan riktas mot avsiktliga fel, systematiska fel och stora belopp. Samtidigt har kontrollens preventiva effekter betonats. Skattekontrollen syftar alltså inte huvudsakligen till att öka skatteintäkterna genom att rätta konkreta fel, utan minst lika viktigt är att kontrollen verkar förebyggande mot framtida skattefel.

2.1.1 Personbeskattningen bygger på tredjemansuppgifter

Utvecklingen har inom personbeskattningen gått från att taxeringen åsätts på grundval av uppgifter som den skattskyldige lämnar i självdeklaration till att taxeringen åsätts utifrån lämnade kontrolluppgifter. Kontrolluppgifternas kvalitet och användbarhet är därför av väsentlig betydelse.

Kontrolluppgiften har i Sverige en gammal historia, men det är först på senare år som antalet kontrolluppgifter har ökat och fått större täckning och betydelse. Redan 1935 infördes de första kontrolluppgifterna, framför allt för löneinkomster. Nästa väsentliga förändring kan sägas ha införts 1981, då deklaranter började tillgodoföras den avdragna preliminärskatten via kontrolluppgiften.

Därefter har mycket hänt, både beträffande kontrolluppgiftsskyldigheten och användningen av kontrolluppgifterna som underlag för beskattningen.

Sedan i mitten av 1980-talet har skatteförvaltningens kontrollfilosofi inriktats på att förenkla deklarationsförfarandet för löntagarna och i ökande utsträckning grunda deras beskattning på tredjemansuppgifter. Det stora flertalet skattebetalare skulle omfattas av ett slutet kontrollsystem, dvs. alla uppgifter som krävdes för beskattningen skulle fås från arbetsgivare och finansinstitut. Detta leder också till att kontrollen av löntagarna i allt väsentligt borde fullgöras hos företagen för att undersöka att de lämnar korrekta kontrolluppgifter.

Redan det s.k. planprojektet föreslog i sin rapport 1983¹ att vanliga löntagare och pensionärer inte skulle behöva deklarerat, utan att deras taxering skulle åsättas utifrån inkomna kontrolluppgifter. Det första steget i den här riktningen togs 1987 då den förenklade deklARATIONEN (FD) infördes för ett stort antal löntagare och pensionärer. I samband med det infördes kontrolluppgift även för inkomsträntor och aktieutdelningar mm. Den enskilde behövde nu inte längre ange några belopp för ränteinkomster och arbetsinkomster, utan endast med ett kryss i en ruta bekräfta att inkomna kontrolluppgifter är korrekta. Hade man ytterligare inkomster eller avdrag, var man dock tvungen att använda den allmänna deklARATIONEN. 3,8 miljoner (56 %) av de 6,9 miljoner deklARANTERNA använde 1993 den förenklade deklARATIONEN.

Nästa stora förändring skedde 1995, då den förtryckta förenklade självdeklARATIONEN (FFD) infördes. På den är inkomstuppgifterna förtryckta utifrån inkomna kontrolluppgifter och en preliminär skatteuträkning bifogas. Skattemyndigheten skickar även med en specifikation över alla kontrolluppgifter, för att det ska bli enklare för den enskilde att kontrollera de förtryckta uppgifterna. För att göra taxeringsförslaget så fullständigt som möjligt infördes kontrolluppgifter på en mängd nya kapitaltransaktioner; bland annat utgiftsräntor, tomträtsavgälder, överlåtelse av andelar i allmansfonder och pensionssparande. Det skapades också en möjlighet att lämna tilläggsuppgifter i den förenklade deklARATIONEN, vilket gjorde att i stort sett alla privatpersoner utom de som bedriver näringsverksamhet kan använda den förenklade deklARATIONEN. 1996 var det 5,4 miljoner (81 %) av totalt 6,7 miljoner deklARANTER,

¹ RSV Rapport 1983:1: Skatter och skattekontroll. Förutsättningar för en effektiv skattekontroll

som deklarerade på den förenklade deklARATIONEN. Av dessa klarade sig 3,6 miljoner deklARANter med de förtryckta uppgifterna, medan 1,8 miljoner lämnade tilläggsuppgifter.

Stråvan har sedan införandet av den förtryckta förenklade deklARATIONEN varit att kunna förtrycka så mycket som möjligt av de för skattemyndigheten kända uppgifterna. Kontrolluppgifter avseende försäljningar av aktier och andra värdepapper infördes 1997. En kontrolluppgift om ersättning vid en avyttring innehåller dock inte fullständiga uppgifter för att kunna utgöra underlag vid taxeringen, och uppgiften kan därför inte förtryckas. Har man sålt aktier måste man alltså fortfarande själv beräkna den skattepliktiga realisationsvinsten och komplettera den förenklade deklARATIONEN med dessa uppgifter. När det gäller avyttring av andelar i värdepappersfonder är dock uppgiftslämnandet mer fullständigt. Redan innan 1997 fick man kontrolluppgift om kapitalvinsten eller kapitalförlusten på allemansfonder. Denna kontrolluppgiftsskyldighet utvidgades 1997 till att även avse andelar i andra värdepappersfonder. Har man bara sålt fondpapper behöver man således inte lämna tilläggsuppgifter. Den ökade utbredningen av handel med olika slags värdepapper märks dock i form av en ökad andel förenklade deklARATIONER med tilläggsuppgifter. 2000 var det 3,3 miljoner deklARANter som lämnade förenklad deklARATION utan tillägg, medan 2,3 miljoner lämnade tilläggsuppgifter.

En stor del av de fysiska personer som är skyldiga att lämna självdeklARATION behöver alltså inte göra några ändringar eller tillägg till den förtryckta självdeklARATION som de har fått sig tillsänd. Antalet växer i takt med att kontrolluppgiftsskyldigheten och möjligheten att förtrycka uppgifter ökar, även om det under de senaste åren har minskat något till följd av mer komplicerade kapitalinvesteringar. Taxeringarna för dessa personer åsätts med ledning av de uppgifter som lämnats av någon annan än den skattskyldige själv. Det har därför under några år diskuterats huruvida deklARATIONEN verkligen ska behöva undertecknas och lämnas till skattemyndigheten om inga ändringar eller tillägg har gjorts. I samband med den pågående översynen av lagen om självdeklARATION och kontrolluppgifter har flera remissinstanser kommit med invändningar mot ett passivt godkännande av deklARATIONEN. Det skulle bli svårare att fälla den skattskyldige för skattebrott. Det blir också svårare att påföra skattetillägg på grund av utebliven deklARATION. Den skattskyldige kan också tänkas känna ett större ansvar om han måste underteckna och lämna självdeklARATION. Utvecklingen mot ett

elektroniskt deklarationsinlämnande minskar ändå pappershanteringen. Med hänsyn härtill har man i departementspromemorian² kommit fram till att den nuvarande deklarationsskyldigheten bör bibehållas.

Samma utredning har föreslagit att ytterligare utvidga förtryckningen av inkomstuppgifter för fysiska personer. Tanken är att utvidga dagens förtryckning av kontrolluppgifter till att omfatta alla fysiska personer och dödsbon. Man ska då ta fram en gemensam blankett för dessa personer, en allmän självdeklaration. De som bedriver näringsverksamhet får då komplettera de förtryckta uppgifterna med uppgifter om inkomst av näringsverksamhet, ut- och ingående moms m.m.

År 2001 lämnades totalt 71 miljoner kontrolluppgifter till skattemyndigheten. Av dessa avsåg ca 17 miljoner löner och sociala inkomster, och 54 miljoner olika former av uppgifter på kapitalområdet. Kontrolluppgifterna är dock av så olika karaktär och avser inkomster av olika storlek, så antalet kontrolluppgifter behöver ej vara en indikation på hur viktigt ett område är för beskattningen.

² Ds 2000:70: En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Tabell 1 Kontrolluppgifter av olika slag vid taxeringen år 2001

Typ av kontrolluppgift	Antal, tusental
Löne- och sociala kontrolluppgifter	
Lön	7 989
Pension, livränta m.m.	8 602
Summa	16 591
Kapital-kontrolluppgifter	
Inkomsträntor, behållning på konto	5 421
Inkomsträntor svenska och utländska värdepapper, värde vid årets utgång	2 142
Utbetalt räntebidrag	35
Utgiftsräntor, låneskuld	13 389
Tomträttsavgäld	137
Utbetald aktieutdelning	21 484
Erhållen ersättning vid försäljning av aktier mm	6 511
Marknadsnoterade optioner och terminer	82
Beräknad reavinst/reaofrlust vid försäljning av andel i fond	2 403
Överlåtelse av bostadsrätt – överlåtelsepris och förvärvspris	123
Pensionssparande	2 411
Summa	54 137
Totalt antal kontrolluppgifter	70 728

Källa: RSV: Skattestatistisk årsbok 2001

2.1.2 Kontrollen av företagens deklarerationer

För företagen lämnas i Sverige inga kontrolluppgifter. Istället måste man vid skattekontrollen utgå från de uppgifter som företagen själva lämnar. Dessa måste därför följas upp genom olika slags avstämningar och kontroller, för att minska risken för skattefusk och systematiska eller på annat sätt väsentliga skattefel. Som underlag för den kontrollen var företagen tidigare tvungna att bifoga räkenskapsutdrag ur sin årsredovisning till inkomstdeklarationen. För att få ökad enhetlighet och ett system som möjliggör maskinella avstämningar byttes detta 1992 ut till ett standardiserat räkenskapsutdrag (SRU). Företagen ska numera lämna specifika-

ringar ur räkenskaperna på ett fastställt formulär, med en enhetlig utformning.

Huvuddelen av deklarationskontrollerna utförs i form av s.k. skrivbordsutredning. Man tar då telefonkontakt med den skattskyldige eller skickar skriftliga förfrågningar. Utredningar företas då det finns avdragsposter eller annat i en deklARATION som bedöms vara utredningsvärt. Inom momskontrollen är granskningen till viss del inriktad på de som har ingående moms som överstiger den utgående, så att de alltså ska få moms utbetald. Även andra förhållanden kan dock föranleda kontroll. Beträffande såväl inkomsttaxering som moms gäller att de skattskyldiga har bevisbördan för att styrka en kostnad eller ett avdrag. Inom arbetsgivarområdet dominerar kontrollen av avstämningar mellan de uppgifter om utbetalda löner som företagen lämnat i skattedeklarationerna och de kontrolluppgifter som lämnats för ett visst år.

Bedömer man att en mer grundlig utredning behöver utföras kan man granska företaget i form av revision. Vid revisionen går revisorn i regel själv igenom företagets räkenskaper och verifikationer, och kan mer i detalj kontrollera deras riktighet. Revisionerna kan vara olika omfattande. Ibland kan en revision begränsas till att avse endast moms eller arbetsgivaravgifter och källskatt och dessutom begränsas till en kortare period än ett helt beskattningsår. Andra gånger granskas ett eller flera beskattningsår. Då är oftast revisionen integrerad på så sätt att alla skatteslag ingår.

Utgångspunkten för all skattekontroll är att den ska ske i samverkan med den som är föremål för granskningen. I de flesta fall samverkar företagen på så sätt att de till exempel besvarar förfrågningar, visar upp verifikationer som styrker ifrågasatta avdrag och ställer räkenskaperna till revisorns förfogande i samband med revisionen. Om den skattskyldige inte samverkar till kontrollen kan skattemyndigheten förelägga honom att lämna de upplysningar som krävs för skattekontrollen. Skattemyndigheten kan till exempel förelägga den skattskyldige att lämna kompletterande uppgifter till en bristfällig deklARATION eller att lämna kopia på faktura eller annan verifikation.

Kontrollen av företag är dock inte helt begränsad till att avse uppgifter och handlingar som den skattskyldige själv tillhandahåller. Uppgifter kan genom föreläggande inhämtas även för kontroll av någon annan än den som föreläggs (s.k. tredjemanskontroll). Vanligen innebär det att man inhämtar uppgifter från kunder, leverantörer, banker, fondkommissionärer etc. om deras

förehavanden med den som ska kontrolleras. Uppgifter kan dock även inhämtas från tredje man som underlag för urvalet till en generell kontroll. Då efterfrågar man inte uppgifter om en namngiven skattskyldig, utan föreläggandet avser till exempel vilka kunder eller leverantörer ett företag haft under en viss period. Dessa uppgifter kan sedan användas för avstämningar mot uppgifter i dessa företags deklARATIONER eller räkenskaper.

I stället för att förelägga ett företag att lämna uppgifter om tredje man kan man göra en s.k. tredjemansrevision. Revisionen görs då för att hämta in uppgifter av betydelse för kontroll av andra än den som revideras.

I vissa fall kan det vara nödvändigt att tillgripa tvång för att få tillgång till räkenskapsmaterial och annat som behövs för skattemyndighetens arbete. Att förelägga vid vite är det minst ingripande tvångsmedlet. Ett beslut om föreläggande vid vite fattas av skattemyndigheten, men prövning av om vitet ska dömas ut görs där emot av domstol. Mer långtgående tvångsåtgärder är möjliga i samband med revision eller föreläggande och sker enligt reglerna i den s.k. tvångsåtgärdslagen.³ Syftet med lagen är att kunna genomföra kontrollen och säkra bevisningen för skatteprocessen utan att det direkt föreligger misstanke om skattebrott. Med stöd av tvångsåtgärdslagen kan man till exempel genomföra en revision i den reviderades verksamhetslokaler mot dennes vilja, eftersöka och omhänderta handlingar eller försegla lokal eller förvaringsplats där granskade handlingar förvaras.

Även om skatten efter genomförd kontroll fastställs är det inte säkert att den kommer att betalas. Om det finns påtaglig risk för att skattefordran (beräknad eller fastställd) som uppgår till betydande belopp inte kommer att betalas kan länsrätten på ansökan av skattemyndigheten besluta om betalningssäkring. Efter ansökan av skattemyndigheten verkställer kronofogdemyndigheten betalningssäkringen genom utmätning.

2.1.3 Effektiviserad grundhantering samt maskinella avstämningar och urval

Hårda effektivitets- och besparingskrav i kombination med ett mer utvecklat IT-stöd har i stor utsträckning påverkat sättet att arbeta inom skatteförvaltningen. En prioriterad uppgift har varit att ge-

³ Lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

nom rationalisering av den s.k. grundhanteringen ge möjlighet till fortsatt utbyggnad av fördjupad skattekontroll och riktad service, samtidigt som kostnaderna för verksamheten begränsas. I det avseendet har de förenklingar som infördes i deklarationsförfarandet 1995, och den successivt ökade kontrolluppgiftsskyldigheten, varit av stor betydelse. Andra viktiga inslag i rationaliseringsarbetet är införandet av nya tekniska hjälpmedel för datafångst och ärendehandläggning. De flesta deklARATIONERNA och kontrolluppgifterna tas in elektroniskt eller scannas in i systemen, vilket radikalt har minskat den manuella hanteringen och registreringen. Även kontrollurval och fördelning av ärenden till olika handläggare utförs i ökande utsträckning maskinellt. Tanken är att större delen av de inkomna deklARATIONERNA ska kunna hanteras helt automatiskt, utan något manuellt arbete. Kontrollen ska istället inriktas på de områden där risken för fel och felens väsentlighet bedöms vara störst.

Tidigare gick man, om än översiktligt, igenom alla inkomna deklARATIONER manuellt och gjorde en bedömning av huruvida det fanns behov av någon fördjupad kontroll. Det arbetet har numera tagits över av internutvecklade datorprogram, som gör olika avstämningar och rimlighetskontroller av de inkomna deklARATIONERNA och därigenom väljer ut vilka deklARATIONER som ska granskas. I de fysiska personernas inkomstdeklARATIONER stäms lämnade uppgifter av mot inkomna kontrolluppgifter i "Profil". Där kan man även få en signal om personen till exempel har köpt eller sålt en fastighet under året eller om uppgifterna i deklARATIONEN ger en ovanligt hög skatt att återfå. Motsvarande kontroller i företagets inkomstdeklARATIONER görs i "Kontur". Där gör man framför allt olika avstämningar och rimlighetskontroller bland de räkenskapsuppgifter som företaget lämnat i "SRU:n". Vid kontrollen av skattedeklARATIONERNA (uppgifter om moms, arbetsgivaravgifter och preliminärskatt) görs avstämningarna och kontrollurvalet av ett nyare program "Puma", som dels kan stämma av uppgifterna i skattedeklARATIONEN mellan olika perioder och mot inkomstdeklARATIONER, och dels mot en mängd olika externa uppgifter, som förts över från andra myndigheters databaser.

Generellt för alla dessa urvalssystem är att RSV eller respektive skattemyndighet bestämmer vilka avstämningar och kontroller som ska göras. Det är i stort sett bara de deklARATIONER som markeras i den maskinella avstämningen som går vidare till en handläggare för fördjupad kontroll. Undantaget är urvalet av revisionsobjekt, som antingen kan göras genom utsökningar i de maskinella urvalssy-

stemen eller på annan grund, till exempel utifrån den kontrollinriktning som myndigheten har fastställt, utifrån olika kontrollprojekt, som en följd av en tidigare utförd skrivbordskontroll eller utifrån den enskilda revisorns erfarenhet och "fingertoppskänsla".

2.2 Informationskällor och kontrollmöjligheter vid internationell kontroll

Skattekontrollen är, trots den långtgående internationaliseringen inom alla delar av ekonomin, ännu en i stor utsträckning nationell företeelse. De kontrollmöjligheter och befogenheter som skattemyndigheten har enligt beskrivningen ovan, gäller bara så länge den man ska kontrollera eller inhämta uppgifter från befinner sig inom landets gränser. Den svenska skatteförvaltningen har alltså bara befogenheter att bedriva skattekontroll inom Sveriges gränser. På motsvarande sätt har skatteförvaltningar i andra länder bara befogenheter att bedriva kontroll inom sitt respektive land.

2.2.1 Beskattar Sverige personer, verksamheter och kapital i utlandet?

Om det vore så enkelt att Sverige endast beskattade personer, verksamheter och kapital som befinner sig inom landet, så skulle skattekontrollens territoriella begränsning inte utgöra så stort problem. Nu är det dock inte så enkelt.

Några allmängiltiga regler för hur gränserna för ett lands beskattningsmakt ska fastställas existerar i princip inte, utan varje stat kan utforma sina regler efter egen önskan. Några, om än vaga, principer kan dock sägas finnas. I allmänhet torde man kräva antingen att den som beskattas (skattesubjektet) eller inkomsten ska ha någon anknytning till den stat som utövar beskattningsrätten. Det finns dock även länder (t.ex. USA) som utgår från det formella medborgarskapet. De beskattar alltså sina medborgares alla inkomster oavsett var medborgarna bor och vilket land inkomsterna utbetalas i. Det kan dock sägas finnas två huvudsakliga principer för var en inkomst ska beskattas:

- *Domicilprincipen*: Ett land beskattar alla inkomster som tillfaller ett skattesubjekt i landet. Det spelar då ingen roll varifrån inkomsten betalats ut etc.

- *Källstatsprincipen*: Ett land beskattar de inkomster som förvärvats i, härrör från eller utbetalas från ett rättssubjekt i landet. Det spelar då ingen roll vilket land mottagaren har sin hemvist i.

I och med att olika länder tillämpar olika principer för att avgöra var en inkomst ska beskattas, kan situationer uppstå då en och samma inkomst ska beskattas hos samma personer i flera länder. En internationell dubbelbeskattning föreligger då. Det föreligger ett allmänt intresse att eliminera eller åtminstone mildra de nackdelar som orsakas av internationell dubbelbeskattning.

Vad gäller enligt de svenska författningarna?

I Sverige räknas följande personer som obegränsat skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige eller från utlandet:

1. Den som är bosatt i Sverige
2. Den som stadigvarande vistas i Sverige
3. Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här

Det här innebär att den som är bosatt i Sverige är skattskyldig i Sverige för till exempel alla kapitalinkomster, såsom ränta, utdelning och realisationsvinst, som intjänats utomlands. På motsvarande sätt ska personer bosatta i Sverige i regel inkludera alla tillgångar, både i Sverige och utomlands, vid beräkning av underlaget för förmögenhetsskatt. Även tjänsteinkomster ska vid korttidsarbete i utlandet beskattas i Sverige, för den som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Om vistelsen utomlands varat minst sex månader så råder dock skattefrihet för tjänsteinkomsten i Sverige till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet. Om vistelsen utomlands varar i minst ett år råder skattefrihet i Sverige även om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet.

Alla som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige är istället begränsat skattskyldiga här. Det innebär att skattskyldigheten är begränsad till sådana inkomster som har särskild anknytning till Sverige. Inkomst av tjänst eller pensionsutbetalningar från Sverige ska i regel beskattas i Sverige. Om tjänsteinkomsten utbetalas av en utländsk arbetsgivare (utan hemvist eller fast driftställe i Sverige) och mottagaren vistas i Sverige högst 183 dagar under en tolv-

månadersperiod, så sker dock ingen beskattning i Sverige. Aktieutdelningar från svenska aktiebolag är skattepliktiga i Sverige, men däremot beskattas inte ränteinkomster som utbetalats härifrån i Sverige. Undantaget för ränteinkomster har sin grund i Sveriges relativt höga upplåning i utlandet. Påför vi svensk skatt på räntor som utbetalas till utländska långivare är det troligt att de höjer räntan för att kompensera inkomstbortfallet. Skatten skulle då i sista hand träffa de svenska låntagarna.

Avseende juridiska personer gäller att svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige och utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga. De aktiebolag och ekonomiska föreningar m.m. som registrerats enligt svensk lag betraktas som svenska juridiska personer med obegränsad skattskyldighet. Det spelar ingen roll var den verkliga ledningen utövas. Det har inte heller någon betydelse om samtliga delägare är bosatta utomlands eller om den juridiska personen driver all sin verksamhet utomlands. Är man begränsat skattskyldig ska man ändå beskattas i Sverige för inkomst av näringsverksamhet från fastighet eller fast driftställe i Sverige. Med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamheten, varifrån rörelsen helt eller delvis bedrivs.

Dubbelbeskattningsavtal

För att undvika dubbelbeskattning, eller mildra effekterna av dubbelbeskattningen har många länder slutit skatteavtal. Skatteavtalen är nästan alltid bilaterala. De nordiska länderna har dock träffat ett multilateralt avtal. EU:s direktiv kan också ha betydelse i vissa fall. De flesta industriländerna har ett vittförgrenat nät av avtal med andra stater. Beträffande antalet träffade överenskommelser ligger Sverige långt fram. Sverige slöt sitt första avtal med Tyskland 1928.

I de skatteavtal som slutits har huvudsyftet varit att fastställa vilket land, domicilstaten eller källstaten, som har rätt att (åtminstone i första hand) beskatta olika slags inkomster. Skatteavtalen är utformade med sådan noggrannhet att den skattskyldige endast kan anses ha sin hemvist och således vara obegränsat skattskyldig i en av staterna vid tillämpning av avtalet.

De allra flesta avtal som ingåtts omfattar alla viktiga direkta skatter i de avtalsslutande staterna, dvs. för Sveriges del främst den kommunala och statliga inkomstskatten, förmögenhetsskatten,

kupongskatten, den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta samt den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl.

Ibland kan den andra avtalsslutande staten sakna en motsvarighet till en här i Sverige gällande skatt. Om dubbelbeskattning inte kan uppkomma finns det naturligtvis ingen anledning att låta avtalet täcka sådana skatter. Särskilt vanligt är det att förmögenhetsskatten inte omfattas, eftersom förmögenhetsskatt inte finns i många av de länder Sverige träffat avtal med.

Ett sätt att mildra den internationella dubbelbeskattningen är att den ena staten avstår från sin beskattningsrätt. Detta regleras vanligtvis genom de bilaterala dubbelbeskattningsavtalen. Genom skatteavtalen gör de avtalsslutande staterna ömsesidiga eftergifter av sina skatteanspråk genom att fastställa var en inkomst ska beskattas. Om man i ett avtal har bestämt att en inkomst ska beskattas i det ena landet, kan det andra landet antingen undanta inkomsten från beskattning eller avräkna det andra landets skatt från den skatt man tar ut på inkomsten.

Det finns alltså två huvudprinciper för hur dubbelbeskattning kan undvikas. Båda principerna är vanligt förekommande i skatteavtalen.

- *Exemptionmetoden:* Endast en av staterna äger rätt att beskatta inkomsten.
- *Credit of tax-metoden:* En av staterna har primär beskattningsrätt. Det andra landet kan dock utta skatt enligt sin interna lagstiftning, men då ska den skatt som betalats i det första landet avräknas.

Sambandet mellan de svenska författningarna och skatteavtalen

De svenska författningarna talar om när skattskyldighet föreligger i Sverige. Därutöver innehåller de skatteavtal som Sverige har slutit också bestämmelser beträffande vilket land som för en viss inkomst ska äga rätt att utöva sin beskattningsmakt. Det är inte alltid som reglerna i skatteavtalen överensstämmer med reglerna i de svenska författningarna. Avtalen kan inte utvidga skattskyldigheten så som den utformats i de svenska författningarna, men däremot kan de inskränka den. Detta kan i vissa fall för inkomsttagaren innebära skattefrihet.

Bestämmelser i OECD:s modellavtal

OECD har ställt upp ett modellavtal, som i mer eller mindre hög utsträckning brukar följas när skatteavtal upprättas mellan två länder. Modellavtalet ger en förhållandevis god bild av hur de skilda detaljbestämmelserna utformas i avtal mellan industriländer. Avtalen med utvecklingsländer har däremot ofta ett annat utseende. I enskilda avtal kan det dock alltid förekomma bestämmelser som skiljer sig från utformningen i modellavtalet, beroende på de ingående ländernas skattesystem och beroende på vad förhandlingar om beskattningsrätten mellan länderna har utmynnat i.

Ränteinkomster och utdelningar hör till de inkomster som ofta både källstaten och hemviststaten vill beskatta. Genom OECD:s modellavtal ges också båda staterna en beskattningsrätt. Källstaten får dock bara ta ut en skatt på maximalt 10 % av räntebeloppet och 15 % av utdelningen. Hemviststaten ska vid sin beskattning medge avräkning för den skatt som erlagts i källstaten. Även om Sverige enligt ett skatteavtal har rätt att beskatta ränteinkomster på utomlands bosattas sparande i Sverige, så hindras vi dock från detta genom undantaget i de svenska författningarna.

Tjänsteinkomster ska enligt huvudregeln beskattas i den stat där arbetet utförs, dvs. i källstaten. Beskattning ska dock istället ske i hemviststaten om ersättningen utbetalats av en utländsk arbetsgivare (som ej har hemvist eller fast driftställe i källstaten) och inkomsttagaren vistas i källstaten högst 183 dagar under en tolv-månadersperiod.

Vinst vid avyttring av fastighet beskattas i det land där fastigheten är belägen. Vinst vid avyttring av annan slags egendom, till exempel försäljning av aktier, behandlas väldigt olika i olika länder. I vissa länder beskattas sådana vinster över huvud taget inte, och i andra beskattas de hos företaget men inte hos fysiska personer. Ska vinsten beskattas läggs den i vissa länder till övriga inkomster, medan speciella skatter utgår i andra länder.

Inkomst av rörelse (näringsverksamhet) ska enligt huvudregeln beskattas i den stat där den som driver rörelsen har sin hemvist. Om rörelsen bedrivs från ett fast driftställe i den andra staten, så ska dock beskattning ske där (i källstaten), men endast av så stor del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället.

2.2.2 Definitiv källskatt på en del inkomster för begränsat skattskyldiga

De vanliga taxerings- och uppbördsreglerna var tidigare också i stort sett tillämpliga på begränsat skattskyldiga. Detta innebar bl.a. vanligen ett krav på att lämna självdeklaration. Det var emellertid svårt att genomföra en sådan taxeringskontroll att alla inkomster som uppbars av begränsat skattskyldiga upptäcktes och, om skatt väl påfördes den skattskyldige, att driva in den. Därför har man infört vissa former av definitiv källskatt på vissa inkomster för begränsat skattskyldiga. Ett sådant exempel är den s.k. kupongskatten som redan på 1940-talet infördes på aktieutdelningar från svenska aktiebolag och SINK (särskild inkomstskatt), som infördes 1991.

Skattesatsen för SINK är fastställd till 25 % (15 % beträffande sjöinkomster). Skattesatsen är tänkt att motsvara ett genomsnitt av kommunalskattesatserna (ca 30 %) med ett schablonmässigt kostnadsavdrag. Denna schematiska metod för att fastställa skatten passar bra till exempel för tjänsteinkomster. Den fungerar dock mindre bra beträffande exempelvis inkomst av näringsverksamhet, eftersom kostnaderna för de skattskyldiga då varierar på ett helt annat sätt. En källskatt, som beräknas på bruttoinkomsten, blir då mindre lämplig. Det är anledningen till att vissa inkomster beskattas enligt SINK och andra enligt vanliga beskattningsregler. SINK ska bland annat tas ut på tjänsteinkomster, pensionsutbetalningar, arbetslöshetsersättning och vissa andra bidrag.

På aktieutdelningar från svenska aktiebolag påförs en särskild kupongskatt. Denna kupongskatt ersätter den vanliga inkomstskatten och förmögenhetsskatten. Den tas enligt svensk rätt ut med 30 % av utdelningen, men skattesatsen är i många skatteavtal nedsatt. Kupongskatt tas inte ut när utdelningen är att hänföra till inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige. Då beskattas utdelningen istället som inkomst av näringsverksamhet.

2.2.3 Kontrolluppgifter från utlandet

Som vi sett ovan har vi en långt utvecklad kontrolluppgiftsskyldighet i Sverige. Enskilda personers taxeringar fastställs i och för sig fortfarande utifrån uppgifter som lämnats i inkomstdeklarationen, men uppgifterna grundar sig i hög utsträckning på de kontrollupp-

gifter som arbetsgivare, banker, finansinstitut m.fl. har lämnat till skattemyndigheten. 1999 fastställdes taxeringen för 49 % av de enskilda deklaranterna i Sverige helt och hållet utifrån inkomna kontrolluppgifter, vars belopp förtryckts på deklARATIONERNA. En stor del av svenskarna har därmed i stor utsträckning vant sig med att deklARATIONEN i princip fullgörs genom undertecknandet av deklARATIONSBLANKETTEN. Alla uppgifter som ska lämnas finns då redan förtryckta på deklARATIONEN. Möjligheten att fuska har därmed också minimerats för vanliga löntagare. Även på kapitalsidan har kontrolluppgiftslämnandet blivit allt mer fullständigt. Där går dock inte alla inkomster att förtrycka, eftersom kontrolluppgifterna vid försäljning av aktier och en del andra värdepapper endast innehåller uppgift om försäljningsbelopp, och ej om anskaffningsvärdet, vilket gör att den skattepliktiga vinsten eller avdragsgilla förlusten inte kan beräknas med ledning av kontrolluppgiften. Har man sålt aktier krävs alltså fortfarande kompletterande uppgifter från den skattskyldige. Det kompletteras dock av ett signalsystem, där det kontrolleras att en värdepappersförsäljning finns redovisad. Har man däremot sålt fondandelar så anges vinsten eller förlusten på kontrolluppgiften, och beloppet ingår i de förtryckta uppgifterna på deklARATIONEN.

Det förenklade deklARATIONSFÖRFARANDET är inte anpassat till ett ökande antal skattskyldiga med inkomster från utlandet. Sverige har inga befogenheter att uppställa något krav på kontrolluppgiftslämnande på företag som befinner sig utanför Sveriges gränser. Det innebär att om en privatperson i Sverige till exempel har jobbat utomlands (under sådana förhållanden att inkomsten enligt svensk rätt ska beskattas i Sverige och skatteavtalet med det andra landet ger Sverige beskattningsrätten) eller har investerat sitt sparande på ett bankkonto i utlandet eller i aktier utomlands, så får inte den svenska skattemyndigheten några kontrolluppgifter om dessa inkomster. Den enskilde ska istället själv lägga till beloppen till de förtryckta uppgifterna på inkomstdeklARATIONEN. Genomförda kontroller visar att många underlåter att göra det, glömmer bort det eller helt enkelt inte känner till att inkomsterna ska beskattas i Sverige. Det finns indikationer på att deklARANTER som har en förtryckt förenklad deklARATION i större utsträckning än de som själva fyller i alla inkomstuppgifter på en särskild självdeklARATION, missar att ta med vissa inkomster från utlandet. Det tyder på att dessa deklARANTER har vant sig vid servicen att få uppgifterna förtryckta i deklARATIONEN och inte känner till eller tänker på att det kan finnas

ytterligare inkomster som man måste komplettera deklarationen med.

Grundregeln är alltså att svenska skattemyndigheter inte kan ställa krav på kontrolluppgiftslämnande från utländska företag, även om dessa har betalat ut ersättning till personer bosatta i Sverige. Det finns dock situationer då ett företag i utlandet har sådan nära anknytning till Sverige att vi kan kräva att de, på samma sätt som svenska företag, lämnar kontrolluppgifter till skattemyndigheten i Sverige. Om ett utländskt företag inrättar en filial eller motsvarande etablering i Sverige, så ska den rätta sig efter samma regler som alla andra företag i Sverige. Det finns även situationer då ett utländskt företag, utan att inrätta filial i Sverige, bedriver verksamhet i Sverige. För att få tillstånd till detta kan man ställa krav på att kontrolluppgifter ska lämnas enligt svenska regler.

Företag med hemvist inom EES-området kan under vissa förutsättningar bedriva bankverksamhet, värdepappersrörelse, finansverksamhet eller försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta filial eller motsvarande etablering här. För att få bedriva sådan verksamhet i Sverige utan etablering här krävs att företaget innan verksamheten inleds lämnar en skriftlig förbindelse att årligen lämna kontrolluppgifter på samma sätt som motsvarande verksamhet med etablering i Sverige. Förbindelsen ska lämnas till Finansinspektionen, men kontrolluppgifterna lämnas till RSV. Reglerna om kontrolluppgifter vid gränsöverskridande verksamhet trädde i sin första utformning i kraft den 1 januari 1995 och tillämpades första gången vid 1997 års taxering.

Sedan 1997 gäller speciella regler för kontrolluppgiftsskyldigheten vid handel med andelar i svenska värdepappersfonder. På motsvarande sätt som vid handel med övriga värdepapper ska uppgift om utdelning och innehav av andelar i svenska värdepappersfonder lämnas av den som betalt utdelningen. Reglerna skiljer sig dock från vad som gäller för övriga värdepapper beträffande avyttringar. Vid avyttring av andel i svensk värdepappersfond ska fondbolaget lämna kontrolluppgift om kapitalvinsten eller kapitalförlusten vid försäljningen.

Kontrolluppgift om utdelning på och innehav av andelar i utlandsbaserade värdepappersfonder är däremot inte reglerat särskilt men omfattas av de generella reglerna om kontrolluppgiftsskyldighet om utdelning och innehav. Kontrolluppgiftsskyldigheten om innehav och utdelning omfattar enligt reglerna om gränsöverskridande EES-verksamhet även utländska företag som bedriver bank-

verksamhet, värdepappersrörelse, finansieringsverksamhet eller försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta filial eller motsvarande etablering här.

När det gäller utlandsbaserade fondbolag är kontrolluppgiftsskyldigheten alltså densamma som i övrigt gäller för värdepapper. Det innebär att kontrolluppgift om försäljningen ska lämnas i de fall avräkningsnota har upprättats. Den traditionella handeln med värdepappersfonder sker direkt med fondbolaget (genom inlösen). Det innebär att det är fondbolaget som säljer andelarna och som löser in dem när andelsinnehavaren vill avyttra andelarna. Detta gäller även de utlandsbaserade värdepappersfonderna. I de fallen upprättas ingen avräkningsnota och någon skyldighet att lämna kontrolluppgift föreligger därför normalt inte vid avyttring av andelar i utlandsbaserade värdepappersfonder (till exempel s.k. Luxemburgfonder). Det spelar härvid ingen roll om man handlar med fonderna via en svensk bank eller en utländsk värdepappersrörelse med verksamhet i Sverige. I den pågående översynen av lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter har man föreslagit⁴ att kontrolluppgift ska lämnas om kapitalvinsten eller kapitalförlusten även vid avyttring av andelar i utlandsbaserade värdepappersfonder. För de utländska fondföretagen som bedriver verksamhet här i landet skulle en sådan kontrolluppgiftsskyldighet kunna knytas till det tillstånd för verksamheten som krävs av Finansinspektionen.

Alla ovanstående situationer då kontrolluppgifter faktiskt lämnas beträffande sparande i utländska värdepapper är dock begränsade till de fall då ett svenskt företag förmedlar investeringen eller då ett utländskt företag bedriver verksamhet i Sverige. Om en svensk privatperson vänder sig direkt till en bank eller ett värdepappersbolag i utlandet, så finns ingen motsvarande möjlighet att kräva in kontrolluppgifter. I ett försök att ändå förbinda det utländska företaget att lämna kontrolluppgift infördes 1993 det s.k. medgivandesystemet. Om en fysisk person i Sverige öppnar ett inlåningskonto eller köper fondpapper i utlandet ska denne till RSV lämna ett medgivande till insyn på kontot och en förbindelse för den utländska kontoföraren att till RSV lämna kontrolluppgift. RSV kan dock inte med hjälp av några påtryckningsmedel tvinga den utländska kontoföraren att lämna kontrolluppgift, utan enda sanktionsmöjligheten är att förelägga den enskilde att avsluta

⁴ Ds 2000:70: En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

kontot. Största bristen med systemet är dock att den enskilde själv förutsätts informera RSV om sina tillgångar i utlandet. Den som självmant gör det kommer säkert också självmant att redovisa sina inkomster från utlandet i deklARATIONEN. Bland annat på grund av dessa brister är det nu på förslag att systemet ska avskaffas. En närmare redogörelse för medgivandesystemet finns i avsnitt 6.3 i den här rapporten.

I skatteavtalen mellan länderna ingår i regel en bestämmelse om informationsutbyte mellan ländernas skatteförvaltningar. Med en del länder ingår ett automatiskt utbyte av kontrolluppgifter som en del av detta informationsutbyte. Omfattningen av kontrolluppgifter begränsas dock till de kontrolluppgifter som respektive lands skatteförvaltning tar in om sina egna skattskyldiga. Det finns även andra faktorer som försämrar effektiviteten och användbarheten i utbytet av kontrolluppgifter mellan olika länder. Möjligheterna och svårigheterna i detta kontrolluppgiftsutbyte beskrivs mer ingående i avsnitt 7.2, i beskrivningen av informationsutbytet med skatteförvaltningar i utlandet.

2.2.4 Kontrollbefogenheter i utlandet

Vid kontrollen av företagen, och i de fall då kontrolluppgifter saknas om fysiska personers inkomster, blir det desto viktigare att kunna upprätthålla skattekontrollen på annat sätt. I kontrollen av skattskyldiga som är bosatta i och bedriver verksamhet i Sverige kan man skicka förfrågningar och begära att den skattskyldige styrker vissa uppgifter, göra revision eller begära in uppgifter från exempelvis kunder, leverantörer och banker. Om den skattskyldige, eller någon annan som man vill inhämta kontrollmaterial från, vägrar samverka finns olika tvångsätgärder att tillgå.

Vid kontroll av verksamheter eller transaktioner med utländsk anknytning finns ofta en stor del av den information som är av betydelse för kontrollen i utlandet. När den skattskyldige, utbetalaren av en inkomst eller någon annan som man vill inhämta kontrollmaterial från befinner sig utanför svensk jurisdiktion begränsas skattemyndighetens kontrollbefogenheter avsevärt. Vi kan i och för sig fortfarande skicka förfrågningar till personen eller företaget i utlandet, men det är frivilligt för denne att svara. Vi kan dock inte tillämpa någon form av administrativa ålägganden, såsom föreläg-

ganden eller olika former av tvångsåtgärder, på det sätt som vi kan vid en utredning i Sverige.

I dessa situationer kan vi inte längre själva utföra skattekontrollen från Sverige. Istället blir vi tvungna att vända oss till skatteförvaltningen i det andra landet för att få hjälp att inhämta erforderlig information. Särskilda sekretessbestämmelser för att skydda de skattskyldiga finns i de flesta länder, vilket innebär att den information som vi i Sverige efterfrågar inte utan vidare kan tillsändas oss av det andra landet. I de fall vi har en överenskommelse om informationsutbyte med ett annat land ger dock sekretessreglerna oss möjlighet att utbyta information med det landet. Vi kan dock aldrig genom informationsutbytet få ut sådan information som skatteförvaltningen i det andra landet inte kan inhämta för eget bruk. Vi har inte heller rätt att utnyttja ett annat lands skatteförvaltnings mer långtgående befogenheter för att på så sätt få tillgång till information som vi själva inte skulle ha kunnat inhämta om den befunnit sig i Sverige. Möjligheterna till informationsinhämtning begränsas alltså till vad som är möjligt i både de inblandade länderna.

Informationsutbytet med andra länder är i många fall den enda möjligheten för skattemyndigheten att kunna genomföra en skattekontroll av ett företag eller en privatperson med utlandsanknytning. Det här gäller inte bara vid inkomsttaxeringen, utan är viktigt även i moms- och punktskattekontrollen. Allra störst betydelse kanske informationsutbytet spelar vid olika former av bedrägeriutredningar, då man misstänker att skattesystemets utformning eller skillnaderna i beskattningen mellan olika länder har utnyttjats för att tillskansa sig otillbörliga inkomster. Informationsutbytet mellan länderna är dock långt ifrån lika effektivt som den nationella skattekontrollen. Ofta tar det väldigt lång tid att få svar på en förfrågan, om den överhuvudtaget besvaras. Man kan också behöva begära kompletterande uppgifter, om förhållandet inte var det man trodde. Mer information om möjligheter och problem som informationsutbytet ger upphov till finns i kapitel 7 i den här rapporten.

2.2.5 Vilka källor till kontrollinformation finns egentligen?

Utan att studera ämnet närmare kan man dra slutsatsen att det är svårare att erhålla kontrollinformation vid skattekontrollen av in-

ternationella verksamheter och transaktioner, än vid kontrollen av motsvarande nationella verksamheter. Trots detta finns det dock en mängd olika informationskällor att använda sig av i kontrollen.

Inom EU har skatteregler och en del förfaranderegler inom moms- och punktskatteområdet harmoniserats. För att främja utvecklingen av den inre marknaden har man också avskaffat Tullverkets gränskontroll mellan länderna. För att skatteförvaltningarna ändå ska kunna upprätthålla en effektiv kontroll av indirekta skatter vid handel mellan länderna har man byggt upp gemensamma informations- och kontrollsystem. För att underlätta momskontrollen har man infört ett ytterligare uppgiftslämnande, kvartalsredovisningar, där företagen ska lämna uppgifter om sina försäljningar till momsregistrerade företag i andra EU-länder. Uppgifterna från kvartalsredovisningarna görs tillgängliga för respektive skatteförvaltning, för avstämning mot uppgifter om inköpen där. Vad detta innebär för momskontrollen i Sverige redogör vi för i kapitel 3.

För att underlätta handeln med punktskattepliktiga varor inom EU har man infört ett system, suspensionsordningen, inom vilket vissa punktskattebelagda varor kan cirkulera skattefritt i gemenskapen tills varorna når detaljistledet. För att möjliggöra kontroll av att varorna verkligen tas upp till beskattning när de lämnar suspensionsordningen skickas speciella ledsagardokument med varorna vid transport. Hur det här systemet kan användas i den svenska punktskattekontrollen redogör vi för i kapitel 4.

Vid handel med tredje land, dvs. med länder utanför EU, finns fortfarande tullkontrollen kvar. I dessa fall är det tullmyndigheten som tar ut moms och punktskatter på varorna. Uppgifter om export och import från Tullverkets register kan vara intressant att använda även i den övriga skattekontrollen. Tullkontrollen och möjligheten att nyttja uppgifter därifrån i skatteförvaltningens kontroll redogörs för i kapitel 5.

När det gäller den direkta beskattningen, till exempel inkomstskatt på förvärvsinkomster, kapitalinkomster och näringsinkomster, samt förmögenhetsskatt och fastighetsskatt har dock ingen harmonisering skett inom EU. Man har därför inte heller utvecklat några gemensamma kontrollsystem, motsvarande de som man har inom den indirekta beskattningen. Direkta skatter tas inte heller ut vid gränspassagen mellan länderna, varför Tullverket inte är inblandad i den här delen av skattekontrollen. Beträffande skattekontrollen av privatpersoner har Sverige, som vi nämnt ovan,

ett utbyte av kontrolluppgifter med ett antal länder. Mer om det finns att läsa i avsnitt 7.2. I avsnitt 6.3 går vi in på det s.k. medgivandesystemet, som bygger på att privatpersoner som investerar pengar i utlandet ska kräva att kontoförande bank förbinder sig att lämna kontrolluppgift till RSV. I övrigt finns inga informationskällor eller kontrollsystem som är specifikt anpassade till den direkta skattekontrollen med internationell anknytning.

Utöver detta finns dock ett antal informationskällor, som kan användas vid kontrollen av flera olika skatteslag. Skattemyndigheten tar in kontrolluppgifter om stora utlandsbetalningar till eller från privatpersoner. Motsvarande uppgifter om juridiska personers utlandsbetalningar inhämtas av Riksbanken. Dessa uppgifter har, tack vare att land och betalningsorsak finns angivna, visat sig vara användbara vid skattemyndighetens urval av kontrollobjekt. De erfarenheter man hittills gjort på det här området finns återgivna i avsnitt 6.2.

Har man väl påbörjat en utredning, där man finner samband med något utländskt företag, kan man ibland hitta användbara uppgifter på det företags eventuella hemsida på Internet. Man kan också hämta uppgifter från det aktuella landets bolagsregister eller köpa upplysningar om företaget från internationella upplysningsföretag. Hur det går till går att läsa om i avsnitt 6.1.

En informationskälla som är av avgörande betydelse vid många utredningar med internationell anknytning är de olika formerna av informationsutbyte som förekommer med skatteförvaltningar i andra länder. Det anses av de flesta handläggarna vara ett viktigt, men trubbigt, instrument. Vilka möjligheter, begränsningar och problem som informationsutbytet innebär för den svenska skattekontrollen analyseras i kapitel 7.

2.3 Den internationella kontrollens organisation

2.3.1 Allmänt om skatteförvaltningens organisation

Som central förvaltningsmyndighet för beskattning har RSV ett övergripande ansvar för skatteadministrationen och kontrollverksamheten inom skatteförvaltningen. RSV ska styra, följa upp, utvärdera och utveckla skatteförvaltningens verksamhet och tillhandahålla det stöd och de gemensamma funktioner som skattemyndigheterna behöver. Det operativa arbetet med skatte-

administration och kontroll sker emellertid huvudsakligen hos de tio regionala skattemyndigheterna och deras lokalkontor.

Kännetecknande för organisationsutvecklingen under senare år är att skatteförvaltningen har övergivit en struktur baserad på en snäv specialisering inom olika funktioner (taxering, uppbörd, processverksamhet, moms etc.) och istället orienterat organisationen geografiskt efter ett kundperspektiv, där de olika funktionerna integrerats. På så sätt har man decentraliserat och integrerat arbetsuppgifter som tidigare varit åtskilda. Detta innebär att ett och samma skattekontor hanterar alla skatter som debiteras den skattskyldige.

Erfarenheten visar emellertid att den nuvarande organisationen har medfört vissa bärkrafts- och kompetensproblem. Den nuvarande regionala och lokala indelningen av skatteförvaltningen, där varje lokalkontor i princip ska kunna hantera hela förvaltningens verksamhetsområde, har därför allt mer börjat ifrågasättas. Om ett tvärgående samarbete inom förvaltningen ska tillämpas i större utsträckning medför dock de geografiska myndighetsgränserna stora problem av juridisk art. En övergång till ett enmyndighetsalternativ har därför av många setts som en tänkbar lösning. Bland de fördelar som framför allt framhållits med ett enmyndighetsalternativ är att den inre organisationen inte längre behöver följa den geografiska uppdelningen på samma sätt som idag, utan möjligheterna att fördela arbetsuppgifter över landet ökar. Ärendegrupper skulle kunna föras samman och hanteras gemensamt över landet. Projektverksamhet och arbete i form av nätverk och liknande organisatoriska lösningar skulle också underlättas. En myndighetsfrågan har diskuterats till och från sedan 1995, och nu åter aktualiserats. Något slutgiltigt ställningstagande har dock inte gjorts, utan frågan utreds fortfarande.

Samma frågeställning som nu är aktuell i Sverige förekommer också inom skatteförvaltningar i många andra länder. De flesta länder är fortfarande organiserade utifrån de skattskyldigas geografiska tillhörighet, men allt fler håller på att överge både den geografiska uppdelningen och uppdelningen efter skatteslag, för att istället organisera sig utifrån olika kategorier av skattskyldiga. Man går alltså mot en ny slags specialisering, där skattelagen i och för sig hanteras integrerat men specialiserat utifrån specifika egenskaper hos de skattskyldiga.

2.3.2 Organisationen av de internationella frågorna

Det internationella området är föremål för samma vägval som övriga delar av skatteförvaltningen. Här tar sig detta uttryck i ett val mellan att, i den utsträckning det är möjligt, samla det internationella området på särskilda enheter eller att fördela det över resten av förvaltningen. Huvudmotivet för att centralisera de internationella frågorna är att de är så speciella till sin karaktär att de kräver speciell kompetens och erfarenhet. En decentralisering motiveras med att internationaliseringen av ekonomin nu hunnit så långt att de internationella frågorna måste genomsyra hela skatteförvaltningens verksamhet.

Internationella frågor inom skattemyndigheterna

De olika skattemyndigheterna skiljer sig i stor utsträckning åt på utlandsområdet. Närheten till en nationsgräns och näringslivets struktur och inriktning påverkar i stor utsträckning utlandsfrågornas frekvens och svårighetsgrad. Det medför att utlandsfrågorna för vissa skattemyndigheter utgör en väsentlig del av verksamheten, medan de för andra myndigheter endast är ett sporadiskt uppmärksammat område. Förutsättningarna för kompetensuppbyggnaden kring utlandsskattefrågor är därmed väldigt olika mellan olika myndigheter. Även organisatoriskt har myndigheterna valt olika lösningar. Det kan även förekomma variationer mellan olika kontor inom en myndighet.

Alla skattemyndigheter har någon kontaktperson gentemot RSV som bland annat tar emot och vidareförmedlar handräkningsärenden och liknande från utlandet. Denna uppgift ligger numera formellt på myndighetens rättsenhet, men i många regioner har rättsenheten delegerat den här uppgiften till någon utlandskontaktperson eller liknande. Inom momsens har det på varje region utsetts minst en CLO-kontaktperson, som har ansvar för att vidareförmedla eller själv besvara handräkningsärenden från utlandet. Dessa olika former av utlandskontaktpersoner har i regel även ett ansvar för att sprida information om utlandsfrågor till kontoren. Det materiella ansvaret ligger däremot även för utlandsfrågorna på regionens rättsenhet. Kontorens interna organisation varierar, men i en del regioner har skattekontoren någon eller några personer med ett särskilt ansvar för utlandsfrågor. I huvudsak har

dessa personer till uppgift att upprätthålla en god kunskap om internationell beskattning och att kunna hjälpa till vid behov.

Kontrollen av den internationella beskattningen är emellertid i stort sett helt integrerad i skatteförvaltningens övriga kontrollverksamhet. Vid de flesta kontoren kan alltså i princip all personal bli berörd av ärenden och frågeställningar med internationell anknytning. I praktiken fungerar det i regel så att man kontaktar kollega med erfarenhet eller en eventuell utlandskontaktperson, när man förstår att man har att göra med ett ärende eller en fråga där internationella aspekter kommer in. I några regioner har dock vissa uppgifter med utlandsanknytning koncentrerats.

På skattemyndigheten i Stockholm har man koncentrerat delar av utlandskontrollen till särskilda skattekontor. Revisionskontor Riks har revisionsansvaret för större utlandsägda företag inom regionen, samt för hela Sveriges filialer till utländska företag, företag utan fast driftställe och företag som står under finansinspektionens kontroll men som inte är föremål för samordnad planmässig revision (dvs. alla banker, fondkommissionärer mm utom de fyra storbankerna). På GD-kontoret hanteras dels alla personer som ska taxeras i det Gemensamma Distriktet, dvs. utomlands bosatta med inkomst från Sverige som inte har någon anknytning till något ställe i Sverige, och dels personer som flyttat från Stockholm till utlandet men har kvar inkomst från Sverige som ska taxeras i Stockholm. Inom övriga kontor på skattemyndigheten i Stockholm integreras dock kontrollen av små- och medelstora företag med utlandsanknytning med den övriga skattekontrollen.

På skattemyndigheten i Malmö har man genom närheten till framför allt Danmark och Tyskland förhållandevis många företag och privatpersoner med någon slags utlandsanknytning. Hittills har det på myndigheten funnits en riksexpert i internationell kontroll, som arbetat heltid med utlandsfrågor, samt en person på rättsenheten med ansvar för utlandsområdet, dock på deltid. I övrigt har utlandsfrågorna hanterats där de har dykt upp. För närvarande håller man på att planera en omorganisation av skattemyndigheten i Malmö. Det är då på förslag att bilda en utlandsgrupp inom specialrevision, som även ska kunna ge stöd åt andra som utreder utlandsärenden.

Även skattemyndigheten i Örebro har, trots att det är en lite mindre myndighet, stor frekvens av utlandsärenden genom att regionen omfattar områden med närhet till Norge. Här är utlands-

kontrollen på alla kontor utom ett integrerad med den övriga skattekontrollen.

Det är alltså framför allt inom de största skattemyndigheterna och inom de myndigheter som har ett stort antal utlandsärenden som man i någon form har försökt koncentrera dessa. I övrigt är kontrollen integrerad med övrig kontrollverksamhet. Anledningen till att den internationella beskattningen i stor utsträckning integreras med övrig beskattning är att utlandsverksamheten berör ett stort antal skattskyldiga och kan avse mycket skilda områden. Det är svårt att i förväg kunna avgöra om en utredning kan komma att få internationell anknytning. Utlandsärendena kan alltså dyka upp var som helst i skattekontrollen. Det är också svårt att dra gränsen för vad som räknas som ett utlandsärende. Är det företag med utländskt ägande, företag med fast driftställe utomlands eller företag som bedriver utlandshandel som ska betecknas som företag med utländsk anknytning? Ska man ta med alla företag som någon gång någon gång köpt eller sålt någonting från/till utlandet så blir det väldigt många företag, och nya företag skulle hela tiden kvalificera sig. Det gör det svårt att låta en särskild enhet granska alla utlandsföretag.

Spridningen av utlandsärenden ger på många håll upphov till kompetensproblem. De flesta kommer någon gång i kontakt med ett utlandsärende av något slag, men inte så ofta att de får någon vana att hantera dem. Utlandsärendena är speciella på flera sätt. Dels kan man stöta på specifika materiella frågor, t.ex. frågor som kräver vana av att läsa skatteavtal mellan länder. Men man kan även få problem med rena kontrollfrågor. Har man ingen tidigare erfarenhet av att utreda utlandsärenden kan det vara svårt att få fram erforderligt kontrollunderlag och komma vidare med utredningen. Det är ofta lättare att få stöd och hjälp i materiella frågor än i rena kontrollfrågor. Inom de flesta skattemyndigheter finns klart uttalade kontaktvägar för materiellt stöd, via någon kontaktperson eller funktionsansvarig på området och eventuellt vidare till myndighetens rättsenhet. Motsvarande organisation saknas ofta beträffande stöd i rena utredningsfrågor. Ofta vet man inte vem man ska vända sig till för att få hjälp att gå vidare med en utredning. Många känner också ett större motstånd mot att be om hjälp i kontrolltekniska frågor än i materiella frågor. Det gör att många utredningar tar onödigt lång tid eller att man lägger ned ärenden på grund av att man inte får fram erforderliga uppgifter.

Vid några myndigheter har man tillfälligt löst problemet med att bedriva något särskilt utlandsprojekt. De som deltar i projektet får då under en begränsad period möjlighet att fördjupa sig på utlandsområdet och bygga upp viss kompetens åtminstone inom det specifika område man inriktat granskningen på. Erfarenheterna av sådana projekt har varit goda i det avseende att deltagarna fått en ökad medvetenhet och ett ökat intresse för utlandsfrågorna. I flera fall har man dock varit dålig på att ta tillvara de nya erfarenheterna i organisationen efter att projektet har avslutats.

Internationella frågor inom RSV

RSV har ett huvudansvar för att administrera internationella frågor inom beskattningen. Genom att funktionen som behörig myndighet är delegerad från Finansdepartementet till RSV, så är det också RSV som har det administrativa ansvaret för att informationsutbytet med andra länders skatteförvaltningar sker i enlighet med gällande författningar och skatte- och handräckningsavtal och att det är förenligt med de principer som styr vårt förhållande till andra länders skatteförvaltningar. RSV ska bl.a. verka för att de förpliktelser som Sverige har åtagit sig i avtalen med andra länder blir uppfyllda och att den svenska skatteförvaltningen lämnar erforderliga upplysningar och bistånd. Dessutom ska verket fatta beslut i varje enskilt ärende där någon skattemyndighet begär handräckning hos annat lands skatteförvaltning och i förekommande fall även avslå en sådan begäran.

Tidigare var utlandsskattefrågorna inom direkt beskattning på RSV samlade på den internationella enheten. Till skillnad från RSV:s övriga verksamhet bestod den internationella enhetens arbete till stor del av rent operativa uppgifter såsom dispensprövningar, processföring samt handläggning av ärenden inom ramen för internationellt informationsutbyte. Därutöver svarade enheten för stöd till skattemyndigheterna i form av information och utbildning samt materiellt, processuellt och kontrolltekniskt stöd. Till sammans med representanter från Finansdepartementet deltog enheten i olika internationella arbetsgrupper, t.ex. inom OECD, EU och det nordiska samarbetet. Motsvarande arbetsuppgifter inom

momsen låg på den s.k. CLO-funktionen⁵ och inom punktskatter på ELO-funktionen⁶ inom dåvarande kontrollavdelningen.

I samband med RSV:s omorganisation under hösten 2000 frångick man den gamla sektorindelningen och verkets ansvarsområden är nu istället funktionellt indelade. I samband med omorganisationen togs bland annat den internationella enheten bort. Arbetsuppgifterna finns dock kvar, men de är numera fördelade mellan flera olika enheter.

Det är framför allt två avdelningar på RSV som är inblandade i utlandsskattefrågorna; skatteavdelningen (SK) och verksamhetsstöдавdelningen (VE). Skatteavdelningen har det samlade ansvaret för ledning, styrning och uppföljning av beskattningsverksamheten. Skatteavdelningen har bland annat som uppgift att driva utvecklingen av regelverken, ansvara för den långsiktiga verksamhetsutvecklingen samt styra service-, informations- och kontrollverksamheten inom skatteförvaltningen. Inom skatteavdelningen är det framför allt rättsenheten (SK/R) och service- och kontrollenheten (SK/SK) som arbetar med internationella frågor. Rättsenheten ansvarar för rättslig styrning och uppföljning samt analys och utveckling av regelverken medan service- och kontrollenheten ansvarar för planering, ledning, styrning och uppföljning av service- och kontrollarbetet inom skatteförvaltningen.

Verksamhetsstöдавdelningen har det samlade ansvaret för utveckling och förvaltning av det administrativa stödet och IT-stödet till skattemyndigheterna. Inom verksamhetsstöдавdelningen är det huvudsakligen likvidenheten (VE/L) och periodbeskattningsenheten (VE/P) som är intressanta ur ett internationellt perspektiv. Likvidenheten ansvarar för det administrativa stödet inom bland annat skattebetalningsområdet, debitering av preliminär skatt samt arvs- och gåvoskatt. Därtill svarar enheten för frågor som rör handräkning, utländska kontrolluppgifter, avräkning av nordisk skatt, stöd till förvaltningen i internationella frågor mm. Periodbeskattningsenheten ansvarar för det administrativa stödet inom moms- och arbetsgivarområdena. Dessutom ansvarar enheten för hanteringen av kvartalsredovisningar.

De rent operativa arbetsuppgifterna inom skatteförvaltningen ligger i huvudsak på skattemyndigheterna, medan RSV istället ska

⁵ Central Liaison Office, ett sambandskontor för informationsutbyte inom momsområdet mellan EU:s medlemsstater.

⁶ Excise Liaison Office, ett sambandskontor för informationsutbyte inom punktskatteområdet mellan EU:s medlemsstater.

ha ett lednings- och samordningsansvar. Beträffande informationsutbytet med skatteförvaltningar i andra länder har dock RSV även rent operativa arbetsuppgifter. Dessa uppgifter är i huvudsak fördelade mellan likvidenheten, service- och kontrollenheten samt periodbeskattningsenheten.

Informationsutbytet inom direkt beskattning samt utbytet om indirekta skatter med länder utanför EU hanteras av likvidenheten, där en person ansvarar för utbytet med de nordiska länderna och två personer för utbytet med övriga länder. Informationsutbytet med andra EU-länder inom moms och punktskatter hanteras däremot av CLO respektive ELO, som finns placerade på service- och kontrollenheten. CLO (Central Liaison Office) är ett sambandskontor för informationsutbyte på momsområdet mellan EU:s medlemsstater och ELO (Excise Liaison Office) är motsvarigheten på punktskatteområdet. CLO är bemannat med tre handläggare på heltid (därtill ansvarar ett par personer från andra enheter för några uppgifter som hör till CLO:s ansvarsområde) och ELO med två handläggare på deltid. Service- och kontrollenheten är också ansvariga för framtagning och samordning av simultana revisioner (även inom direkt beskattning) och de multilaterala revisioner som genomförts inom ramen för Fiscalis-programmet.

Handräkningsärendena kompletteras på momsområdet av ett system med elektroniskt tillgänglig information från övriga EU-länder. Informationen bygger på de kvartalsredovisningar som företagen redovisar sina varuförsäljningar till företag i andra EU-länder i. Till hanteringen av kvartalsredovisningarna finns ungefär fem årsarbetskrafter avsatta på periodbeskattningsenheten. De tekniska frågorna kring till exempel verifiering av VAT-nummer och utbytet av uppgifter från kvartalsredovisningarna mellan EU-länderna (VIES och CCN/CSI) är också placerade på periodbeskattningsenheten, där de hanteras av två personer.

Ansvar för att samordna de internationella arbetsuppgifterna har lagts på service- och kontrollenheten. Det handlar både om samordning inom skatteavdelningen, samverkan med andra avdelningar (dvs. framför allt verksamhetsstöдавdelningen), samordning av RSV:s representation i internationella organ, samverkan med Finansdepartementet och samverkan med företrädare för andra länders skatteförvaltningar.

Tanken med att sprida ut arbetsuppgifterna med internationell koppling på flera enheter på RSV var huvudsakligen att de i ökad utsträckning skulle integreras med enheternas övriga uppgifter. De

internationella frågornas speciella karaktär har dock gjort att de i princip uteslutande hanteras av den personal som ansvarade för uppgifterna innan omorganisationen och som följt med till de nya enheterna. Istället för att minska sårbarheten genom att lägga ut arbetsuppgifterna på flera större enheter, har alltså uppsplittringen av det internationella området lett till ökad sårbarhet. Det är idag bara en eller ett fåtal personer på respektive enhet som har erfarenhet och kompetens av de frågor som behandlas inom det internationella området. Detta problem är uppmärksammat och det pågår idag ett arbete med att säkerställa att alla arbetsuppgifter kan utföras av minst två personer.

3 Mervärdesskattekontrollen vid handel mellan EU-länder

3.1 Den inre marknaden

Skattemyndigheterna är beskattningsmyndighet för moms när det gäller försäljning eller annan omsättning inom landet samt vid import av tjänster. Tullverket är beskattningsmyndighet angående importmoms för varor från tredje land. Export är inte momsbelagd, utan normalt erläggs momsen vid importen. I samband med införandet av den inre marknaden inom EU har ytterligare en variant av utrikeshandel införts, gemenskapsintern handel. Man skiljer idag mellan gemenskapsintern handel, dvs. handel mellan två EU-länder, och import och export, som betecknar handeln med tredje land, dvs. handel med ett land utanför EU. Beträffande den gemenskapsinterna handeln är skattemyndigheterna beskattningsmyndighet för moms.

Den inre marknaden innebär i princip fri rörlighet av personer, varor, tjänster och kapital. Införandet av den inre marknaden innebär att gränskontrollerna och gränsformaliteter avskaffades den 1 januari 1993 i fråga om varuhandeln mellan medlemsländerna. Detta har också inneburit konsekvenser för bl.a. mervärdesbeskattningen vid förvärv av varor.

EG-kommissionen föreslog 1987 att beskattningen vid import skulle slopas i samband med att den inre marknaden genomfördes. All beskattning vid gränsöverskridande handel inom EG skulle istället ske i ursprungslandet enligt den s.k. ursprungsprincipen. Vid försäljning till ett annat EG-land skulle således skatt tas ut i exportlandet och ingen beskattningsåtgärd skulle vidtas i importlandet. Hela gemenskapen skulle således uppfattas som en enda hemmamarknad.

Ett problem med kommissionens förslag var att skatteinkomsterna helt eller delvis skulle stanna i exportlandet. För att eliminera detta föreslog kommissionen att ett clearingförfarande (Clearing House System, CHS) skulle införas så att varje

medlemsland skulle få de skatteintäkter som var hänförliga till konsumtionen i det egna landet.

EG-länderna har emellertid ännu inte kunnat nå enighet om utformningen av ett system för mervärdesbeskattning i enlighet med kommissionens förslag. En särskild övergångsordning för perioden 1993-96 infördes därför. Perioden har därefter successivt förlängts, och ett definitivt system med ursprungsbeskattning förutsätter ett enhälligt beslut av Ministerrådet. Till dess ett sådant beslut fattats består alltså övergångsordningen. Inget talar för närvarande för att en övergång till ursprungsprincipen kommer att genomföras inom överskådlig tid.

Övergångsordningen

EG:s ministerråd beslutade 1991 om de nya regler som skulle gälla från 1993. Reglerna om övergångsordningen bygger på destinationsprincipen. När en skattskyldig säljare i ett EU-land säljer varor till en skattskyldig köpare i ett annat EU-land ska någon mervärdesskatt inte påföras. Säljaren har avdragsrätt för mervärdesskatten på sina inköp. För att varorna ska få levereras utan mervärdesskatt krävs att köparen är skattskyldig, dvs. är registrerad till mervärdesskatt i sitt hemland. Säljaren måste därför ha uppgift om köparens registreringsnummer och kunna kontrollera detta.

För köparen gäller att förvärvet ska beskattas i hans hemland. Köparen ska i sin ordinarie momsdeklaration till beskattning redovisa alla skattepliktiga förvärv från andra EU-länder. Köparen får samtidigt i sin momsdeklaration göra avdrag för skatten på förvärven till den del avdragsrätt föreligger. I den mån full avdragsrätt föreligger kommer således ett förvärv av varor från ett annat EU-land inte att medföra någon betalningsskyldighet till det egna landet.

Privatpersoner och andra som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt får förvärva varor i valfritt land, och till där gällande skattesatser. Någon moms ska inte påföras i köparens hemland när varan förs dit. I dessa fall betalar alltså säljaren moms i sitt hemland.

Vissa särregler ska dock gälla för verksamhet i större postorderföretag eller företag som annars ägnar sig åt s.k. distansförsäljning över gränserna. Särreglerna gäller företag med viss minsta årsom-

sättning (320 000 kr i Sverige). Dessa större postorderföretag ska ta ut konsumtionslandets mervärdesskatt. Säljaren ska då registrera sig och redovisa moms i köparens hemland. Det blir alltså inte möjligt att i större skala bedriva postorderförsäljning från ett land med låg mervärdesskatt och utnyttja den låga skatten i konkurrens-syfte.

Beskattningsmyndighet vid gemenskapsintern handel

Införandet av den inre marknaden medförde att tullformalitetserna upphörde beträffande gränsöverskridande varuhandel inom EU. Därmed upphörde Tullverkets gränskontroll inom EU. Den moms kontroll som tidigare legat på Tullverket fick skatteförvaltningen därigenom lov att ta över. Detta innebar inte bara att kontrollen flyttades över från en förvaltning till en annan, utan det innebar samtidigt att den fysiska kontrollen ersattes av en redovisningskontroll. Ska man kunna upprätthålla en redovisningskontroll behövs något slags underlag. Därför infördes en uppgiftsskyldighet vid gränsöverskridande varuhandel inom EU. Uppgiftsskyldigheten fullgörs genom inlämnande av kvartalsredovisning, KVR.

1995 blev Sverige medlem i EU, och blev därför in i detta system.

3.2 Kvartalsredovisningar och VIES

3.2.1 Kontrollsystemets uppbyggnad

Destinationsprincipen kontra ursprungsprincipen

Mervärdesbeskattningen inom EU sker alltså huvudsakligen utifrån den s.k. destinationsprincipen, vilket innebär att de varor som säljs från en säljare i ett EU-land till en köpare i ett annat EU-land ska beskattas i köparens hemland. Det medför att man får ett flöde av obeskattade varor över nationsgränserna. Detta kan sägas vara grunden till det kontrollproblem som har uppstått. Det leder också till ett stort behov av utbyte av information mellan länderna. Skatteförvaltningen i säljarens hemland behöver en bekräftelse på att varuförsäljningen verkligen har skett till en momsregistrerad köpare i ett annat EU-land, så att den ska vara momsbefriad för säljaren. Skatteförvaltningen i köparens hemland behöver på mot-

svarande sätt få information om att köparen har gjort förvärv från en säljare i ett annat EU-land, så att man kan kontrollera att köparen redovisar moms.

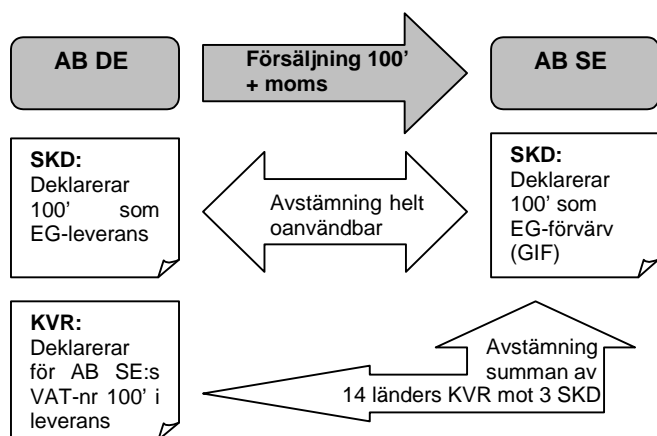
Man kan då fråga sig om problemet skulle lösas om man övergick till den s.k. ursprungsprincipen, precis som det var tänkt från början. Då skulle alltså moms tas ut i säljarens hemland. Det skulle innebära att flödet över nationsgränserna utgjordes av beskattade varor. Så långt kan det alltså tyckas eliminera många av de problem som moms står inför idag, och minska behovet av informationsutbyte mellan skatteförvaltningarna (momsen tas ju ut innan varan lämnar säljarens hemland). Det ger dock samtidigt upphov till andra problem och ett annat informationsbehov. Om köparen är en momsregistrerad näringsidkare så har den avdragsrätt för den moms som säljaren har erlagt. Det innebär att moms betalad i säljarens hemland och dras av i köparens hemland. Det skapar alltså behov av någon form av kvittningssystem mellan länderna. Det ger också upphov till kontrollproblem för skatteförvaltningen i köparens hemland. Den måste kunna kontrollera att fakturan som köparen vill dra av moms på är korrekt, och helst även att säljaren har erlagt motsvarande moms i sitt hemland.

Behovet av en KVR

I skattedeklarationen (SKD), som i Sverige lämnas in månadsvis (årsvis för vissa små företag) deklarerar summan av företagets alla försäljningar till andra EU-länder som EG-leveranser. På motsvarande sätt deklarerar köparen summan av alla företagets inköp från andra EU-länder som EG-förvärv (gemenskapsinterna förvärv, GIF). Det blir alltså inte möjligt att stämma av skattedeklarationerna för olika företag mot varandra. Man vet ju inte vilka företag inköpen respektive försäljningarna avser och inte heller vilket/vilka länder de avser. Den enda avstämning som teoretiskt skulle vara möjlig är en aggregerad avstämning för hela EU, där man alltså stämmer av summan av alla företags EG-förvärv mot summan av alla företags EG-leveranser. Troligtvis skulle man vid en sådan avstämning finna att det blir en stor differens. Avstämningen ger dock ingen ledning för var differensen har uppstått, dvs. vilka företag (av alla företag i 15 länder) som har deklarerat något fel.

Därför har man tillskapat kvartalsredovisningen (KVR). I den redovisar företagen alla EG-leveranser. Varje företag de har sålt några varor till anges med VAT-nummer (momsregistreringsnummer för gemenskapsintern handel¹) och total försäljningssumma. Därigenom blir det möjligt att för alla andra 14 EU-länders företag summera alla försäljningar som har skett till ett visst företag i Sverige. Denna summa kan stämmas av mot summan av det företagets redovisade EG-förvärv för de tre skattedeclarationer som motsvarar kvartalsredovisningen. Vid misstämning kan man få specifikationer på företagsnivå från övriga EU-länder.

Figur 1: Avstämning mellan skattedeclarationer respektive mellan skattedeclaration och kvartalsredovisning.



VIES (VAT Information Exchange System)

För att på ett enkelt och effektivt sätt kunna stämma av uppgifter om EG-förvärv i skattedeclarationerna mot uppgifter om EG-leveranser i kvartalsredovisningar i de övriga länderna krävs ett datoriserat system där ländernas databaser kopplas samman. Man har därför tillskapat VIES (VAT Information Exchange System). Det

¹ I Sverige består VAT-numret av det svenska momsregistreringsnumret med tillägg av landskod (SE) och verksamhetsnummer (vanligtvis 01). I en del andra länder kan dock VAT-numret och det nationella momsregistreringsnumret vara två helt olika registreringsnummer

är ett kommunikationssystem som kommunicerar med databaser hos skatteförvaltningarna i respektive medlemsland.

Databaserna i respektive land ska innehålla två register; ett register över de i landet inlämnade kvartalsredovisningarna och ett register över alla momsredovisningsskyldiga i landet, dvs. ett VAT-nummer register. VAT-nummer registren kommer även inom kort att göras tillgängliga för företagens VAT-nummer verifiering via kommissionens hemsida.

Man kan hämta uppgifter från de andra ländernas kvartalsredovisningar från tre nivåer:

Nivå 1: För respektive EU-land anges summan av försäljningarna till respektive företag i Sverige. Dessa uppgifter levereras via VIES automatiskt från respektive EU-land till Sverige ett visst datum. Då lägger vi alltså in uppgifterna i vår egen databas, vilket gör att uppgifterna kan användas för utsökningar med hjälp av t.ex. PUMA. Denna nivå kan man använda för att göra utsökningar av vilka företag som har differenser. Det kan dock ej användas för att se var felen är.

Nivå 2: På den andra nivån anges summan av försäljningarna från respektive företag i respektive EU-land till respektive företag i Sverige. Vi hämtar uppgifterna on-line via VIES direkt från de 14 andra ländernas databaser. Det går i regel snabbt att hämta uppgifter om ett specifikt företag. Det tar ofta 10-15 sekunder, ibland något längre tid beroende på hur många länder uppgifter måste hämtas från och hur många företag de avser. Som längst kan det ta upp till ett dygn, eftersom vissa länder samlar in beställningarna och sedan verkställer dem t ex under natten. Vi kan ej göra utsökningar på denna nivå, eftersom informationen ligger i de andra ländernas databaser. Vi kan bara hämta uppgifter för de företag vi har angett. Det kommer dock inom kort att införas vissa nya ut-sökningsmöjligheter, där man exempelvis får möjlighet att få fram uppgifter om vilka svenska företag ett visst företag i ett annat EU-land har sålt varor till.

Nivå 3: Räcker inte de uppgifter som man kan hämta genom nivå ett och två återstår handräckning. Vi kan då inte inhämta erforderliga uppgifter genom VIES, utan får skicka en begäran till det andra landets skatteförvaltning om att de manuellt ska ta fram de uppgifter vi behöver. Genom handräckningsförfarandet kan man ställa

mer komplexa frågor och ibland till och med få närvara vid en utredning i utlandet. Det är dock ett mer långdraget förfarande, där det oftast tar mellan en och sex månader innan svaret inkommer. Hur handräckningsförfarandet går till beskrivs i kapitlet om informationsutbytet med skatteförvaltningar i andra länder (kapitel 7).

Sambandskontor - CLO

I Rådetsförordning (EEG) nr 218/92 föreskrivs att varje medlemsland ska inrätta ett sambandskontor, Central Liaison Office (CLO), som ska svara för samordningen av informationsutbytet och VIES-systemet. Det finns inga närmare krav i lagstiftningen om hur CLO-funktionen ska vara uppbyggd, men 1993 enades kommissionen och medlemsstaterna om en rad riktlinjer rörande deras viktigaste funktioner och mål. De ska i första hand fungera som den naturliga kommunikationskanalen mellan behöriga myndigheter (dvs. myndigheter som får utbyta beskattningsuppgifter med andra länder), hantera flödet av samarbete och bistånd mellan medlemsstaterna, övervaka kvaliteten och relevansen när det gäller förfrågningar om bistånd och svaren på dessa och kontrollera iakttagandet av tidsfrister. CLO ska kort sagt fungera som en kontaktpunkt genom vilken andra medlemsstater kan vara säkra på att få effektivt och snabbt bistånd avseende alla frågor rörande moms-kontroll och samarbete.

CLO-funktionerna i EU-länderna är av mycket skiftande storlek. Den irländska CLO omfattar ca 90 personer och den holländska 40 personer, medan den danska endast omfattar tre personer. I Sverige är CLO organisatoriskt placerat på RSV. CLO är på RSV bemannat med 3 personer. Därutöver har uppgifter som ligger under CLO:s ansvarsområde lagts ut på ytterligare ett par personer på andra enheter inom RSV.

Att jämföra personella resurser mellan länderna är dock egentligen ointressant eftersom arbetsuppgifterna är helt olika och arbetsfördelningen mellan CLO och den övriga förvaltningen skiljer sig åt mellan länderna. En anledning till att CLO i Sverige fungerat trots små resurser är inrättandet och nyttjandet av ett kontaktpersonnät i regionerna. I kontaktpersonernas uppdrag ingår sådant som i många andra länder sköts centralt inom CLO.

3.2.2 Den praktiska hanteringen av KVR och uppgifter från VIES

Tider för lämnande av KVR och överföring av uppgifter m.m.

I kvartalsredovisningarna redovisas EG-leveranser för en tremånadersperiod. Före Sveriges EU-medlemskap redovisades moms i momsdeklarationer varannan månad. Ett bibehållande av en redovisningsperiod på två kalendermånader för moms skulle ha försvårat avstämnings- och kontrollmöjligheterna mellan momsdeklarationer och kvartalsredovisningar. Redovisningsperioden för moms i Sverige har bland annat därför ändrats till en månad. Företag med en omsättning understigande en miljon kronor per år kan dock redovisa momsen årsvis, antingen i en skattedeclaration eller i inkomstdeklarationen.

Kvartalsredovisningar för januari-mars ska i Sverige lämnas senast 5 maj, beroende på företagets storlek. Först den 5 juni (dvs. 65 dagar efter utgången av kvartalet) förs uppgifterna över till de andra länderna. Man håller på att implementera ett system där uppgifterna ska göras tillgängliga för andra länder så snart de har kommit in. Eftersom länderna tillämpar olika datum för företagens uppgiftslämnande innebär detta att uppgifterna kommer att överföras i omgångar.

Man diskuterar också en övergång till enmånaders redovisning istället för kvartalsvis. För Sverige, som har enmånaders redovisning för skattedeclarationer, skulle detta medföra en stor fördel, i och med att "kvartalsredovisningen" skulle kunna finnas tillgängliga vid den ordinarie moms kontrollen. Eftersom företagen ändå måste lämna in uppgifter om momsen varje månad skulle den extra arbetsbördan på företagen inte heller bli särskilt stor. En del länder har dock två- eller tremånaders momsredovisning. För dessa är vinsterna inte lika stora som för Sverige, samtidigt som deras företag utsätts för en kraftigt ökad uppgiftsskyldighet. Det är oklart om det kommer att bli någon förändring. Det är dock inget som hindrar Sverige från att övergå till enmånadersredovisning, även om inte övriga EU-länder gör det. Huvudsaken är att vi sammanställer uppgifterna till övriga länder kvartalsvis. Vinsten av det är dock inte lika stor som vinsten skulle bli om alla EU-länder tar in uppgifter månadsvis.

RSV:s operativa arbete med kvartalsredovisningar

Förvaltningen av områdena kvartalsredovisningar och VIES utgör en del av det CLO-arbete som är lagstadgat genom rådsförordningen. Skyldigheten att lämna kvartalsredovisning och att uppgifterna i dessa görs tillgängliga för övriga medlemsländer är en väsentlig del av momsbeskattningen av den gemenskapsinterna handeln. Det åligger medlemsländerna, främst genom rådets förordning, att se till att dessa uppgifter är så fullständiga och riktiga som möjligt.

Mellan 15 000 och 16 000 kvartalsredovisningar lämnas varje kvartal och varje kvartalsredovisning innehåller i genomsnitt ca 10 uppgiftsrader (från 1 till drygt 1 200 rader). Merparten av uppgifterna inkommer på blanketter och registreringen sker genom scanning och maskinell tolkning vid ICR-centralen i Vänersborg.

I princip ska allt operativt arbete med administration och kontroll av momsen hanteras av skattemyndigheterna. I det avseendet utgör dock hanteringen av kvartalsredovisningar ett undantag. All operativ verksamhet avseende kvartalsredovisningar bedrivs idag av RSV, som registrerar in kvartalsredovisningar, gör rättelser, uppdateringar, formella kontroller etc. Dessa arbetsuppgifter är bemannade med en handläggare och fyra assistenter. Innan Sveriges inträde i EU beräknade man att grundhanteringen av kvartalsredovisningar skulle ta i anspråk sju årsarbetskrafter och kontrollen av kvartalsredovisningar från svenska företag ytterligare 32 årsarbetskrafter.² Den låga bemanningen medför att det endast finns tid för grundhantering. Således finns inte resurser för fördjupad kontroll eller för att vidta åtgärder mot dem som inte fullgör sin uppgiftsskyldighet.

I den grundhantering av kvartalsredovisningar som genomförs på RSV ingår en maskinell kontroll av VAT-numrens formella status. De som lämnat kvartalsredovisningar med formellt oriktigt VAT-nummer får en maskinell förfrågan. Vid den formella kontrollen kontrolleras dock bara att uppgivna VAT-nummer följer den struktur som VAT-numren i det aktuella landet har, och inte huruvida det verkligen finns ett företag med detta VAT-nummer. Om det angivna VAT-numret i en kvartalsredovisning är felaktigt eller avser ett företag som t.ex. inte varit momsregistrerat under den aktuella perioden, inkommer ett s.k. OMCTL-meddelande om detta från det andra EU-landet. Det dröjer dock några

² Riksskatteverket: Mervärdesbeskattningen i ett EG-perspektiv. RSV Rapport 1993:8

månader från det att kvartalsredovisningen har inlämnats. När OMCTL-meddelandena kommer in från övriga EU-länder skickas en maskinell förfrågan även avseende detta. Förfrågningarna följs dock i regel inte upp, vilket innebär att kvartalsredovisningar med felaktiga VAT-nummer ligger kvar i registret.

I kvartalsredovisningssystemet saknas än så länge rutin för påförande av förseningsavgift. Trots att det finns lagstöd för att påföra förseningsavgifter i de fall då kvartalsredovisningen inkommer för sent eller inte inkommer alls, så kan man alltså i praktiken inte göra detta. Man har därigenom inte något effektivt påtryckningsmedel för att begära in kvartalsredovisningar. Eftersom kvartalsredovisningarna inte heller medför någon beskattningsekvens för företaget, är det många företag som slarvar med att lämna in dem. I Stockholmsregionen var det första kvartalet i år 923 företag (21 %) av de som borde ha lämnat kvartalsredovisning (de hade enligt skattedeklarationen sålt eller överfört varor till annat EU-land), som inte gjorde det. Det är inte bara små företag som underlåter att lämna kvartalsredovisning. 37 av företagen hade enligt skattedeklarationerna EG-leveranser överstigande 10 miljoner kronor. För det största företaget uppgick EG-leveranserna till nästan 1,5 miljarder kronor.

Den moms kontroll som sker med stöd av uppgifter i svenska och utländska kvartalsredovisningar sker ute på skattemyndigheterna, oftast integrerad med övrig moms kontroll. Om kontrollen resulterar i att kvartalsredovisningen ska korrigeras måste detta dock meddelas RSV, för kvartalsredovisningssystemet är utformat så att rättelser, uppdateringar mm endast kan utföras från RSV.

Överflyttning av kvartalsredovisningshanteringen till skattemyndigheterna

Skattemyndigheten hanterar skattedeklarationen och dess innehåll, bl.a. deklara tionsuppgiften avseende EG-leveranser. RSV hanterar idag kvartalsredovisningar avseende samma uppgifter. Kvartalsredovisningen bör enligt en genomförd studie³ hanteras i ett sammanhang med skattedeklarationen. Då uppnås en samordnad registerföring, samordnad kontroll, en kontaktyta för den skatt-

³ Se Ut flyttning av KVR/Periodisk sammanställning, Förstudie 2000-02-18, Förstudie avseende nya system för KVR och VIES 2000-02-29 och MIMA-direktiv

skyldige samt större kompetens inom skattemyndigheten avseende EG-handel.

Totalt har i Sverige 24 396 företag redovisat något belopp över 0 kr som omsättning eller överföring av varor till annat EG-land eller som trepartsförvärv av varor från annat EG-land i skattedeklarationen någon gång under jan-okt 1999. Antalet företag per region varierar från 550 (Östersund) till 6 518 (Stockholm). Nio kontor hade färre än 10 sådana företag, trettio kontor hade mindre än 50 företag och 61 kontor hade mindre än 100 företag. Samtidigt hade 75 kontor mer än 100 sådana företag, 29 kontor hade mer än 200 företag och 16 kontor mer än 400 företag. De stora skillnaderna i företagssammansättning mellan skattekontoren och regionerna medför ett behov av flexibla lösningar vid en eventuell överföring av kvartalsredovisningshanteringen till skattemyndigheterna. I regel bör kvartalsredovisningarna enligt studien hanteras ute på respektive skattekontor, men om ett kontor har få företag med EG-handel måste det vara möjligt att handlägga skattedeklarationen och kvartalsredovisningen på ett annat kontor eller på regionnivå.

Studierna utmynnar alltså i förslaget att hanteringen av kvartalsredovisningarna flyttas från RSV till skattemyndigheterna för att i framtiden ske samordnat med övrig momsbeskattning. För att det ska vara möjligt måste dock IT-stödet vidareutvecklas, eftersom befintliga rutiner i IT-stödet för kvartalsredovisningar är utvecklade med förutsättningen att all hanterig sker centralt på ett ställe.

Man har presenterat ett utkast till direktiv för att utveckla ett nytt IT-system, MIMA. Utvecklingen av MIMA har på grund av prioriteringar mellan olika systemutvecklingsprojekt beslutats att senareläggas. Överflyttningen av hanteringen från RSV till skattemyndigheterna har därför också skjutits på framtiden. Utvecklingen av ett nytt IT-stöd är för närvarande föremål för prövning i det s.k. prioriteringsrådet.

3.2.3 Möjligheter till avstämningar och kontroller

Systemet med kvartalsredovisningar inom EU möjliggör en hel del avstämningar, som kan användas för att förbättra momskontrollen. Sådana avstämningar har inom skattemyndigheterna utförts i ganska liten omfattning, så kunskapen om kontrollens effektivitet är begränsad. Skattemyndigheten i Stockholm har dock under 1999

och 2000 utfört två ganska omfattande kontrollprojekt⁴, där man gjort avstämningar mellan skattedeklarationer och kvartalsredovisningar. Slutsatserna i det här avsnittet bygger i stor utsträckning på erfarenheterna utifrån dessa kontrollprojekt.

Differenser mellan SKD och egna lämnade KVR

I skattedeklarationen redovisar företagen för respektive månad varuförsäljningar till momsregistrerade företag i andra EU-länder på rad 23 (Omsättning av varor till annat EG-land) och varuöverföringar till egen verksamhet i annat EU-land på rad 24 (Överföring av varor till annat EG-land). Motsvarande uppgifter redovisas kvartalsvis i kvartalsredovisningen som varuleveranser. Summan av varuleveranserna i en kvartalsredovisning ska alltså överensstämma med summan av beloppen på rad 23 och 24 i skattedeklarationerna för kvartalets tre månader. Uppkommer det en differens är det antingen något fel redovisat i skattedeklarationen eller i kvartalsredovisningen.

Genom att stämma av dessa uppgifter mot varandra kan man alltså jämföra uppgifter som en och samma skattskyldig har lämnat vid olika tillfällen. Uppgifter från de svenska företagens kvartalsredovisningar används huvudsakligen i momskontrollen i andra EU-länder. Enligt Rådsförordningen är medlemsstaterna skyldiga att tillse att databasen över uppgifter ur kvartalsredovisningar hålls aktuell, komplett och korrekt. Genom den här kontrollen av kvartalsredovisningarna kan registerkvaliteten förbättras.

Avstämningen kan även användas för att upptäcka fall av "fiktiv utförelse". Vid försäljningar i Sverige måste man redovisa moms på försäljningen, men om försäljningen sker till ett momsregistrerat företag i ett annat EU-land är den hos säljaren momsbefriad (köparen ska istället förvärvsbeskattas för inköpet). För att slippa redovisa moms på en försäljning kan man alltså ange den som en EG-leverans. Om man i skattedeklarationen har angett försäljningen som en EG-leverans, men inte redovisat den i kvartalsredovisningen uppstår det alltså en differens. För att undvika att det uppstår differenser kan man ta med försäljningen på kvartalsredovisningen, men ange ett påhittat VAT-nummer eller felaktigt ange ett annat företags befintliga VAT-nummer. Då upp-

⁴ Skattemyndigheten i Stockholm avdelning Region: Rapport projekt EG-moms, 1999-09-17 och Skattemyndigheten i Stockholm: EG-moms projekt, 1999-09-01 – 2000-06-30

täcks dock felet genom att man får ett meddelande från det andra landets skatteförvaltning om VAT-numret inte är korrekt, eller genom att det uppstår en differens vid avstämning mot den angivna köparens momsdeklaration.

Vid en avstämning mellan EG-leveranser i företagets egna skattedeclarationer och kvartalsredovisning upptäcker man att det är väldigt mycket differenser. För att få en uppfattning om andelen differenser har vi gjort en avstämning mellan skattedeclarationerna och kvartalsredovisningarna för företagen i Stockholmsregionen avseende första kvartalet 2001. Det finns inget som tyder på att företag i andra regioner skulle vara mer noggranna med sina redovisningar eller att felet är extra stora det kvartalet, utan det torde ungefärligen återspegla den verkliga felprocenten. Det är många företag som inte alls lämnar kvartalsredovisning och en del som inte redovisar genomförda EG-leveranser i skattedeclarationen. Av de företag som har redovisat EG-leveranser i skattedeclarationen, och som alltså borde ha lämnat kvartalsredovisning var det 21 % som underlät att göra det. Av de som lämnat kvartalsredovisning var det 4 % som trots det inte redovisat några EG-leveranser i skattedeclarationen.

Ungefär 3 500 företag har redovisat EG-leveranser i skattedeclarationen och lämnat kvartalsredovisning. Bland dessa var det någon form av differens för 45 % av företagen, vilket innebär att 55 % av företagen hade redovisat samma belopp i båda deklARATIONERNA. Ungefär hälften av företagen med differenser har ganska små differenser. 24 % har differenser överstigande 50 000 kr, och hela 16 % av företagen har differenser som överstiger 1 miljon kronor.

Tabell 2: Differenser mellan SKD och egna lämnade KVR för företag i Stockholmsregionen under första kvartalet år 2001

Redovisning	Antal företag	Andel i procent
Redovisar EG-leveranser i SKD	4 390	
Lämnar ej KVR, trots att EG-leveranser redovisats i SKD	923	21,0 %
Lämnar KVR	3 617	
Redovisar ej EG-leveranser i SKD trots att KVR lämnats	150	4,1 %
Redovisar EG-leveranser i SKD och lämnar KVR	3 467	
Ingen differens mellan SKD och KVR	1 915	55,2 %
Differens finns mellan SKD och KVR	1 552	44,8 %
Differens > 50 000 kr	819	23,5 %
Differens > 100 000 kr	754	21,7 %
Differens > 1 miljon kr	577	16,5 %

Källa: Avstämningsrapport i PUMA.

Delvis beror differenserna på att uppgifterna i kvartalsredovisningarna och skattedeclarationerna kommer från olika delar av redovisningen. Uppgifterna till skattedeclarationen hämtas från den vanliga affärsredovisningen, medan uppgifterna till kvartalsredovisningen i regel hämtas från den sidoordnade redovisningen (kundreskontra). I affärsredovisningen finns ju inga uppgifter om kunder och VAT-nummer. Många företag har dålig internkontroll och bristande rutiner som gör att det blir differensen mellan de olika delarna av redovisningssystemet. Många stora företag har dock förbättrat sina rutiner och har därigenom inte längre så mycket fel. För stora företag kan det dock vara väldigt arbetskrävande (och ibland omöjligt) att utreda orsaken till dessa differenser.

I båda Stockholms kontrollprojekt kommer man fram till att den största delen av felen hänförs till missförstånd och okunskap. Okunskapen är både materiell och redovisningsmässig. En del har också redovisat på fel rad i deklARATIONEN.

Tabell 3: Orsaker till differenser mellan företagens egna skattedeclarationer och kvartalsredovisning.

Orsak till differens	Första projektet	Andra projektet
Bristande kunskap	26 %	33 %
Administrativ orsak (omorganisation, personalbyte, nytt/föråldrat datasystem)	16 %	17 %
Fyllt i fel siffror	15 %	13 %
Fyllt i fel rad	14 %	11 %
Utan skäl	10 %	10 %
Periodiseringsfel	8 %	7 %
Slarv av de skattskyldiga	6 %	
Registreringsfel hos SKM	5 %	

Källa: Skattemyndigheten i Stockholms rapporter: Rapport projekt EG-moms 1999-09-17 och EG-moms projekt 1999-09-01 – 2000-06-30.

Anm.: Siffrorna grundar sig på 207 förfrågningar i den första studien och 271 förfrågningar i den andra studien.

Differenser mellan SKD och KVR från företag i andra EG-länder

Det svenska företaget redovisar sina gemenskapsinterna förvärv (GIF) på rad 25 i sin skattedeclaration (förvärv av varor från annat EG-land) och förvärvsmomsen på dessa redovisas på rad 35 (Utg. Moms på varuförvärv från annat EG-land). Företagen i övriga 14 EU-länder redovisar sina varuförsäljningar till det svenska företaget på sina kvartalsredovisningar, med angivande av det svenska företags VAT-nummer.

Vi får automatiskt (nivå ett i VIES) uppgifter om summan av alla försäljningar från respektive EU-land till ett visst svenskt företag. Dessa uppgifter är sökbara i PUMA. Där kan man alltså göra avstämningar mellan summan av alla 14 andra EU-länders försäljningar till ett visst svenskt företag ett kvartal och summan av det företags gemenskapsinterna förvärv enligt skattedeclarationerna för kvartalets tre kalendermånader. För att se var en eventuell differens har uppstått måste man ställa en nivå två-fråga i VIES avseende det svenska företaget. Då får man uppgifter om försäljningarna från respektive företag i de övriga EU-länderna till det svenska företaget.

Här får man alltså möjlighet att göra en avstämning mellan de uppgifter som ett svenskt företag har lämnat i sin skattedeclaration och motsvarande uppgifter som lämnas av företag i andra EU-länder. Om det svenska företaget har redovisat lägre värde på sina varuförvärv än vad som framgår av kvartalsredovisningarna från utlandet kan det vara ett tecken på svart försäljning. Det kan dock också vara ett tecken på en "fiktiv utförsel", där företaget i det andra landet på felaktig grund har använt ett svenskt VAT-nummer för att slippa betala moms på en inhemsk försäljning. Finns det misstankar om detta bör man meddela skatteförvaltningen i det andra landet. På motsvarande sätt hoppas vi bli meddelade av någon utländsk skatteförvaltning om en svensk säljare låtsas sälja varor till ett annat EU-land genom att uppge VAT-numret på ett företag som det i verkligheten inte har skett någon försäljning till.

Även vid det här slaget av avstämning finner man väldigt många differenser. Av de företag som finns med på kvartalsredovisningarna från företag i andra EG-länder är det i Stockholmsregionen första kvartalet år 2001 23 % som inte redovisar några gemenskapsinterna förvärv i skattedeclarationen. I avstämningen har vi då redan räknat bort företag som redovisar moms i inkomst-

deklarationen eller per kalenderår i skattedeklarationen. Av de företag som redovisar gemenskapsinterna förvärv i skattedeklarationen någon månad under kvartalet saknas helt kvartalsredovisning för 13 %.

Ungefär 7 000 företag har redovisat gemenskapsinterna förvärv i skattedeklarationen och finns med på kvartalsredovisningar från företag i andra länder. För samtliga av dessa företag finns det någon form av differens mellan uppgifterna i de olika deklarationerna. För 54 % av företagen överstiger differensen 50 000 kr och för 16 % överstiger den 1 miljon kronor.

Tabell 4: Differenser mellan SKD och KVR från företag i andra EG-länder, för företag i Stockholmsregionen under första kvartalet år 2001

Redovisning	Antal företag	Andel i procent
Redovisar GIF i SKD	8 073	
KVR saknas, men GIF har redovisats i SKD	1 077	13,3 %
KVR från andra EG-länder finns	9 127	
Redovisar ej GIF i SKD trots att KVR finns	2 131	23,3 %
Redovisar GIF i SKD och KVR finns	6 996	
Ingen differens mellan SKD och KVR	0	0 %
Differens finns mellan SKD och KVR	6 996	100,0 %
Differens > 50 000 kr	3 840	54,4 %
Differens > 100 000 kr	3 082	44,3 %
Differens > 1 miljon kr	1 089	15,5 %

Källa: Avstämningar i PUMA.

Det går i princip inte att få 0 kr i differens, med anledning av valutakursskillnader, olika periodiseringar m.m. Det finns dock även andra naturliga förklaringar till uppkomna differenser. Vid försäljning till ett företag i en koncern är det vanligt att fel VAT-nummer anges på kvartalsredovisningen. Ibland kan t.ex. koncernmoderns VAT-nummer användas, trots att försäljningen egentligen har skett till ett dotterföretag i koncernen. Andra gånger har två företag fusionerats, men leverantörerna fortsätter att ange det gamla VAT-numret på fakturorna, och därmed även i kvartalsredovisningarna. Ibland kan också beloppen vid redovisningen misstämman, genom att den utländska leverantören t.ex. har

inkluderat en tjänst i beloppet för varuförsäljningen i kvartalsredovisningen.

Det är också vanligt att de svenska köparna inte förstätt att de ska förvärvsbeskattas för inköpen från företag i andra EU-länder. Oftast leder inte rättelserna till någon beskattningsekvens, eftersom företagen i regel får avdrag med samma belopp som de ska ta upp till beskattning. Det är bara för företag som inte har full avdragsrätt som det netto blir någon höjning. Det gör det också svårt att motivera de skattskyldiga att utreda uppkomna differenser och lägga ned arbete på att redovisa rätt belopp.

OMCTL-meddelanden

De uppgifter från andra länders kvartalsredovisningar som inkommer via VIES genomgår i Sverige en del grundläggande kontroller, s.k. OMCTL (Operational Message Control) Kontrollerna går ut på att kontrollera att det andra landets försäljningar som redovisats i kvartalsredovisningarna har skett till momsregistrerade företag i Sverige med giltigt VAT-nummer. Man gör fyra slag av kontroller. Vid utfall av någon av kontrollerna går meddelande till det andra landet. Skatteförvaltningen i det landet får då möjlighet att kontrollera om försäljningen verkligen skulle ske momsfritt, eller om det säljande företaget skulle ha betalat moms innan varan lämnade landet. De övriga 14 EU-länderna gör motsvarande kontroller av uppgifterna i de svenska kvartalsredovisningarna, och skickar vid utfall meddelande till Sverige. I följande fyra fall skickas meddelande till det andra landet.

- VAT-numret är fel.
- Företaget är ej momsregistrerat
- Företaget är ej momsregistrerat för den aktuella perioden.
- Företaget är ej momsregistrerat för hela perioden (det har blivit avregistrerat under perioden).

När OMCTL-meddelanden kommer in från övriga EU-länder skickas (från RSV) en maskinell förfrågan till företaget. Det sker dock ingen uppföljning av huruvida företaget besvarar förfrågan eller inte.

Av de 3 617 företag i Stockholmsregionen som lämnade kvartalsredovisning det första kvartalet år 2001 kom det ett eller flera OMCTL-meddelanden på 305 företag, dvs. 8,4 % av företagen. 33

företag (0,3 %) fick på någon rad i sin kvartalsredovisning OMCTL-meddelandet att det angivna företaget ej är momsregistrerat.

I de EG-momsprojekt som skattemyndigheten i Stockholm har genomfört har företag med många OMCTL-meddelanden sökts ut. Erfarenheterna från det första projektet visar att företagen ofta har råkat ange fel VAT-nummer, och de brukar ganska snabbt kunna ta fram det korrekta VAT-numret.

Registreringskontroll

Man kan även göra en del avstämningar mot kvartalsredovisningar för att kontrollera svenska företags momsregistrering. Man kan till exempel söka ut svenska företag som inte är momsregistrerade, men vars VAT-nummer ändå finns angivet på kvartalsredovisning från något företag i ett annat EU-land. Syftet med avstämningen är att utreda om verksamheten medför skattskyldighet, så att företaget ska vara momsregistrerat, eller om VAT-numret har uppgetts felaktigt. De vanligaste förklaringarna har i Stockholms EG-momsprojekt varit att leverantörerna inte uppgett rätt VAT-nummer och att verksamheten övergått till annan juridisk person genom fusion eller överlåtelse.

Små svenska företag får redovisa moms i självdeklarationen på årsbasis, istället för att redovisa den månadsvis i skattedeklarationen. Gränsen för att få redovisa momsen i självdeklarationen går vid en årsomsättning på en miljon kronor. Genom att söka ut svenska företag som redovisar moms i självdeklarationen, men som enligt kvartalsredovisningar från övriga EU-länder har gjort inköp över en miljon kan man hitta företag som borde redovisa moms i särskild skattedeklaration. Avstämningen kan användas för att hitta de bolag/personer som ägnar sig åt karusellhandel eller har för avsikt att undandra moms. De vill synas så lite som möjligt i våra register och försvinner så fort de kan. Bland de som föll ut vid avstämningen hos skattemyndigheten i Stockholm verkar det förekomma en hel del oegentligheter. Ett flertal av bolagen/personerna var redan föremål för utredning. Ett flertal var även försatta i konkurs.

3.2.4 Kontrollens omfattning och potential

EU-kommissionen har i en rapport år 2000 redovisat sin granskning av medlemsländernas moms kontroll.⁵ Det är enligt kommissionens bedömning alldeles uppenbart att kontrollen av den gemenskapsinterna handeln fortfarande behandlas som en underordnad fråga. Mervärdesskattekontrollen inom gemenskapen har inte förändrats nämnvärt trots de nya utmaningar som skapats till följd av den inre marknaden. Mycket få medlemsstater har en tydlig kontrollstrategi som syftar till att den gemenskapsinterna handeln ska underställas samma kontroll som den nationella handeln.

Kommissionen får medhåll i sina slutsatser av momshandläggare i den svenska skatteförvaltningen, vilka bekräftar att moms kontrollen inte har förändrats nämnvärt trots den ökande internationaliseringen och medlemskapet i EU.

Uppgiftslämnandet genom kvartalsredovisningar finns för att möjliggöra kontroll av företagets transaktioner mellan medlemsländerna. Ett omfattande kontrollsystem för handel med varor mellan länderna i EU har tagits fram. Kontrollsystemet används dock idag inte i den omfattning som krävs för att kontrollen av skatteundandragande ska upplevas som effektiv och ge en preventiv effekt på uppgiftslämnandet.

Nyttan av avstämningar mot kvartalsredovisningar

Ett problem vid avstämningar av skattedeklarationer mot företagets egna kvartalsredovisningar eller mot uppgifter från kvartalsredovisningar från andra länder är de stora bristerna i kvalitet i uppgifterna. Det måste ses som ett misslyckande att hela 21 % av de svenska företag som i skattedeklarationen redovisar EG-leveranser underlåter att lämna kvartalsredovisning och att 45 % av de företag som faktiskt lämnar kvartalsredovisning redovisar olika belopp i den respektive i skattedeklarationen.

Kontrollen av svenska företags kvartalsredovisningar leder i dagsläget sällan till någon beskattningsåtgärd i Sverige. Vi skulle dock, i likhet med många andra EU-länder, kunna agera mer offensivt i kontrollen och beskatta den skattskyldige om denne inte visat

⁵ EU-kommissionen: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig

att skattefrihet för försäljningen föreligger. Det skulle även vara ett effektivt påtryckningsmedel för att få korrekta uppgifter redovisade på kvartalsredovisningarna. Kontrollen av svenska kvartalsredovisningar är också viktig för att vi ska uppfylla vårt åtagande gentemot övriga EU-länder. Kvartalsredovisningssystemet syftar till att möjliggöra avstämningar mellan uppgifter om EG-leveranser och gemenskapsinterna förvärv mellan olika EU-länder. Det är därför viktigt att alla länder håller god kvalitet på de uppgifter som andra länder gör avstämningar mot. De svenska företagens kvartalsredovisningar används i urvalssystemen och skattekontrollen i andra länder. Brister kvaliteten i våra uppgifter orsakar vi därmed onödiga utredningar i utlandet.

Det är inte bara uppgifterna i de svenska kvartalsredovisningarna som är av dålig kvalitet. Även uppgifter i skattedeklarationen om förvärv från andra EU-länder och försäljningar till andra EU-länder kan saknas eller vara felaktigt ifyllda. Det finns också mer eller mindre stora brister i kvaliteten hos kvartalsredovisningar från övriga EU-länder. Som exempel kan nämnas att 23 % av de svenska företag som finns med på kvartalsredovisningar från företag i andra EU-länder inte redovisar några gemenskapsinterna förvärv i skattedeklarationen. Till följd av valutakursdifferenser, olika periodiseringar m.m. är det inte förvånande att det för samtliga företag uppstår differenser mellan de gemenskapsinterna förvärv som de redovisat i skattedeklarationen och de uppgifter som utländska företag har lämnat i kvartalsredovisningar. Även om man sorterar bort differenser understigande 50 000 kr återstår dock 54 % av företagen, och 16 % av företagen har differenser över 1 miljon kronor. Det tyder på stora brister i uppgiftskvaliteten och gör uppgifterna svåra att använda i kontrollen.

Ett betydande problem vid granskningen utifrån uppgifter i kvartalsredovisningarna är att de intressanta kontrollobjekten döljs i den stora mängden differenser. Vid avstämningar mellan skattedeklarationer och kvartalsredovisningar faller oftast ett antal företag ut som misstänks vara inblandade i olika former av skattebedrägerier. Det gäller dock att hitta metoder för att urskilja dessa från alla andra företag som faller ut vid avstämningarna.

Granskningar av den gemenskapsinterna handeln leder i regel inte till någon nettoändring (man medges avdrag för samma belopp som man ska beskattas för). Det är bara för företag som inte har full avdragsrätt som det netto blir någon höjning. Uppgifterna i kvartalsredovisningarna och via VIES är dock även användbara för

att fånga upp bedrägerier, men då är problemet att skattemyndigheten får uppgifterna så sent, så antingen har bedrägerierna redan upptäckts (via t.ex. uppgifter från finanspolisen) eller också är det för sent för att få in några pengar. Då vore en övergång till en månads-kvartalsredovisning bra, eftersom man kan göra utredningarna närmare affärshändelsen och därmed ligga närmare pengarna.

Även om avstämningarna inte alltid ger så mycket i skatthöjningar, kan själva förekomsten av denna kontroll ha en betydelsefull preventiv effekt. Det faktum att vi har detta kontrollredskap gör det svårare att begå momsbedrägerier och momsfusk. Det upplevs också som ett väldigt viktigt redskap, för att kunna användas tillsammans med annan kontrollinformation i samband med utredningar. Genom att väga in flera olika parametrar i kontrollurvalet ökar möjligheten att förbättra träffsäkerheten.

En s.k. högnivågrupp inom EU, som tillskapats vid ett Ecofinmöte i maj 1999 för att granska skattebedrägeriproblemet inom EU, har uppmärksammat bristerna.⁶ De rekommenderar medlemsstaterna att använda administrativa sanktioner som påtryckningsmedel för att kvartalsredovisningar ska inlämnas i tid och av god kvalitet. Den sanktionsmöjlighet som enligt svensk lagstiftning kan tillgripas är förseningsavgift. Det har dock hittills inte kunnat påföras på grund av avsaknad av rutiner i det administrativa systemet, men ett utvecklingsarbete har påbörjats.

Integrering med den löpande momskontrollen

Skattedeklarationerna kontrolleras månadsvis, så snart de har inkommit till skattemyndigheten. Framför allt är kontrollen inriktad på att kontrollera uppgifterna i de deklarerationer där den ingående momsen överstiger den utgående, så att nettot ska betalas ut till den skattskyldige. I den löpande kontrollen av skattedeklarationer har man inte tillgång till kvartalsredovisningarna, eftersom dessa inte inlämnas förrän efter utgången av kvartalet. Om man skulle genomföra en ändring inom EU, så att kvartalsredovisningarna istället skulle inlämnas månadsvis, så skulle kontrollen av kvartalsredovisningar och skattedeklarationer kunna samordnas bättre än idag.

⁶ EU-kommissionen: Follow-up of the conclusions of the Council ad hoc group on tax fraud, Bryssel 2000-07-27, TAXUD/1922/00, SCAC No 277

Även om kvartalsredovisningarna skulle inkomma månadsvis och finnas att tillgå vid kontrollen av skattedeclarationer skulle dylika avstämningar vara svåra att hinna med i den löpande kontrollen. Det är ett stort antal skattedeclarationer, närmare 350 000 stycken, som ska kontrolleras varje månad och resurserna för kontrollen är begränsade. Av dessa 350 000 skattedeclarationer är det omkring 26 000 som innehåller uppgifter gemenskapsinterna förvärv, och som alltså kan stämmas av mot kvartalsredovisningar från företag i andra EU-länder. Dessutom innehåller i genomsnitt ca 14 000 skattedeclarationer varje månad uppgifter om varuförsäljningar till andra EU-länder. Beloppen som redovisas på dessa ska överensstämma med beloppen på svenska kvartalsredovisningar.

4 Punktskattekontrollen vid handel mellan EU-länder

På samma sätt som mervärdesskattebestämmelserna är harmoniserade inom EU har man harmoniserat bestämmelserna kring vissa punktskatter. Det gäller punktskatt på alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Utöver dessa harmoniserade punktskatter har medlemsländerna möjlighet att ta ut egna, nationella, punktskatter på andra varor. I Sverige tar vi bland annat ut punktskatt på reklam, avfall och gödsel. Beträffande de harmoniserade punktskatterna har EU:s medlemsländer byggt upp ett gemensamt kontrollsystem, vars motsvarighet saknas för de nationella punktskatterna. Nedanstående avsnitt om suspensionsordningen gäller endast de harmoniserade punktskatterna.

4.1 Suspensionsordningen

RSV är genom särskilda skattekontoret i Ludvika (SSK) beskattningsmyndigheter för punktskatt vid tillverkning och försäljning av punktskattepliktiga varor inom landet. Vid import av punktskattepliktiga varor är istället tullverket beskattningsmyndighet för punktskatt.

Före den 1 januari 1993 var EG en tullunion med gemensam tullmur utåt mot tredje land och inga tullar mellan medlemsländerna. Punktskatter reglerades helt nationellt och påfördes vid gränspassering även vid passage mellan medlemsländerna. Vid genomförandet av den inre marknaden vid årsskiftet 1992/93 slopades gränskontrollerna mellan medlemsländerna vad avser kommersiell trafik och resandetrafik. Huvudregeln är numera att inga gränsformaliteter ska förekomma enbart på grund av att en gräns mellan medlemsländerna passeras.

För att fri rörlighet för varor skulle uppnås infördes ett punktskattesystem som gör det möjligt att handla med och bearbeta varor skattefritt. Skatten tas ut först när varan lämnar

detta system. Det här systemet har fått namnet suspensionsordningen och följer av reglerna i rådets direktiv 92/12/EEG, det s.k. cirkulationsdirektivet.

Suspensionsordningen gäller bara handel med alkohol- och tobaksvaror samt mineraloljeprodukter, eftersom förfarandebestämmelserna om punktskatter för dessa produkter är harmoniserade inom EU. Skattesatserna är dock inte harmoniserade, utan medlemsländerna får så länge som de inte understiger de fastställda miniminivåerna själva välja vilka skattesatser de ska tillämpa.

4.1.1 Beskattningsförfarandet inom suspensionsordningen

Syftet med suspensionsordningen är att varorna, trots att de är skattepliktiga, ska kunna bearbetas, lagras och förflyttas mellan medlemsländerna i tidigare led än detaljistledet utan att beskattningsekvenser inträder.

Upplagshavare

För att få tillträde till systemet, och alltså kunna handla med obeskattade varor inom suspensionsordningen, måste man ansöka hos skatteförvaltningen om att bli godkänd som upplagshavare.¹ Dels måste företaget i sig bli godkänt och dels måste skatteupplagen, specifika platser där man får lagra, bearbeta och tillverka varor skattefritt (t.ex. oljecisterner, depåer, lager m.m.), godkännas. Godkänd som upplagshavare kan den bli som avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor, bedriva yrkesmässig försäljning av skattepliktiga varor till näringsidkare eller yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor. Däremot kan inte detaljister, dvs. företag som säljer till konsumenter – till exempel systembolaget, bli godkända som upplagshavare.

Så länge som varan befinner sig inom suspensionsordningen, dvs. inom ett godkänt skatteupplag, så är den skattefri. När varan lämnar skatteupplaget utlöses beskattning (om den inte flyttas till ett annat godkänt skatteupplag hos samma eller något annat

¹ Man kan även verka inom suspensionsordningen som registrerad varumottagare. Det vi härefter tar upp om godkända upplagshavare gäller även registrerade varumottagare

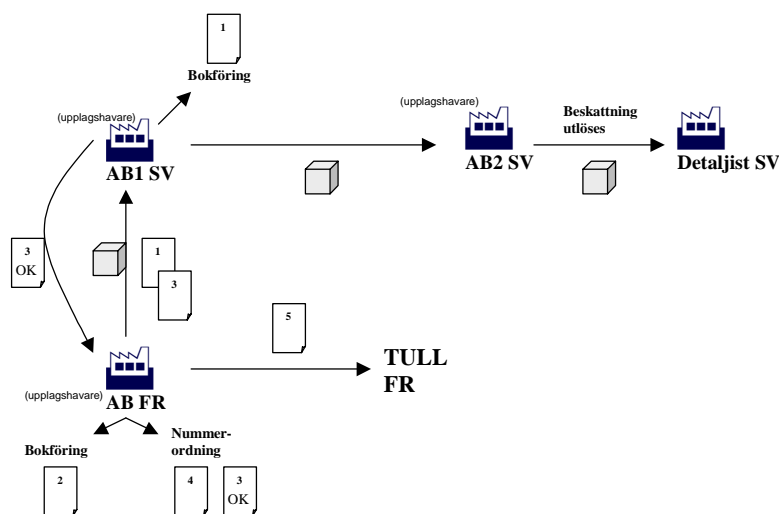
företag). Det gäller t.ex. när varan levereras till detaljistledet eller vid stöld och svinn ur ett skatteupplag.

Ansökan om registrering prövas i Sverige av särskilda skattekontoret i Ludvika. Inom EU har man gemensamma rekommendationer för vad som krävs för att bli godkänd och hur registreringskontrollen ska utföras. Bland annat krävs att sökanden med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig, för att godkännas som upplagshavare.

Den praktiska hanteringen – ledsagardokumentens betydelse

Alla transporter av obeskattade varor mellan medlemsländerna måste åtföljas av ledsagardokument, som upprättas av den upplagshavare som sänder i väg varorna. Syftet med dokumentet är att underlätta skattekontrollen och det för en effektiv kontroll nödvändiga samarbetet mellan medlemsländerna. Något krav på åtföljande dokument vid transporter inom ett medlemsland finns däremot inte.

Figur 2: Försäljning av en punktskattepliktig vara från ett företag i Frankrike till ett företag i Sverige, som vidareförsäljer varan till en grossist i Sverige som i sin tur säljer den till en detaljist i Sverige.



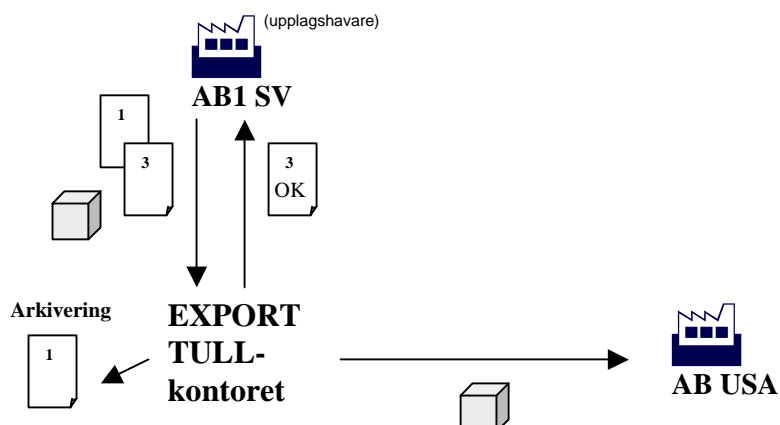
Bilden visar förfarandet vid försäljning av alkohol, tobak eller mineralolja från en godkänd upplagshavare i Frankrike till en godkänd upplagshavare i Sverige. Vid försäljning av varan framställer företaget i Frankrike fem exemplar av ett ledsagardokument. Två exemplar (del 1 och 3) av ledsagardokumentet följer med transporten till det svenska företaget. Den franska säljaren behåller två exemplar (del 2 och 4); ett sätts in i bokföringen tillsammans med fakturan och ett sätts i nummerordning tillsammans med ledsagardokument från andra försäljningar. Det femte exemplaret skickas till tullmyndigheten i Frankrike.

När varan anländer till mottagaren i Sverige behåller denne ett av de två medföljande ledsagardokumenterna (del 1) och kvitterar det andra (del 3), som sedan återsänds till den franska säljaren. Där sorteras det in tillsammans med det dokument som lagts i nummerordning, och utgör bevis på att försäljningen verkligen har skett inom suspensionsordningen. När det franska företaget fått tillbaks det kvitterade exemplaret av ledsagardokumentet övergår skatteansvaret till den svenska köparen. Den franska säljaren är då fri från skatteanspråk.

Om den svenska upplagshavaren säljer varan vidare till en annan godkänd upplagshavare i Sverige, kan även den försäljningen ske inom suspensionsordningen, dvs. utan att utlösa någon beskattning. Vid försäljningar inom landet behövs inga ledsagardokument.

När försäljning sker från en svensk upplagshavare till en utländsk upplagshavare sker motsvarande procedur. Då framställs dock bara fyra exemplar av ledsagardokumentet. Det beror på att man i Sverige inte skickar något exemplar till RSV eller Tullverket. Hanteringen av ledsagardokumenterna i avsändarlandet varierar mellan EU-länderna. En del länder har fem exemplar – som i Frankrike, medan andra länder – liksom Sverige – bara har fyra exemplar. I en del länder ska det fjärde exemplaret sändas in till beskattningsmyndigheten. I Sverige räcker det dock att det fjärde exemplaret finns tillgängligt för kontroll hos upplagshavaren. Kontrollen av dessa ledsagardokument ligger i många länder på en tull- eller gemensam tull- och skattemyndighet, men i Sverige ligger den på RSV (särskilda skattekontoret i Ludvika).

Figur 3: Försäljning av en punktskattepliktig vara från ett företag i Sverige till ett företag i USA



Om varorna, istället för att som ovan säljas till ett annat EU-land, exporteras till tredje land, så kommer ledsagardokumenterna (del 1 och 3) att följa med transporten på samma sätt som ovan, så länge som transporten befinner sig inom EU. Innan varorna lämnar EU passerar transporten ett utförseltullkontor (det sista tullkontoret innan varorna lämnar EU). Del 1 och 3 av ledsagardokumenterna överlämnas till utförseltullkontoret. Tullkontoret behåller del 1 och stämplat och återsänder del 3 till säljaren. Det är en bekräftelse på att den svenska säljaren har fullgjort sina skyldigheter och inte behöver redovisa någon punktskatt för försäljningen (det är köparen som ska redovisa punktskatt i sitt hemland). Del 1 av ledsagardokumentet finns kvar hos utförseltullkontoret och kan användas vid kontroll, t.ex. för att säkerställa att säljarens stämplat del 3 inte är förfalskad.

Punktskatten är en enledsskatt. När varan lämnar suspensionsordningen utlöses beskattningen. Detta kan ske när varan säljs vidare till ett företag som inte är godkänd upplagshavare (t.ex. till en detaljist). Det kan också ske om varan kommer bort på vägen. Om varan kommer bort i samband med transporten mellan Frankrike och Sverige, dvs. innan den svenska upplagshavaren kvitterar och återsänder ledsagardokumentet, blir i regel den franska säljaren skattskyldig.

4.1.2 Kontrollinformation inom suspensionsordningen

Register över godkända upplagshavare i EU

I Sverige finns ett nationellt register över alla inhemska punktskatteuppgifter, såsom registreringar, punktskattedeklarationer m.m. Det omfattar både uppgifter avseende harmoniserade och nationella punktskatter. För närvarande används i Sverige det nationella registret BRIS (Besluts- Redovisnings- och Informationssystem), men det är för närvarande föremål för översyn och kommer år 2003 att ersättas av ett nytt system.

Vid punktskattekontrollen inom suspensionsordningen är det viktigt att kunna kontrollera att alla skattefria försäljningar verkligen har skett till godkända upplagshavare. Genom det nationella systemet kan man kontrollera de svenska köparna, men för att kontrollen ska bli heltäckande måste man kunna göra motsvarande kontroll av köpare i andra EU-länder. Delar av informationen i de nationella systemen i respektive medlemsland förs därför över till ett gemensamt register över alla godkända upplagshavare i EU, SEED (System for the Exchange och Excise Data).

Man har i dagsläget ingen on-line uppkoppling till det gemensamma registret, utan varje medlemsland för månadsvis över sina egna uppgifter till SEED och hämtar in motsvarande uppgifter från övriga länder. Det gör att uppgifterna i SEED kan vara inaktuella. För att förbättra uppgiftskvaliteten pågår ett arbete med att lägga upp ett centralt register i Bryssel. EU:s medlemsländer ska vara uppkopplade on-line mot detta register och därigenom ständigt få aktuella uppgifter om godkända upplagshavare i EU. Det centrala registret förväntas vara infört om ett par år.

Early Warning System (EWS)

För att med bättre träffsäkerhet kunna välja ut vilka varutransporter som ska kontrolleras infördes i mitten av 1999 ett varnings-system (Early Warning System, EWS) avseende spritprodukter (ej vin eller öl) och tobaksprodukter. Det går ut på att man ska förvarna om transporter som är på väg. När varutransporten avgår från säljaren ska en kopia av ledsagardokumentet översändas till säljarens skattemyndighet. I Sverige ska säljaren faxa ledsagardokumentet till RSV.

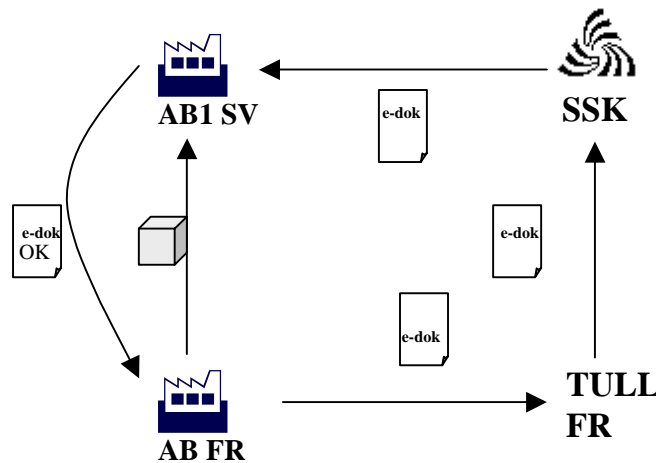
På RSV görs en riskanalys av de ledsagardokument som inkommer via Early Warning System. De som avviker från mönstret skickas över till skatteförvaltningen i köparens hemland. Idag får varje land själv fastställa kriterier för hur man ska välja ut de ledsagardokument som ska skickas till det andra landet. Det skulle dock behövs gemensamma kriterier för hur riskanalysen ska utformas eftersom vi selekterar uppgifter för andra länders räkning. I Sverige inskickas inte så stor mängd dokument varje dag från svenska exportörer. Det är bara ett tiotal företag som bedriver export med sprit- och tobaksprodukter i Sverige. Den här typen av export har dock mycket större omfattning i en del andra EU-länder.

Under år 2001 pågår en försöksverksamhet med att översända information från ledsagardokumenterna elektroniskt till andra länder. Sex länder, däribland Sverige, deltar i detta pilotprojekt. De dokument som bedöms vara granskningsvärda knappas in (manuellt) och översänds elektroniskt till det andra landet. För Sveriges del rör det sig endast om ett fåtal ledsagardokument varje vecka. De länder som inte ingår i projektet faxar istället dokumenterna. Eftersom pilotprojektet är av begränsad omfattning har vi ännu inte sett några påtagliga resultat från det i kontrollverksamheten. Det är för tidigt att dra några säkra slutsatser om vilka effekter det får.

Excise Movement Control System (EMCS)

Early Warning System (EWS) syftar till att utgöra ett verktyg för punktskattekontrollen på kort sikt. Som en långsiktig lösning är det tänkt att ersättas av ett datoriserat Excise Movement and Control System (EMCS). Avsikten är att genom mer och snabbare information om leveranser av punktskattepliktiga varor inom suspensionsordningen kunna förbättra kontrollen och förebygga bedrägerier inom tobak- och alkoholbranschen. De befintliga pappersbaserade ledsagardokumenterna som används vid dagens varutransporter ska i ett sådant system ersättas med ett elektroniskt register.

Figur 4: Försäljning av en punktskattepliktig vara från ett företag i Frankrike till ett företag i Sverige inom EMCS.



Tanken är att utveckla ett system med fullständig uppkoppling av alla skatteadministrationer och upplagshavare i EU. När en säljare i Frankrike skickar en vara till Sverige skickas ett elektroniskt ledsagardokument till den franska Tullverket. Det elektroniska dokumentet vidareförmedlas till skatteförvaltningen i Sverige och vidare till den svenska köparen, som vidareänder det till säljaren (eventuellt kvitterat med en elektronisk signatur). Transportören måste dock ha en utskrift eller liknande med sig, så att det finns några kontrollmöjligheter för Tullverket.

Alla registrerade aktörer (upplagshavare och deras skatteupplag m.m.) måste anslutas till systemet. Företagen måste alltså vara aktiva aktörer i systemet. Leverantören måste lämna relevant information om leveranser och eventuella förändringar och mottagaren måste bekräfta mottagandet av varorna. Detta innebär att nästan 80 000 registrerade användare inom hela EU ska kopplas samman i det datoriserade systemet. För att möjliggöra vanlig affärsverksamhet måste systemet också möta väldigt höga säkerhetskrav. Det måste garantera absolut konfidentialitet för den överförda informationen och det måste vara ständigt tillgängligt, 24 timmar per dag, 365 dagar per år, med väldigt kort servicetid vid driftstopp.

Trots att kostnaden för att utveckla systemet förväntas bli hög, rekommenderas i en utvärdering² att utvecklingen av EMCS fullföljs, och alla tänkbara åtgärder bör vidtas för att kunna implementera systemet inom så kort tid som möjligt. Det är svårt att göra en realistisk tidsbedömning, men en förhoppning är att systemet kan vara infört om ungefär fem år.

Samarbete mellan förvaltningar i olika länder - ELO

För att punktskattekontrollen vid handel mellan företag i olika EU-länder ska kunna bedrivas effektivt måste skatteförvaltningarna eller tullmyndigheterna i de olika länderna kunna utbyta kontrollinformation (se kapitel 7 om informationsutbyte med skatteförvaltningar i andra länder). För att samordna informationsutbytet och övrigt samarbete mellan förvaltningarna i de olika länderna bildades 1998 ett nätverk med sambandskontor i de olika länderna, Excise Liaison Office (ELO). ELO är alltså CLO:s (sambandskontor på momsområdet) motsvarighet på punktskatteområdet. ELO är organisatoriskt inordnad i den myndighet som har hand om punktskattekontrollen, vilket i de flesta medlemsländerna är en tullmyndighet eller en gemensam tull- och skattemyndighet. ELO är i Sverige placerad på RSV och är för närvarande bemannad med två personer.

4.1.3 Punktskattekontrollen inom suspensionsordningen

Införandet av suspensionsordningen syftar till att underlätta hanteringen och handeln av punktskattepliktiga varor inom EU, genom att låta varorna cirkulera utan att någon beskattning utlöses tills de närmar sig slutkunden. Ett sådant system, där obeskattade varor kan förflyttas både inom och mellan länderna, kräver en god kontroll för att inte kunna missbrukas. Det ställs därför ganska höga krav på de företag som vill komma med i systemet och registreras som upplagshavare. Registreringskontrollen är på det här området mer ingående än vid t.ex. registrering till mervärdesskatt eller F-skatt eller vid registrering som arbetsgivare. Det räcker inte att företaget kan visa att det bedriver verksamhet av det slag som bör registreras, utan det måste även kunna visa att det

² EU-kommissionen: EMCS Feasibility Study, Final Report

med hänsyn till ekonomiska förhållanden och andra omständigheter kan godkännas som upplagshavare.

Punktskattekontrollen vid handel mellan EU-länder inom suspensionsordningen skiljer sig från mervärdesskattekontrollen vid varuhandel mellan företag i olika EU-länder. Kontrollsystemet för moms vid s.k. gemenskapsintern handel är uppbyggt för att möjliggöra avstämningar mellan vad köparna respektive säljarna i olika länder har redovisat. Man kan alltså maskinellt söka ut alla företag som uppvisar differenser av olika slag och begränsa kontrollen till dessa. Motsvarande avstämningsmöjligheter finns inte inom punktskattesystemet. Eftersom ingen punktskatt tas ut så länge varan finns inom suspensionsordningen har man inga deklarationer att stämma av. Punktskattekontrollen får istället inriktas på fysiska kontroller av varutransporter, bokförda handlingar och lokaler som används som skatteupplag.

När ett företag väljs ut för kontroll kan man stämma av ledsagardokument för att kontrollera att försäljningarna verkligen har skett inom suspensionsordningen. Genom uppgifter från SEED och BRIS kan man kontrollera att köparen verkligen är en godkänd upplagshavare. Företaget är också skyldigt att föra uppgifter över de mängder av varor som tillverkats, bearbetats, lagrats och tagits emot i skatteupplaget, de mängder som tagits i anspråk i upplaget samt de mängder som sänts från upplaget. Därigenom kan man följa varuflödena och kontrollera att inga punktskattepliktiga varor lämnat suspensionsordningen obeskattade. Man kan också kontrollera att de lokaler och liknande som används som skatteupplag följer de regler som ställs med avseende på läs och dylikt.

Förutom de företag som är verksamma inom suspensionsordningen kan man kontrollera pågående varutransporter och stämma av varorna i lasten mot medföljande ledsagardokument samt kontrollera att angivna köpare är godkända upplagshavare enligt SEED. Skattemyndigheterna har tidigare haft behörighet att stoppa lastbilar på svensk mark för punktskattekontroll. Nu tar Tullverket hand om denna vägkontroll på uppdrag av skattemyndigheten. Genom en lagändring 1998³ har Tullverket alltså fått en mer självständig roll i kontrollverksamheten. De har fått möjlighet att kontrollera och stoppa transporter från andra EU-länder, vilka misstänks innehålla tobak, alkohol eller mineralolja. Kontrollen av vägtrafiken kan ske både vid gränspassagen och inne

³ Genom tillkomsten av Lag (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljor, LPK

i landet. När en punktskattepliktig vara påträffas vid transportkontrollen får den omhändertags. För omhändertagande räcker det med en förhållandevis svag misstanke om att skatten inte kommer att betalas. En brist i kontrollsystemet som har uppmärksamats är att två lastbilar kan ha identiska ledsagardokument. Kontrollerar man någon av lastbilarna, framstår allt som korrekt. Det är bara om man lyckas kontrollera båda lastbilarna samtidigt, som man upptäcker felet.

Till skillnad från övriga skatteslag berör punktskattekontrollen bara ett begränsat antal företag. Antalet minskar ytterligare om man endast tittar på kontrollen av företagen inom suspensionsordningen. Sammanlagt finns idag ca 770 godkända upplagshavare fördelat på 60 avseende tobaksskatt, 320 avseende alkoholskatt och 390 avseende energiskatt.

Införandet av ett datoriserat system för hanteringen av ledsagardokument inom EU (EMCS) skulle kunna effektivisera kontrollen. Det skulle ge skatte- och tullmyndigheterna en bättre översikt över pågående leveranser genom att de får relevant information betydligt snabbare än idag och ge möjlighet att genomföra en riskvärdering av alla elektroniska ledsagardokument. Detta bör kunna förbättra träffsäkerheten i kontrollurvalet och begränsa källorna till skattefusk och bedrägerier, framför allt bedrägerier grundade på förfalskade dokument (falska stämplor, falska signaturer, återanvändning av samma dokument för flera leveranser etc.). För företagen innebär ett datoriserat system framför allt att leverantörerna snabbare får bekräftelser från varumottagarna, vilket befriar dem från skatteanspråk.

Även om EMCS skulle effektivisera administrationen både för skattemyndigheter och företag har satsningen begränsad effekt i kontrollhänseende. Systemet förbättrar bara kontrollen av de som redan är inne i systemet (de godkända upplagshavarna). Ofta uppkommer dock fusk bland de som står helt utanför systemet. Ett exempel är köp av varor som beskattats i utlandet, men som vid införseln till Sverige egentligen skulle ha belagts med svenska punktskatter. Detta är ett problem för Sverige eftersom vi på många varor har högre punktskatter än vad man har i andra länder. Det problemet kommer man inte åt via EMCS eller något annat system med ledsagardokument m.m., eftersom varorna redan på ett korrekt sätt lämnat suspensionsordningen.

4.2 Införsel av beskattade varor

När punktskattepliktiga varor lämnat suspensionsordningen, t.ex. vid försäljning till en detaljist, har punktskatt erlagts i det land där uttaget från suspensionsordningen skett. Varan berörs då inte längre av reglerna för suspensionsordningen, utan betraktas som vilken punktskattepliktig vara som helst. Här gäller alltså samma regler beträffande varor som är föremål för nationella och harmoniserade punktskatter. Beroende på vilken punktskatt det är fråga om förfaller skatten till betalning vid olika tillfällen, till exempel då varan framställs inom gemenskapen eller importeras från ett land utanför EU. Även varor som redan belagts med punktskatt kan säljas vidare till en köpare i ett annat EU-land. Vilket land punktskatten ska betalas i och vem som ska erlägga den varierar då beroende på omständigheterna.

4.2.1 Var ska beskattning ske och vem ska erlägga skatten?

Enligt destinationsprincipen ska punktskatten vanligtvis erläggas i konsumtionslandet, dvs. i köparens hemland. Från den regeln finns dock ett undantag vid privatinförsel av alkohol- eller tobaksvaror för eget bruk, i de fall då den enskilde själv transporterar varorna över gränsen. Punktskatten ska då tas ut i det land där varorna förvärvats, dvs. i säljarens land. Om punktskattepliktiga varor beställs från en detaljist i ett annat EU-land kan beskattningen ske enligt två olika regler. I båda fallen ska dock varan beskattas i köparens hemland. Om säljaren ombesörjer transporten räknas det som distansförsäljning. Säljaren ska då betala punktskatten i köparens hemland. Om köparen ordnar transporten kan dock reglerna om "för in, tar emot" bli tillämpliga, vilket innebär att mottagaren eller transportören ska betala punktskatten. Skatten ska även i detta fall betalas i köparens hemland.

Privat införsel av beskattade alkohol- och tobaksvaror

I cirkulationsdirektivet uttalas att vad beträffar varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva följer av principen för den inre marknaden att punktskatt ska tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats. Eftersom Sverige i regel har högre punktskatter på alkohol- och

tobaksprodukter än övriga EU-länder är det förmånligt för köparen att få införseln av varor från utlandet klassificerad som privat införsel. För gränsdragningen mellan privat införsel och distansförsäljning/"för in, tar emot" (vanligtvis kommersiellt) är EG-domstolens avgörande i målet "The Man in Black" av avgörande betydelse. Domstolen konstaterar att man måste ha transporterat varan själv över gränsen för att det ska räknas som privat införsel. Reglerna är alltså inte avsedda att tillämpas då inköp och/eller transport av punktskattebelagda varor sker genom ombud.

Sverige fick vid anslutningen till EU ett undantag från huvudregeln i cirkulationsdirektivet att privatpersoners inköp av alkohol- och tobaksvaror endast ska beskattas i inköpslandet. Undantaget innebär att Sverige får beskatta privat införsel över vissa angivna kvantiteter. Sveriges kvantitativa begränsningar var föremål för översyn under 2000. Översynen resulterade i ett beslut om att Sveriges undantag tas bort den 1 januari 2004. Det innebär att vi då inte längre kommer att ha någon mängdgräns för privatinförsel. Fram till dess kommer det att ske en upptrappning av mängden för varje år.

När Sveriges undantag tas bort gäller samma regler i Sverige som i övriga EU-länder. Det innebär att man gör en bedömning av huruvida införseln verkligen kan anses ske för privat bruk, eller om det måste anses vara kommersiellt. Till ledning har man då bl.a. uppgifter om var gränsen mellan privat och kommersiell användning kvantitetsmässigt brukar gå enligt anvisning i cirkulationsdirektivet. Där stadgas att medlemsländerna åtminstone ska godta införsel för privat bruk av 800 cigaretter, 400 cigariller, 200 cigarrer, 1 kg röktobak, 10 liter sprit, 20 liter starkvin, 90 liter vin (inklusive högst 60 liter mousserande vin) samt 110 liter öl. Det förhållandet att en person medför större mängder än vad som anges i anvisningarna får emellertid inte ensamt medföra att varorna anses avsedda för annat än eget bruk. Andra omständigheter som talar för motsatsen ska alltså beaktas.

Den som för in en vara för vilken skatt ska betalas ska självant deklarerat detta. Sker införseln på bemannad tullplats ska deklARATIONEN lämnas till tulltjänsteman. I andra fall ska deklARATIONEN lämnas till Särskilda skattekontoret i Ludvika.

Distansförsäljning

Distansförsäljning föreligger om annan än upplagshavare eller varumottagare förvärvar en skattepliktig vara från en säljare i ett annat EU-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning. Postorderförsäljning är ett exempel på distansförsäljning. Hit räknas i regel också försäljning av (fysiska) varor via Internet. Reglerna om distansförsäljning gäller alltså i de fall då en köpare i Sverige beställer en punktskattepliktig vara från t.ex. en detaljist i ett annat EU-land och säljaren ordnar transporten till kunden.

Vid distansförsäljning ska skatt tas ut i det land där köparen finns. Det är dock säljaren som är skyldig att betala skatten och skattskyldigheten inträder när säljaren levererar varorna. Säljaren ska ställa säkerhet för betalning av skatten innan transporten påbörjas. Säljaren har dock rätt att återfå den skatt som erlagts i hemlandet.

Gränsdragningen mellan distansförsäljning eller försäljning enligt reglerna om "för in, tar emot" avgörs av vem som ordnar varornas transport till köparen. Bestämmelsen om distansförsäljning har enligt EG-domstolen i målet "The Man in Black" avfattats så att den inte enbart täcker det fallet att säljaren själv transporterar eller avsänder varorna utan på ett mycket mer omfattande sätt även täcker alla de fall där varorna avsänds eller transporteras för säljarens räkning.

"För in, tar emot"

Om köparen själv anordnar transporten räknas det inte längre som distansförsäljning, utan då tillämpas reglerna enligt "för in, tar emot". Skatt ska fortfarande betalas i mottagarens land, men det blir i regel den som är förmedlande länk i Sverige (om någon sådan finns), transportören eller mottagaren som ska erlagga skatten.

Vid transporten ska man använda ett förenklat ledsagardokument, som upprättas i två exemplar. Ett behålls av säljaren och ett följer med varan till mottagaren. Mottagaren (eller förmedlaren/transportören) ska innan transporten påbörjats anmäla detta till Särskilda skattekontoret i Ludvika. Varan deklarerar i regel vid framkomsten, men det ska ske senast fem dagar efter att transporten har anmälts. Särskilda skattekontoret i Ludvika kontaktar

sedan skatteförvaltningen i säljarens land, som återbetalar den punktskatt som erlagts i det landet.

4.2.2 Punktskattekontrollen vid införsel av beskattade varor

Vid införsel av beskattade varor är det svårare att ringa in de aktörer som är intressanta i skattekontrollen. De finns inte upptagna i några register, utan kan tvärt om i många fall bestå av enskilda personer, som antingen för in varor för privat bruk eller för svart vidareförsäljning. Ofta är det dock ett fåtal aktörer som står för en stor del av verksamheten. Det är då viktigt att kunna identifiera aktörerna och ringa in deras verksamheter.

För att effektivt kunna kontrollera införseln från utlandet krävs samarbete över myndighetsgränserna, både nationellt och internationellt. Störst krav ställs på ett väl utvecklat samarbete mellan RSV och Tullverket, eftersom de är de två myndigheter som har huvudansvaret för kontrollen. Även om EU är ett enda tullområde där varor kan röra sig fritt utan tullformaliteter, har tullmyndigheterna befogenheter att utföra viss fysisk kontroll av varuförsändelserna. Det kan både leda till direkta beskattningskonsekvenser och ge skatteförvaltningen en indikation på att en mer ingående kontrollåtgärd bör vidtas. Tullverket har t.ex. genom sina gränskontroller möjlighet att upptäcka oegentligheter, som sedan RSV kan följa upp bakåt i tiden. Enligt en informationsrapport 1999 från Riksdagens revisorer⁴ föreligger ett mycket bra samarbete mellan Tullverket och RSV. Tullverket kontaktar gärna RSV för samråd eller överlämnande av ärenden.

Samarbetet med skatte- och tullmyndigheter i andra EU-länder av stor betydelse, eftersom man kan behöva få information om försäljningar till svenska kunder från utländska leverantörer. Genom ett effektivt samarbete mellan myndigheter i flera länder kan man ringa in aktörer som verkar internationellt.

Det är dock inte bara med Tullverket som RSV bör ha ett välutvecklat samarbete. För att komma åt den olagliga och svarta försäljningen av punktskattepliktiga varor krävs ett samarbete med bl.a. polismyndigheter. Detta samarbete kan dock försvåras av att prioriteringarna för olika myndigheter ligger på olika områden. Av naturliga orsaker ger t.ex. Tullverket och polismyndigheterna

⁴ Informationsrapport 1998/99:3: Informationsbesök angående hanteringen av punktskatter mellan Tullen och Riksskatteverket, 1999-05-27

skattebrott lägre prioritet än t.ex. våldsbrott, varusmuggling och narkotikabrott.

Kontroll av privatinförsel

RSV är beskattningsmyndighet när privatpersoner själva för in punktskattepliktiga varor för eget bruk. RSV har inga möjligheter att kontrollera privatinförseln, utan på det här området får vi i stor utsträckning förlita oss till den fysiska kontroll som Tullverket har vid gränsen.

Tullverket kan vid gränskontrollen fysiskt kontrollera att de som passerar gränsen inte för med sig mer än sin ranson av alkohol- och tobaksprodukter. Erfarenheten visar dock att det finns personer som i organiserad form utnyttjar systemet för att föra in alkohol och tobak som sedan säljs kommersiellt. Dels finns det personer som reser till exempel sträckan Helsingborg – Helsingör tur och retur upp till 10-15 gånger per dag. Det här innebär ett kontrollproblem för Tullverket, eftersom personerna vid varje enskild resa bara tar in sin godkända ranson. Det finns även tydliga indikationer på att organiserad privatinförsel sker med personbil.

En del bussbolag arrangerar rena inköpsresor från Sverige till bland annat Tyskland. Vid kontroll av bussarna lämnas öl, vin och sprit kvar i bussen efter att bussresenärerna tagit med sin skattefria ranson. Om ingen känd ägare hittas till de kvarlämnade varorna beslagtas de av Tullverket, men man har inte kunnat beskatta någon för det. RSV driver dock en process där man försöker beskatta bussbolaget för kvarlämnade varor, men målet är ej avgjort.

En del yrkeschaufförer, som kör mellan Sverige och kontinenten, tar som en "yrkesrelaterad bisyssla" in alkohol och tobak på beställning från svenska kunder. Vid en eventuell kontroll uppger chaufförerna att det är införsel för privat bruk, om än över den tillåtna ransonen. Det finns dock tydliga indikationer på att en del större arbetsplatser återkommande får leveranser av alkohol och tobak.

I ett försök att komma åt privatinförseln från "andra hållet" har skattemyndigheten i Malmö deltagit i en del kontrollprojekt tillsammans med bl.a. tjänstemän från polismyndigheten, försäkringskassan och socialförvaltningen. Polisen har varit ansvarig myndighet för kontrollprojekten. Kontrollbesök har gjorts i när- och jourbutiker. Vid dessa besök har det ibland funnits starköl, sprit

och omärkta cigaretter i butiken. Varorna påstås dock vara för privat bruk och endast förvaras i butiken. Det finns idag inget förbud mot att förvara sprit i butiker om det inte är till försäljning. Det är därför nästan omöjligt att få butiksinnehavaren fälld för försäljning av sprit om inte polisen tar personen på bar gärning vid försäljningstillfället. Det som finns förvarat i butiken anses av polisen bara vara "toppen av ett isberg". Försäljningen av starköl, sprit och omärkta cigaretter i när- och jourbutiker anses vara av den omfattningen att det allvarligt hämmar konkurrensen för seriösa näringsidkare.

Så länge som skattesatserna ligger på skilda nivåer i länder inom och utom EU kommer det alltid att finnas aktörer som har intresse att tjäna pengar på illegal försäljning. Aktörerna väljer av naturliga skäl de länder och varor där de största förtjänsterna finns. Risken att bli dömd för skattebrott eller varusmuggling vid upptäckt är som vi sett ovan liten. Med de kontrollmetoder vi har idag är det svårt att effektivt kontrollera såväl införseln vid gränsen som den illegala försäljningen. När Sverige år 2004 ska höja den kvantitativa gränsen för privatinförseln till de nivåer som gäller inom övriga EU finns det risk att den "kommersiella privatinförseln" ökar i omfattning utan att vi kan kontrollera det.

Tullverkets kontroll av postförsändelser

I samband med Sveriges inträde i EU minskade Tullverkets möjligheter att kontrollera införseln av punktskattepliktiga varor till Sverige från andra EU-länder. Effekten av de försämrade kontrollmöjligheterna blev snabbt synliga i form av ökade skatteundandraganden i vart fall vad gäller alkohol- och tobaksvaror. Flera lagändringar infördes därför från den 1 juli 1998 (genom införandet av punktskattekontrollagen, LPK). Bland annat infördes en möjlighet för Tullverket att undersöka om postförsändelser innehåller alkohol- eller tobaksvaror.

Tullverkets inledande kontroll av postförsändelser kan göras med hjälp av röntgenutrustning eller manuellt, och om det finns anledning att anta att ett paket innehåller alkohol- eller tobaksvaror får det öppnas. Det finns idag varken resurser eller grund för att alla paket ska öppnas, utan förutsättningarna ska vara väl uppfyllda för att ett öppnande ska vara aktuellt.

Ett exempel på lyckad kontroll – Internethandeln med cigaretter

Ovan har vi gett en ganska mörk bild av möjligheterna att kontrollera införseln av punktskattepliktiga varor. Trots att området i allmänhet är svärkontrollerat så kan vissa delar av det gå att kontrollera. Ett sådant exempel på ett område där skattekontrollen varit väldigt framgångsrik är handeln med framför allt cigaretter över Internet.

Under 1997 och 1998 var det, bland annat som en följd av höjd tobaksskatt i Sverige, populärt att köpa cigaretter och alkohol från utländska företag över Internet. Den här försäljningen marknadsfördes som skattefri i Sverige, och lockade därför många kunder. När handeln var som mest omfattande skickades ungefär 1 400 försändelser med cigaretter till svenska kunder varje dag. Varje försändelse innehöll i regel tre limpor cigaretter.

Det var lätt att upptäcka att den här försäljningen pågick. Det var bara ett tjugotal säljare involverade, och alla var ganska väl kända. Eftersom försäljningen i princip bara avsåg ett fåtal olika produkter gick det lätt att söka ut samtliga säljare via deras hemsidor på Internet. Man hade dock inte tillräckligt med information för att kunna bedöma försäljningens omfattning och vem som skulle erlagga skatten i Sverige. För att få erforderlig information begärdes genom ELO-samarbetet upplysningar från de länder där säljarnas hemsidor var placerade. Skattemyndigheterna fick sedan utreda förhållandena hos respektive säljare, transportör och eventuell svensk förmedlare, för att klargöra om beskattning skulle ske enligt reglerna för distansförsäljning eller enligt reglerna för "för in, tar emot", samt vem som skulle betala punktskatt på varorna. I flera fall framkom att hela försäljningsverksamheten från utlandet kontrollerades av ett svenskt företag som ansågs vara den verkliga säljaren och, om sambandet med transportören var tillräckligt starkt, även blev skattskyldig för punktskatt på varorna. Från 1 juli, 1998 utvidgades också Tullverkets befogenheter, så att de fick öppna postpaket vid misstanke om att de innehöll cigaretter eller alkohol. Eftersom den största delen av de här paketen innehöll tre limpor cigaretter så var de enkla att känna igen. Tullverket kunde därför beslagta varorna när de kom in i Sverige. De här kontrollåtgärderna var väldigt effektiva och kan nog sägas ha sanerat branschen. Handeln har därigenom minskat till ungefär 10 försändelser med cigaretter per dag.

5 Skattekontroll vid handel med tredje land

I och med inträdet i EU ställdes Sverige inför en omfattande förändring av formaliteterna kring gränskontrollen. Genomförandet av tullunionen innebär att hela EU blev ett enda tullområde där varor kunde röra sig fritt utan tullformaliteter, på liknande sätt som inom ett land. Inom unionen har begreppen import och export inte längre någon innebörd, tulldeklaration och kontroll inriktas främst på tullunionens yttre gräns. Unionens yttre gränskontroll är på så sätt en av förutsättningarna för den fria rörligheten över de inre gränserna.

Det faktum att EU sedan införandet av den inre marknaden har gemensamma tullar innebär för det första att vi har ett gemensamt regelverk, men det innebär också att tullinkomsterna tillfaller gemenskapen. Tullhanteringen och tullkontrollen är därigenom en EU-angelägenhet.

Skattemyndigheten är beskattningsmyndighet när det gäller försäljning eller annan omsättning inom landet samt vid import av tjänster. Tullverket är beskattningsmyndighet för tullar mervärdesskatt, punktskatt och avgifter vid import av varor. Beträffande inkomstskatt är alltid skattemyndigheten beskattningsmyndighet, oavsett vilka länder företaget handlat med. Inkomstskatten är inte heller föremål för någon gränskontroll, varför den inte heller ingår i Tullverkets verksamhetsområde.

Export är inte momsbelagd. Istället är importen normalt belagd med moms. Rätten till avdrag för importmoms inträder tidigast när den skattskyldige har mottagit en av tullverket utfärdad tullräkning. På motsvarande sätt påförs ingen punktskatt vid export, utan punktskatten påförs istället vid import av varor. Eftersom punktskatt är en enledsskatt har man inte rätt till avdrag för påförd punktskatt. I vissa fall, t.ex. då man till en yrkesmässig verksamhet köpt en vara som belagts med punktskatt i utlandet, kan dock tidigare påförd punktskatt återbetalas.

5.1 Tullproceduren vid import

Tullverkets olika sätt att expediera varor som anmälts till godkänd tullbehandling kallas tullklarering. Alla varor som förs in i EU ska anmälas till någon form av godkänd tullbehandling och kommer därigenom att tullklareras av Tullverket. Först därefter får varan föras vidare in i gemenskapen eller vidaretransporteras till ett annat land utanför gemenskapen. Det vanligaste är att tullklareringen sker genom det som förut kallades förtullning, ett slags tullförfarande där varan övergår till fri omsättning. Enkelt uttryckt innebär det att man lämnar tulldeklaration samt betalar tull, moms, eventuell punktskatt och eventuella övriga avgifter. Varan, som därigenom får status som gemenskapsvara, får sedan handlas med inom EU på samma sätt som vilken annan vara som helst.

5.1.1 Tullförfarande

Normalförfarande

Normalförfarandet vid import, då varor deklarerar för övergång till fri omsättning, kallas även direktförtullning. Det innebär att man när varorna frigörs lämnar en fullständig ifylld tulldeklaration inklusive de handlingar som krävs (t.ex. kopia av faktura). Tulldeklarationen lämnas i form av ett enhetsdokument (ED). Samma blankett används av flertalet länder, bl.a. inom EU, Efta-länderna och Visegrad-länderna (Polen, Tjeckien, Slovakien och Ungern). Dokumentet består av en grundblankett (ett set med fyra eller åtta blad) samt en tilläggsblankett (ett set med ytterligare fyra eller åtta blad), varav olika blad används vid olika slags tullförfaranden.

Tulldeklarationen kan lämnas in skriftligt, manuellt ifylld. Efter tillstånd från tullverket kan man dock få lämna in tulldeklarationen elektroniskt. De flesta som återkommande importerar varor ansöker om elektroniskt deklaraionsinlämnande. Ungefär 85-90 % av tulldeklarationerna lämnas idag elektroniskt.

Tulldeklarationen kan lämnas av köparen (importören) själv eller via ombud. Oftast lämnas den via ombud i form av anlita d spediti-onsfirma. Ombudet åtar sig då även betalningsansvaret för debiterade tullar och skatter.

Tullar, mervärdesskatt och andra skatter och avgifter ska betalas kontant till Tullverket. För företag som har regelbunden import eller är ombud, är det en fördel att vara kredithavare. Efter ansökan

och efter att ha ställt säkerhet för tullskuld (t.ex. bankgaranti) kan man registreras som kredithavare. Man får då ut varorna utan att ha betalat tull och skatter, och debiteras istället dessa på veckovisa tullräkningar. Tullräkningarna omfattar beslut om tullar, mervärdesskatt och andra skatter och avgifter och ska betalas inom 15 dagar. Uppemot 99 % av uppbörden kan hänföras till betalningar från kredithavare.

Förenklat förfarande

För att underlätta för importören finns ett förenklat förfarande. Det innebär att man lämnar en förenklad deklaration när varan ska frigöras. Man har sedan elva eller tolv dagar på sig att lämna en fullständig deklaration, kopia av faktura m.m., beroende på om deklarationen lämnas på blankett eller elektroniskt. För att få tillämpa det förenklade förfarandet krävs tillstånd och att man är kredithavare. Den dominerande andelen av deklarationerna lämnas genom förenklat förfarande.

Varans status

När varan har övergått till fri omsättning i ett EU-land kan den cirkulera fritt inom EU utan ytterligare tullförfaranden. Detsamma gäller varor tillverkade inom EU. Dessa varor anses alltså ha status som gemenskapsvaror och är därmed i fri cirkulation. Varor som inte tullklarerats i EU är utan fri cirkulation, och måste alltså förtullas om de förs över gränsen.

- Gemenskapsvaror = Varor med fri cirkulation. De kan föras mellan EU-länderna utan att behöva förtullas.
- Icke-gemenskapsvaror = Varor utan fri cirkulation. Måste förtullas om det förs över gränsen.

5.1.2 Varuklassificering

Alla varor ska klassificeras enligt en nomenklatur, som talar om vilken slags vara det är fråga om. Det finns ett internationellt system med ca 5 000 nummer som 150 länder har anslutit sig till.

Varje nummer består av sex siffror (HS-nummer). Tanken är att man ska kunna följa varorna i handeln. Nummerklassificeringen revideras vart femte år.

Inom EU har man byggt ut systemet till åttasiffriga nummer (KN-nummer). Det innebär att antalet använda nummer ökar till ca 10 000. För importändamål har man infört ytterligare en uppdelning (TARIC-nummer). Numren blir då tiosiffriga, vilket medför att man kommer upp i ungefär 20 000 använda nummer.

Klassificeringen har betydelse både för handelsstatistiken och för vilken tullsats varan ska beläggas med. Man kan få bindande beslut av Tullverket om hur en vara ska klassificeras. Klassificeringen styr inte bara tullsatsen utan även momsatsen och eventuella punkt-skatte.

5.1.3 Tullvärde

I många fall tas tull ut efter varans värde och det är då dess tullvärde man beräknar tull på. Är varan tullfri enligt tulltaxan ska ett tullvärde i alla fall anges. Det används nämligen också för att beräkna moms och som underlag för handelsstatistiken.

Huvudregeln är att tullvärdet utgörs av transaktionsvärdet för den importerade varan. Transaktionsvärdet är det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varan när den säljs för export till EU:s tullområde. I varuvärdet ska man inkludera kostnaden för frakt fram till EU:s gräns. Transportkostnader och liknande inom EU ska dock inte inräknas.

5.1.4 Tullverkets importkontroll

Tullverket arbetar med olika slags kontroller för att kontrollera importen. Man genomför gränskontroll, som innebär fysisk kontroll vid gränsen. Dessutom genomförs efterkontroll i form av t.ex. tullrevisioner då avstämning görs mot företagets bokförda uppgifter och vad som deklarerats till Tullverket. Utvecklingen går mot att den traditionella initiala deklarationsgranskningen, som är starkt automatiserad, minskar och inriktningen blir istället mer förebyggande arbete i form av bl.a. information till näringslivet och efterkontroll, t.ex. tullrevisioner.

Gränskontroll

Tullverket kontrollerar genom sin närvaro vid gränserna att alla varor anmälts till tullklarering, vilket är en förutsättning för att säkerställa en riktig uppbörd. Följande kan man kontrollera vid gränskontroll:

- Resande och deras baggage (ca 12 000 personer/år passerar Tullverket)
- Transportmedel (fartyg, lastbil, bil, släp, container m.m.)
- Lasten (om last finns, är det den last det ska vara etc.)
- Mängden (är det samma mängd som finns angiven i tulldeklarationen, antal kollin etc.)
- Varan (överensstämmer varan med varuklassificeringen på tulldeklarationen)

Vilka transporter som ska kontrolleras väljs ut efter en analys och riskvärdering. Tullverket använder sig i detta arbete av olika informationskällor som riskanalyser, tips och underrättelseinformation, vilka kompletteras med gjorda iakttagelser av tulltjänstemännen. Kontrollobjekten kan markeras med spärrar inlagda i tulldata-systemet. En spärr i tulldatasystemet medför att transporten ska kontrolleras. En analysenhet analyserar var riskerna är störst och lägger spärrarna på dessa områden. Spärrar kan t.ex. läggas in på särskilda varuslag, kanske i kombination med vissa länder, men även på specifika företag, t.ex. företag som har misskött sig tidigare.

Efterkontroll

Alla uppgifter från inlämnade tulldeklarationer avseende import och export samt rättelser av tulldeklarationer mm finns lagrade i tulldatasystemet (TDS). Avstämningar och rimlighetskontroller utifrån olika parametrar görs med hjälp av sökningar i tulldata-systemet.

Efterkontrollen kan ske i form av eftergranskning av tulldeklarationer eller revision. Eftergranskningen motsvarar ungefär skatteförvaltningens skrivbordskontroll. Man stämmer av deklARATIONERNA mot övriga uppgifter i tulldatasystemet, begär vid behov in kompletterande handlingar m.m. Revisionen motsvarar också i stor utsträckning skatteförvaltningens revisioner. Det kan antingen vara

en traditionell revision eller en ADB-revision. Totalt görs i regel 400-500 revisioner per år. År 2000 gjordes dock färre revisioner än vanligt.

Från och med i år (2001) har man börjat följa upp revisionerna, för att se om företagen har bättrat sig. På så sätt avser man att kunna bedöma kontrollens preventiva effekt. Av de revisioner som gjorts och som lett till anmärkning ska 75 % följas upp. Eftersom uppföljningen är under införande är det för tidigt att dra några slutsatser av den.

Som sanktionsmedel har Tullverket ett system med tulltillägg (20 % respektive 10 %) på tullar, mervärdesskatt och andra skatter. Det kan liknas vid skatteförvaltningens skattetillegg.

Informationsutbyte med tullmyndigheter i utlandet

Den svenska Tullverket har biståndsavtal med ett stort antal länder. Det första biståndsavtalet kom på 1970-talet. Därefter har utvecklingen gått snabbt.

Allmänt kan man säga att andra länder frågar svenska Tullverket mer än vad svenska Tullverket frågar utländska tullmyndigheter. Förfrågningarna kan t.ex. gälla om en handling är korrekt eller om en viss vara verkligen kommer från ett visst land. Ursprungslandet kan påverka tullsats, licenser m.m.

OLAF, EU-kommissionens organ för bekämpning av bedrägerier tar emot och bearbetar tips som kommer från tullmyndigheterna om upptäckta fel och fusk. Om det är av allmänintresse kan de skicka s.k. AM-medelanden (Mutual Assistance) till länderna så att även övriga länder kan kontrollera företeelsen. Vissa av dessa AM-medelanden är tvingande med återrapportering.

5.1.5 Skattemyndighetens kontroll vid import

En del uppgifter om import förs elektroniskt över från Tullverket till skattemyndigheten och läggs in i Puma. Det är uppgifter om antal importtillfällen per månad för ett visst företag och det totala värdet av det företagets import. Det finns dock inga uppgifter om import i varken skattedeklarationer eller kvartalsredovisningar. Uppgifterna från Tullverket kan alltså inte användas till avstämningar av importvärden eller momsbelopp. Även om man i skatte-

deklarationen gör avdrag för erlagd importmoms, så går detta inte att utläsa då beloppet är hopslaget med övrig avdragsgill ingående moms.

Av detta bör man dock inte dra slutsatsen att uppgifterna är oanvändbara. Det går att göra avstämningar mot momsregistreringar, för att kontrollera att de som betalat införselmoms är momsregistrerade. I regel borde de vara det, för de flesta registrerade importörerna borde antingen sälja varan vidare eller använda den i sin egen momspliktiga verksamhet. En sådan kontroll skulle dels kunna leda till att man fångar upp momsen på eventuell vinst vid vidareförsäljning av en vara (införselmoms är ju redan erlagd vid importen) och till att man hittar företag som har krympt värdet i tulldeklarationen. Uppgifterna om importbelopp borde även kunna vara användbara tillsammans med övrig tillgänglig information vid revisioner och andra kontroller på inkomstskattesidan.

5.2 Transitering

När en vara förs från ett tullområde till ett annat (t.ex. när varan förs in i EU från tredje land) är grundregeln att varan ska förtullas. Det spelar då ingen roll om varan sedan ska föras vidare till ett annat tullområde. Nackdelen är då att varan förtullas två gånger. Man kan då få tullen återbetald eller överförd. För att slippa detta ofta ganska omständliga förfarande har man infört ett system med transitering. Det kan bara tillämpas om det finns en konvention som stadgar att de berörda länderna tillåter transitering av varor.

Transitering innebär att man transporterar varor mellan länder under tullkontroll och utan erläggande av tull, skatter och avgifter. Dessa betalas först när varan når destinationslandet. Transiteringen kan ske i olika sammanhang:

- Transitering inom ett tullområde (när varor förs över mellan olika EU-länder)
- Transitering i samband med export (när varor förs ut till tredje land)
- Transitering i samband med import (när varor kommer från tredje land)
- Transitering från ett tullområde, genom ett tullområde och till ett tredje tullområde (t.ex. transitering från Italien till Sverige, om varan går genom Schweiz)

Transitering sker normalt från ett tullkontor i avsändarlandet (avgångstullkontor) till ett tullkontor i destinationslandet (bestämmelsetullkontor). Transporten sker under tullkontroll, vilket innebär att varorna måste åtföljas av ett enhetsdokument och att tullmyndigheten vanligtvis förseglar lasten. Avgångstullkontoret underrättar bestämmelsetullkontoret om transiteringen och ett efterlysningsförfarande inleds om inte transporten ankommer inom viss tid.

Den som startar transiteringen är huvudansvarig. Han ska se till att varor och dokument visas upp vid bestämmelsetullkontoret. Blad 1, 4 och 5 av enhetsdokumentet lämnas till avgångstullkontoret vid anmälan om transitering. Blad 1 stannar kvar där. Blad 4 och 5 följer med lasten till bestämmelsetullkontoret. Där kontrollerar man lastens försegling, varornas identitet och kvantitet m.m. Sedan återsänds blad 5 till avgångstullkontoret. Först då är transiteringen avslutad.

Det finns vissa förenklingar av förfarandet. Ett sådant är godkänd avsändare, som innebär att man inte behöver föra varan till avgångstullkontoret för att påbörja transiteringen (man får själv kontrollera och försegla lasten m.m.). Man håller på att införa ett motsvarande system med godkänd mottagare, som då innebär att varan inte behöver föras till bestämmelsetullkontoret, utan att kontrollen kan ske av mottagaren av varan. Det pågår även en utredning om att övergå från pappershandlingar till en elektronisk hantering vid transitering inom EU.

I vissa fall är det krav på transitering, t.ex. vid import från Åland och andra skatteområden som ligger utanför gemenskapens tullområde. I andra fall får man själv välja om transitering ska ske eller ej. Även om man väljer att förtulla in varan direkt, så kan man vänta med att redovisa momsens (se procedur 42).

T1- och T2-transitering

- T1-transitering – Extern transitering (transporteras genom EU och förs sedan ut till tredje land)
- T2-transitering – Transitering av gemenskapsvaror
- T2F-transitering – Transitering avseende skatteområden

Om en vara t.ex. ska transiteras från Italien, via Schweiz, till Sverige, så sker det som en T2-transitering. Man ska då lämna

gränsövergångsattest när man kommer in i Schweiz och när man sedan återinträder i EU (dvs. när man kommer in i Tyskland). Där-
emot behöver inget tullförfarande ske, trots att man passerat
genom ett annat tullområde. Eftersom varan är en gemenskapsvara
är den i fri cirkulation inom EU och behöver inte tullklareras när
den förs in i Sverige.

Vid transitering till tredje land tillämpar man istället ett T1-för-
farande. Det innebär att varan inte längre är i fri cirkulation. Den
ska då tullklareras när den når bestämmelsetullkontoret i destina-
tionslandet. Detsamma gäller vid import från tredje land för vidare
transport till ett annat EU-land, eller för vidare export till ett annat
land utanför EU.

5.3 Procedur 42

När varor förs in i Sverige från tredje land för att vidaretrans-
porterats till ett annat EU-land, så kan man genom transitering (se
ovan) vänta med att förtulla varan tills den kommer till sin slut-
destination. I vissa fall kan man dock vilja förtulla varan när den
passerar gränsen till EU, men vänta med att redovisa moms tills
varan når köparen i det andra EU-landet. Det är möjligt om
köparen i det andra EU-landet åberopar sitt VAT-nummer. Då
tillämpas en tullprocedur med procedurkod 42.

5.3.1 Det praktiska förfarandet

Typexemplet på detta är när Norsk lax transporteras via Sverige till
t.ex. Tyskland. Det är till övervägande del varor från Norge som
transporteras via Sverige till andra EU-länder. Vid transporter från
andra tredje länder finns det i regel andra EU-länder på närmare
håll som man kan förtulla varorna i.

Ett exempel på detta förfarande är en vara som säljs från Norge
till Tyskland, men transporteras via Sverige. Transportören är om-
bud för den svenska vidareförsäljaren under transporten. Under
särskilda upplysningar på enhetsdokumentet anger transportören
den tyske köparens VAT-nummer och att varan har sålts genom en
gemenskapsintern försäljning. När varan förs in i Sverige från
Norge ska tull erläggas, men ingen moms ska redovisas. När sedan
varan transporteras vidare från Sverige till Tyskland hanteras det

som vilken gemenskapsintern försäljning som helst. Transportören (ombudet) är momsregistrerad i Sverige och ska lämna in skattedeklaration och kvartalsredovisning i Sverige, där leveransen till köparen i Tyskland anges. Köparen i Tyskland anger i sin momsdeklaration att han har gjort ett gemenskapsinternt förvärv, och redovisar alltså utgående moms på förvärvet och får (om varan används i en helt skattepliktig verksamhet) dra av motsvarande belopp som ingående moms.

Visar det sig vid skattemyndighetens kontroll att förutsättningarna för skattefrihet inte är uppfyllda, dvs. angivet VAT-nummer är inte korrekt eller gränsöverskridande transport saknas, så ska Tullverket underrättas. Det är nämligen Tullverket som är beskattningsmyndighet och som ska ta ut moms på importen i sådana fall.

5.3.2 Skattekontrollen vid procedur 42

När varan i exemplet ovan fördes in i Sverige lämnades en tulldeklaration för övergång till fri omsättning till svenska Tullverket. En utskrift från tulldeklarationen, med bl.a. uppgift om säljare, ombud, köpare samt köparens VAT-nummer skickas från Tullverket till RSV. Avsikten är att skattemyndigheten ska kunna stämma av uppgifterna i tulldeklarationen mot ombudets (leverantörens) kvartalsredovisning, för att kontrollera att varorna verkligen har transporterats vidare till ett annat EU-land, och inte införts momsfritt till Sverige.

Ett problem i dagsläget är dock att dessa kontrolluppgifter skickas till RSV i pappersform. De är därför svåra och resurskrävande att använda, i och med att de är osorterade och inte går att göra utsökningar och automatiska avstämmningar bland. På grund av dessa praktiska svårigheter är kunskapen om vilken nytta man kan ha av uppgifterna i kontrollsammanhang väldigt begränsade.

På tulldeklarationen, som lämnas till Tullverket vid import från tredje land, anges den slutliga köparens VAT-nummer. Tullverket kontrollerar dock inte att det VAT-nummer som angivits är giltigt och att importören verkligen är momsregistrerad. Detta visar betydelsen av att handeln kontrolleras av skattemyndigheten.

För att kunna använda uppgifterna från Tullverket mer effektivt måste de inkomma elektroniskt, så att de kan läggas in i Puma. Det

krävs åtminstone elektroniska uppgifter från Tullverket om ombudets antal försändelser och totalbelopp. Dessa kan då stämmas av mot ombudets kvartalsredovisningar. Hittar man vid avstämningen differenser kan man begära specifikation från Tullverket eller från ombudet. Köparens VAT-nummer går dock ej att hantera i Puma, så även om Tullverket vidarebefordrar dessa kan de i dagsläget inte användas vid skattemyndighetens avstämning. Det förs dock långtgående diskussioner om möjligheten att i framtiden överföra uppgifterna elektroniskt till RSV. Bland annat håller man på att ändra tullförordningen så att en sådan möjlighet skapas.

5.4 Tullproceduren vid export

Vid export tas varken tull, moms eller punktskatter ut. Trots det ska tulldeklaration med fullständiga uppgifter om varuslag, varuvärde etc. lämnas vid exporten. I detta förfarande är två tullkontor inblandade. Innan exporten påbörjas anmäls den till exporttullkontoret. Innan varorna får lämna EU:s tullområde ska de dessutom passera utfartstullkontoret.

5.4.1 Tullverkets hantering och administration

Exporttullkontoret

Tulldeklarationen ska ges in till exporttullkontoret innan exporten påbörjas. Det är det tullkontor som är ansvarigt för övervakningen av den plats där exportören är etablerad eller där varorna packas eller lastas för att sändas på export. Blad 1 i enhetsdokumentet behålls av exporttullkontoret. Vid ungefär 80 % av exporterna lämnas dock tulldeklarationen elektroniskt, vilket innebär att det företag som anmäler exporten även registrerar in exportanmälan i tulldata-systemet. Elektroniska deklarationer får endast lämnas av företag som fått särskilt tillstånd till detta.

En exportör får inte påbörja en export förrän Tullverket har gett sitt godkännande att påbörja exporten. När exporttullkontoret godkänner exporten genom exportklareringen åsätts ett tullid på enhetsdokumentet högst upp till höger och eventuellt sätts även en tullstämpel på dokumentet. Blad 3 av enhetsdokumentet ska följa godset till utfartstullkontoret. Vid elektronisk deklaration sker

klarering genom ett svarsmeddelande i datorn och exportören stämplar själv dokumentet.

När en tulldeklaration för export ges in ska varan finnas tillgänglig för kontroll för exporttullkontoret. Kontrollen kan ske genom manuellt urval eller genom ett urval utifrån riskprofil och slump. Spärrar av samma slag som vid import kan läggas in i tulldatasystemet, för att vissa specifika exporter ska kontrolleras. Dessa spärrar inriktas bl.a. på varor med exportbidrag samt för att upptäcka och förhindra brott mot exportrestriktioner. Ett beslut att stoppa en export och avvakta med kontroll till dess att tullpersonal finns tillgänglig måste vara väl underbyggt.

Utfartstullkontoret

Utfartstullkontoret är sista platsen i något EU-land innan varan går ut till 3:e land. Här lämnar exportören blad 3 av enhetsdokumentet för att visa att varan exportklarats. Dokumentet stämplas på baksidan (exportattest) och återlämnas till exportören om denne begär det, annars inte. I regel sker ingen återrapportering till exporttullkontoret. Det sker alltså ingen regelmässig uppföljning av att anmäld export verkligen fullföljs och att enhetsdokumentets blad 3 presenteras vid utfartstullkontoret. En sådan regelmässig uppföljning sker endast vid export av ett urval av varor med exportbidrag och vid transiteringar. För övriga varor är det inte ens möjligt att stickprovsvis följa upp varor som anmält till export vid ett exporttullkontor och kontrollera att varan verkligen lämnat gemenskapen via ett utfartstullkontor. Eftersom ingen registrering sker vid utfartstullkontoren går det inte att spåra varan maskinellt. Det går inte heller att följa den manuellt, eftersom man inte ens vet vilket utfartstullkontor den passerat på vägen ut ur gemenskapen. Det behöver inte vara ett utfartstullkontor i närheten av det exporttullkontor där exporten anmäldes, utan det kan till och med vara ett utfartstullkontor i ett annat EU-land.

5.4.2 Skattekontroll vid export

Eftersom exporten varken är föremål för moms eller punktskatt kan den tyckas vara ointressant att kontrollera för skatteändamål. Istället kan man tänka sig att resurserna borde användas till att

kontrollera importen, eftersom det är där skatten tas ut. Det skattebefriade exportförfarandet kan dock vara frestande att utnyttja för skentransaktioner, för att sedan kunna sälja varan svart i Sverige. Man får då möjlighet att göra fulla avdrag för ingående moms, utan att behöva erlagga någon utgående moms vid försäljningen. Skattedeklarationen får då ett för företag med stor exportomsättning karaktäristiskt utseende. Utifrån skattemyndighetens perspektiv är det därför av stort intresse att kontrollera att redovisad export faktiskt har ägt rum.

Tullkontrollen är av naturliga orsaker huvudsakligen koncentrerad till importtillfället, eftersom det är då Tullverket är uppbördsmyndighet för tullar, mervärdesskatt och andra skatter och avgifter. Den kontroll som ändå sker vid exporten är, såsom framgår av beskrivningen ovan, framför allt inriktad på att förhindra brott mot exportrestriktioner samt att förhindra bidragsfusk avseende exportberättigade varor. Tullverkets kontroll är därmed inte av den omfattning att den utgör ett effektivt medel för att upptäcka skenexporter. Där läggs istället ansvaret över på skattemyndighetens kontroll.

Handlingar för att styrka export

För att möjliggöra en skattekontroll av anmälda exporters förs uppgifter uppdelade på företagsnivå om antal exporttillfällen per månad och det totala värdet av exporten över från tulldatasystemet till skattemyndighetens kontrollsystem. Dessa uppgifter om export, som läggs in i Puma, baseras på den tulldeklaration (exportanmälan) som lämnas till exporttullkontoret. Det innebär att uppgifterna i Puma inte anger de exporters som faktiskt fullföljts genom att enhetsdokumentets blad 3 uppvisats för utfartstullkontoret och varorna transporterats ut ur EU. Uppgifterna visar bara att företaget har anmält varorna till Tullverket för export, och alltså angett att de har för avsikt att exportera varorna. Eftersom utfartstullkontoret inte har någon återrapportering till exporttullkontoret, vet man inte om exporten verkligen fullföljts. Även om ett företag kan uppvisa en exportattest (stämpel) från utfartstullkontoret styrker det inte att varorna faktiskt har gått ut ur EU. Det är ett intyg att uppgivna varor angetts passera EU:s yttre gräns, men någon fysisk kontroll av att så verkligen skett utförs i normalfallet inte.

För att styrka att varorna verkligen har exporterats bör säljaren självklart ombedjas uppvisa blad 3 av enhetsdokumentet, där man ska kunna utläsa tullid från exportklareringen hos exporttullkontoret och stämpeln på papperets baksida från utfartstullkontoret. Även om handlingen kan uppvisas är det dock inte säkert ställt att export verkligen har skett. Följande handlingar kan då användas för att styrka att export verkligen har skett:

- **Betalning från utlandet:** Kan indikera att export har skett, men är inget bevis på att så verkligen är fallet.
- **Tullsedel från importlandet:** En tullsedel visar att de exporterade varorna har införtullats i importlandet.
- **Landningsbevis/"Bevis om inkommet gods":** Är i princip en avskrift av tullsedeln. Den kan erhållas i efterhand hos tullmyndigheten i importlandet.
- **Avtal om försäljning:** De villkor som framgår av avtalet kan ge skattemyndigheten en uppfattning av vilka dokument som säljaren bör kunna prestera för att visa att export har skett.
- **Försäkringsbrev:** Uppgift om de exporterade varorna är försäkrade, vem som är försäkringstagare m.m. kan vara intressant. Gods som exporteras är i regel försäkrat.
- **Transportdokument:** Dokument från transporten, såsom konossement eller sjöfraktsedel (vid sjötransporter), speditionshandlingar (vid vägtransporter) eller flygfraktsedlar (vid flygtransporter). En exportör kan dock avbryta en transport av någon anledning. Exportören kan då ge trovärdighet åt falsk transport genom att kunna visa upp en till synes korrekt transportfaktura från en speditorsfirma. Uppgift om avbrutna exporten går eventuellt att få fram hos speditörerna.
- **Rembursdokument:** Remburs är ett vanligt betalningssätt inom den internationella handeln, framför allt när leverans ska ske till avlägsna länder, t.ex. till länder i andra världsdelar. Remburs innebär att betalningen för varan säkras med hjälp av köparens och säljarens bankförbindelser.

Som synes ovan kan man alltså inte på något enkelt sätt kontrollera att angivna exporten verkligen ägt rum, utan det krävs i regel betydande utredningsinsatser från skattemyndighetens sida.

Avstämningar mellan exportanmälan och skattedeklarationen

I skattedeklarationen ska exportbeloppet anges på rad 21 "Omsättning av varor utanför EG (export)". Det går därmed att stämma av angivna exportbelopp på skattedeklarationen mot de belopp som angivits på exportanmälan till Tullverket. Eftersom exportuppgifter från Tullverket månadsvis förs över till skattemyndigheten kan denna avstämning göras maskinellt i Puma.

Skattemyndigheten i Stockholm har under 1998/1999 genomfört ett kontrollprojekt som bland annat haft till syfte att kontrollera kvaliteten på de uppgifter om export som finns i Puma och hur de kan användas i kontrollen.¹ I projektet fann man att det var vanligt att det förekom differenser mellan exportuppgifter enligt skattedeklarationen och enligt de exportanmälningar som anmälts till Tullverket. Oftast fanns det dock en naturlig förklaring till differensen. Det händer att försäljning av tjänster till tredje land felaktigt redovisas som exportomsättning i skattedeklarationen,² och tjänsterna ingår ju inte i den export som redovisas till Tullverket. Ibland kan värdet i tulldeklarationen vara angivet i fel valuta eller omräknat med fel valutakurs, vilket då ger ett annat belopp än i skattedeklarationen där värdet alltid anges i svenska kronor. Det kan också uppstå differenser på grund av olika periodiseringar:

- Exportanmälan lämnas före exporten påbörjas, medan exporten i skattedeklarationen oftast redovisas när faktura skickats ut.
- Ett erhållet förskott för en vara som är avsedd för export ska inte exportdeklareras till Tullverket förrän transporten påbörjas till köparen. I skattedeklarationen ska emellertid ett förskott deklarerat redan när det erhålls.
- Rättelser av exportanmälan påverkar Tullverkets uppgifter för den period då rättelsen inkom och inte den period till vilken rättelsen är hänförlig.

För att få en uppfattning om andelen differenser har vi gjort en avstämning mellan exportuppgifter i skattedeklarationen och i exportanmälan till Tullverket för företag i Stockholmsregionen under januari år 2001. Det finns inget som tyder på att differenserna

¹ Skattemyndigheten i Stockholm: Momskontroll utifrån tulluppgifter i Puma – delrapport, mars 1999, och Skattemyndigheten i Stockholm: Slutrapport – Momskontroll utifrån tulluppgifter i Puma, 2000-01-10

² Försäljning av tjänster ska redovisas i ruta 22 "Omsättning av tjänster till utlandet", medan exportomsättning (varuförsäljning) ska redovisas i ruta 21 "Omsättning av varor utanför EG (export)".

skulle vara större eller mindre för företag i andra regioner eller att skillnaderna är ovanligt stora just den valda månaden, utan det torde ungefär återspegla den faktiska andelen differenser. Av avstämningen framgår det att differenserna är stora. Nästan 2 000, eller 46 %, av de företag som redovisar export i skattedeklarationen har inte redovisat någon som helst export hos Tullverket. Av dessa är det 152 företag som har redovisat exportbelopp över 1 miljon i skattedeklarationen och ett företag har redovisat export över 1 miljard. Tittar man närmare på dessa företag ser man att det i stor utsträckning är stora internationella företag eller filialer till utländska företag, där det är troligt att försäljningen sker från Sverige, men att varan levereras från ett koncernbolag i något annat land. Sådan försäljning kan man i skattedeklarationen inte redovisa på annat sätt än som export, men eftersom ingen vara förs ut från Sverige lämnas ingen exportanmälan till Tullverket. Den här företelsen skulle kunna förklara en icke oväsentlig del av de här differenserna.

Ungefär 2 100 företag redovisar export både i skattedeklarationen och i exportanmälan till Tullverket. Av dessa företag förekommer differenser hos 92 %. Differenserna överstiger 50 000 kr hos 48 % av företagen och de överstiger 1 miljon kronor hos 13 % av företagen.

Tabell 5: Differenser mellan exportuppgifter i SKD och exportuppgifter från den exportanmälan som lämnas till Tullverket, för företag i Stockholmsregionen under januari 2001

Redovisning	Antal företag	Andel i procent
Redovisar export i SKD	3 960	
Redovisar ej export hos Tullverket, trots att det redovisas i SKD	1 854	46,3 %
Redovisar export hos Tullverket	3 794	
Redovisar ej export i SKD, trots att det redovisas hos Tullverket	98	2,6 %
Redovisar export både i SKD och hos Tullverket	2 106	
Ingen differens mellan SKD och export hos Tullverket	155	7,4 %
Differens finns mellan SKD och export hos Tullverket	1 951	92,5 %
Differens > 50 000 kr	1 002	47,6 %
Differens > 100 000 kr	804	38,2 %
Differens > 1 miljon kr	265	12,6 %

Källa: Avstämningar i PUMA.

Som kontrollprojektet hos skattemyndigheten i Stockholm visar behöver den stora andelen differenser inte innebära fel i redovisningen. Skillnaderna i periodiseringar medför att det blir svårt att jämföra en enskild månad. Istället bör man inrikta avstämningarna på längre tidsperioder. Även om man gör avstämningar avseende så långa tidsperioder som ett år så uppkommer stora differenser. Jämför man det totala exportvärdet sammantaget för alla företag i Sverige så är det enligt skattedeklarationen ungefär 150 miljarder kronor, eller ca 45 %, högre än enligt Tullverkets exportanmälningar.³ Det finns en lång rad av naturliga förklaringar till denna differens, men effekten blir att de så frekvent naturligt förekommande differenserna tenderar att dölja de differenser som beror på skattefusk eller bedrägerier.

Statistiken över exporten på branschnivå (varugruppernivå) följs på nära håll av många företag, som stämmer av sina marknadsandelar. För att vilseleda konkurrenterna kan vissa företag uppge

³ 1999 var varuexporten från Sverige enligt skattedeklarationen 430 miljarder kronor och enligt Tullverkets exportanmälningar 292 miljarder kronor, vilket ger en differens på 140 miljarder kronor. År 2000 var varuexporten enligt skattedeklarationen 510 miljarder kronor och enligt Tullverkets exportanmälningar 351 miljarder kronor, vilket ger en differens på 160 miljarder kronor. Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt respektive SCB:s handelsstatistik.

en annan vara eller ett annat värde i samband med export. Då blir statistiken missvisande och konkurrenterna beräknar sina marknadsandelar fel. Företagen upplever ofta att den här typen av desinformation inte är så allvarligt eftersom uppgifterna inte ligger till grund för något skatteuttag.

Rabatter på varor till vissa länder syns inte alltid i tullvärdet. Om ett företag har differentierad prissättning på sina produkter för olika länder, så förekommer att det totala priset och ej det rabatterade priset deklarerar. Vid försäljningar till vissa länder rabatteras detta, så att köparen bara behöver betala ett lägre pris. Det är detta faktiska pris som anges i skattedeklarationen.

Till Tullverket redovisas varans faktiska värde (inklusive fraktkostnader fram till gränsen) medan man i skattedeklarationen redovisar varans försäljningsvärde. Då kan fraktkostnader för hela resan ingå och eventuella medföljande serviceavtal, om dessa har inkluderats i försäljningspriset. Som man funnit i det genomförda kontrollprojektet kan även andra tjänster felaktigt ha redovisats som exportomsättning i skattedeklarationen.

Med tanke på de stora differenserna mellan uppgifter från de båda källorna kan man ifrågasätta nyttan av att i större utsträckning utgå från dylika avstämningar för att välja ut kontrollobjekt för den löpande skattekontrollen. Det riskerar att vara väldigt resurskrävande utan att ge upphov till några egentliga rättelser. Detta betyder dock inte att informationen är utan värde. Tillsammans med andra uppgifter kan det vara en viktig indikation på att en kontroll bör utföras.

Det är dock inte tillräckligt att endast göra avstämningar mellan exportuppgifter från olika källor i Puma. Genom en sådan utsökning av kontrollobjekt finner man inte de som exempelvis anmält export till exporttullkontoret, men sedan inte avslutat exporten, dvs. inte fört ut varorna ur gemenskapen. Det finns idag ingen kunskap om hur vanligt förekommande det är att skattskyldiga använder upplägg av det här slaget för att sedan kunna sälja varorna skattefritt inom landet. Det finns inte heller några utarbetade kontrollmetoder för att identifiera dem. Det är därför viktigt att området utreds vidare, så att vi kan täppa till eventuella luckor i kontrollen.

6 Övrig kontrollinformation över internationella verksamheter/transaktioner

Det finns även andra informationskällor att tillgå vid skattekontrollen avseende internationella verksamheter och transaktioner.

6.1 Internationella bolagsregister m.m.

Vill man ha information om ett utländskt företag kan ett första steg vara att titta efter om företaget har någon hemsida på Internet. Ofta finns en hel del information som kan vara av intresse utlagd på företagets hemsidor.

En del länder har också sina bolagsregister utlagda på Internet. Ett användbart exempel är Storbritanniens bolagsregister Companies House.¹ Där kan man t.ex. kontrollera att ett bolag är registrerat, bolagsadressen, registreringsdatum, styrelse m.m. Mer djupgående information om uppmärksammade utländska företag inhämtas annars primärt genom inköp av upplysningar från IBIS International i Tyskland, det världsomspännande kreditupplysningsföretaget Dun & Bradstreet samt det Europeiska Bolagsregistret. Man kan då t.ex. beställa en fullständig årsredovisning eller vissa specifika uppgifter. Det finns även möjlighet att få vissa enklare utredningar utförda. Bland annat skattemyndigheten i Stockholm har nyttjat den här möjligheten till informationsinhämtning i vid flertalet av de utlandsanknutna skattekontroller som utförts under de senaste åren.

IBIS är det som idag används i störst utsträckning. De kan inhämta uppgifter över företag i hela världen. Framför allt använder man IBIS tjänster för att få ut uppgifter om företag i skatteparadis.

Dun & Bradstreet² har fördelen att de har databaserade register och att det därför går snabbare att få fram uppgifterna. Det finns

¹ www.companieshouse.gov.uk

² www.dbsverige.se

flera system, bland annat ett webbaserat system där man kan beställa uppgifterna via Internet.

Europeiska Bolagsregistret³ är en ny informationskälla. Det utgörs av flertalet europeiska bolagsregister som knutits samman. Avgiften är betydligt lägre än om man hämtar upplysningar via de andra systemen och det går ganska snabbt att få uppgifterna.

6.2 Kontrolluppgifter över utlandsbetalningar

6.2.1 Uppgiftsskyldighet

Riksbanken är ansvarig för att föra betalningsstatistik. Den som har utfört en gränsöverskridande valutatransaktion är skyldig att till Riksbanken lämna de uppgifter beträffande transaktionen som behövs som underlag för betalningsbalansstatistiken, s.k. Riksbanksuppgifter. Fram till och med den 30 juni 2000 skulle varje enskild utlandsbetalning som översteg 75 000 kr rapporteras. Därefter höjdes gränsbeloppet till 100 000 kr. Både betalningar till/från företag och privatpersoner ska rapporteras.

sker betalningen för en fysisk persons eller dödsbos räkning ska kontrolluppgift dessutom lämnas till skattemyndigheten. Här kvarstår den gamla beloppsgränsen på 75 000 kr, men den föreslås höjas till 100 000 kr för att samma beloppsgräns ska gälla för allt uppgiftslämnande. Kontrolluppgift till skattemyndigheten ska dock även lämnas vid mindre betalningar om dessa utgör delbetalningar av en summa som överstiger 75 000 kr (100 000 kr). Någon sådan motsvarighet finns inte avseende uppgiftsskyldigheten till Riksbanken.

På betalningsanmälan till Riksbanken och på kontrolluppgiften till skattemyndigheten lämnas uppgifter om bland annat betalningsdag, belopp, mottagare/avsändare i utlandet, valuta och mottagar-/betalningsland. Betalningarna klassificeras med hjälp av särskilda s.k. riksbankskoder som anger transaktionens art.

Det är den bank som förmedlar betalningen till eller från utlandet som är skyldig att lämna uppgift till Riksbanken och skattemyndigheten. Uppgifterna grundar sig på de identifieringsuppgifter om sig själv och betalningsmottagaren samt uppgifter om vad betalningen avser, som den för vars räkning transaktionen utförts är skyldig att själv lämna till banken.

³ www.ebr.prv.se

Enligt uppgift från Riksbanken förmedlades under perioden november 1999 – oktober 2000 ca 2,9 miljoner betalningar till och från utlandet som översteg 75 000 kr (eller 100 000 kr från 1 juli 2000).⁴

6.2.2 Användningen av uppgifterna i skattekontrollen

Skattekontrollen av privatpersoner

Kontrolluppgifter om utlandsbetalningar till eller från privatpersoner lämnas alltså direkt till skattemyndigheten. Uppgifterna läggs in tillsammans med övriga kontrolluppgifter avseende respektive person i skatt LT, och kan användas för utsökningar i Profil vid den ordinarie taxeringskontrollen av privatpersoner.

Uppgifterna om utlandstransaktioner kan i många fall inte stämmas av direkt mot de uppgifter som lämnas i deklarationen, utan för att avgöra om transaktionen påverkar beskattningen måste den skattskyldige i regel tillfrågas om vad betalningen avser. Man kan alltså inte göra några maskinella avstämningar i Profil, utan på sin höjd få en signal om att kontrolluppgift om utlandsbetalning finns. En del skattekontor tar ut kontrolluppgifter om utlandsbetalningar på en lista och låter en erfaren granskare göra ett manuellt urval. Det finns också skattekontor som slutat använda kontrolluppgifterna om utlandsbetalningar vid kontrollurvalet, med motiveringen att den skattskyldige i regel ändå kommer med någon logisk förklaring till vad betalningen avser och att kontrollen därför ändå inte leder till någon skattemässig förändring.

Skattemyndigheten i Uppsala genomförde 1995 ett kontrollprojekt⁵ utifrån kontrolluppgifter om utlandsbetalningar för privatpersoner. Av 187 kontrolluppgifter kunde 63 (34 %) hänföras till någon uppgift i inkomstdeklarationen. Resterande 124 kontrolluppgifter togs ut till granskning, men endast fyra av dem föranledde någon ändring i deklarationen. Bland de förklaringar till överföringarna som personerna i fråga lämnade kan bl.a. nämnas arv/gåva, upptagande eller återbetalning av lån, försäljning av privat egendom i utlandet, erhållen skattefri utbetalning från kapital- eller pensionsförsäkring samt hemtagning av inkomster tidigare intjänade i utlandet.

⁴ Lagrådsremiss: En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter, 2001-05-23

⁵ Skattemyndigheten i Uppsala Län: Resultatuppföljning avseende projekt för kontroll av utlands-KU, 1995-05-18

Skattekontrollen av företag

Det lämnas i dagsläget inga kontrolluppgifter till skattemyndigheten avseende juridiska personers betalningar till och från utlandet. Om skattemyndigheten vid skattekontrollen har behov av tillgång till uppgifter om sådana betalningar får man göra en framställan till Riksbanken om att få uppgifterna utlämnade. Det är dock inte möjligt att inhämta uppgifter om samtliga betalningar som skett till och från utlandet för alla svenska juridiska personer. Vid uppgiftsinhämtande från Riksbanken får därför detta antingen ske för vissa bestämda personer eller avseende vissa typer av betalningar eller betalningar till eller från vissa specifika länder. Det medför i praktiken att uppgifterna inte kan användas vid den löpande skattekontrollen av juridiska personer. Man kan dock använda uppgifterna vid specifika, avgränsade kontrollprojekt, eller vid kontrollen av något speciellt företag som man misstänker har haft utlandstransaktioner.

Riksbanken tar endast in uppgifter om utlandsbetalningar för statistikändamål. De behöver därför bara uppgifterna under en begränsad period och sparar dem bara i två år. Skattemyndigheten kan i sin kontroll ofta behöva äldre uppgifter än så. För ett företag med brutet räkenskapsår kan uppgifter som avser början av räkenskapsåret alltså vara raderade ur Riksbankens register redan vid deklara-tionsinlämnandet.

Det skulle underlätta om vi hade alla uppgifter om utlandsbetalningar – även avseende juridiska personer – inne i våra egna system. Dels skulle vi då slippa problemet med att uppgifterna raderas efter två år. Dels skulle vi då få tillgång till alla uppgifter. För att göra urval till särskilda kontrollprojekt räcker det att begära in uppgifter från Riksbanken avseende vissa typer av utlandsbetalningar eller avseende betalningar till och från vissa länder. När man har valt ut vilka företag som ska granskas vore det dock bra att ha tillgång till samtliga uppgifter. Den möjligheten har vi inte idag. Hade vi uppgifterna i våra system skulle man också kunna ta för vana att ta fram uppgifter om t.ex. de företag man ska revidera. Även om man valt ut företaget utifrån andra kriterier är det bra att ha tillgång till så mycket kontrollmaterial som möjligt, när man väl har bestämt sig för att kontrollera det.

Riksbanken kommer från och med år 2003 att ersätta det nuvarande systemet för rapportering av betalningar till och från utlandet med urvalsbaseade undersökningar. När det nuvarande systemet

försvinner kommer det alltså inte att finnas någon möjlighet för skatteförvaltningen att erhålla nödvändiga uppgifter avseende betalningar som görs av juridiska personer. För att säkerställa att myndigheten får tillgång till uppgifterna föreslås i Regeringens proposition⁶ att en kontrolluppgiftsskyldighet ska införas även avseende juridiska personer när rapporteringen av utlandsbetalningar till Riksbanken upphör. I december 2001 beslutades i enlighet med förslaget. Det innebär att skattemyndigheterna från och med år 2003 själva kommer att ta in kontrolluppgifter om utlandsbetalningar även till och från juridiska personer. Då kommer alltså alla dessa kontrolluppgifter att finnas tillgängliga vid skattekontrollen.

Erfarenheter från genomförda kontrollprojekt

Skattemyndigheten i Stockholm har inom inkomstskattekontrollen utfört två omfattande kontrollprojekt, som haft sin utgångspunkt i uppgifter från Riksbanken om utlandsbetalningar. Under 1999 genomfördes det s.k. Riksbanksprojektet,⁷ ett pilotprojekt med särskild inriktning på utlandstransaktioner, där urvalet av kontrollobjekt gjordes med hjälp av uppgifter om utlandsbetalningar som inhämtats från Riksbanken. Det följdes under 2000 upp med KURT-projektet⁸ (Kontroll av UtlandsRelaterade Transaktioner), där man inriktade kontrollen på fem olika områden som man vid avslutandet av Riksbanksprojektet funnit att man behövde mer kunskap om.

I båda de genomförda projekten gjordes kontrollurvalet utifrån uppgifter om utlandsbetalningar som inhämtats från Riksbanken. Eftersom uppgiftsinhämtandet från Riksbanken av sekretessskäl måste begränsas till vissa typer av betalningar inhämtades främst uppgifter avseende betalningar för olika typer av tjänster och ersättning för royalty, patenträttigheter etc., samt betalningar från vissa länder, företrädesvis sådana som kan betecknas som "skatteparadis".

⁶ Prop. 2001/02:25: En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter

⁷ Skattemyndigheten i Stockholm: Slutrapport – Riksbanksprojektet, 2000-06-26

⁸ Skattemyndigheten i Stockholm: Slutrapport för KURT-projektet, Kontroll av UtlandsRelaterade Transaktioner, 2001-06-29

Urvalet av kontrollobjekt har visat sig vara en mycket arbets- och tidskrävande process. I många fall måste man redan vid urvalen inhämta information om utländska företag via IBIS, Dun & Bradstreet eller liknande. För att kunna särskilja betalningar till Jersey, Guernsey eller Isle of Man från betalningar till Storbritannien (samtliga har landkoden GB) får man titta på bolagsinformation som kan erhållas gratis från brittiska motsvarigheten till PRV, Companies House.⁹ Sökning där kan ske på namn eller organisationsnummer och information kan erhållas om bl.a. adress, typ av bolag, angiven verksamhet, om årsredovisning inlämnats etc.

Riksbanksprojektet tog ca 2 000 dagar i anspråk, och då utfördes 53 revisioner och 10 skrivbordsutredningar. Beloppsmässigt har kontrollerna resulterat i höjningar som medfört att inkomstskatt ska betalas med ytterligare 34,4 miljoner kronor (inklusive skattetillegg), moms ska betalas med ytterligare 4,9 miljoner kronor (inklusive skattetillegg) och arbetsgivaravgifter ska betalas med ytterligare 3,6 miljoner kronor (inklusive avgiftstilllegg), dvs. en total höjning av skatter och avgifter med 42,9 miljoner kronor. Den största delen av de utredningar som initierats inom KURT-projektet är ännu ej slutförda, varför det inte går att dra några slutsatser om utfallet av projektet.

Uppgifterna om utlandsbetalningar har i vissa fall lett direkt till den/de transaktioner som varit intressanta att granska ur skattesynpunkt. Detta har framförallt varit fallet vid betalningar till mottagare i skatteparadis såsom Liechtenstein, Cypern m.fl. där de flesta typer av betalningar har visat sig intressanta och inte bara uppgifter om betalning för royalty, rättigheter etc. I andra fall har uppmärksammade felaktigheter inget direkt samband med betalningsuppgiften i sig, men företaget i fråga har visat sig ha andra kontrollvärda utlandsfrågor eller också har man uppmärksammat andra felaktigheter utan anknytning till utlandsområdet.

Det är svårt att dra några sådana generella slutsatser av Riksbanksuppgifterna som att en betalning enligt Riksbankskod X alltid indikerar en granskningsvärd transaktion eller att betalningar till land Y alltid är intressanta. Betalningar till skatteparadis som Gibraltar, Andorra och vissa länder i Västindien är nästan alltid kontrollvärda medan sådana som sker till exempelvis Liechtenstein eller Cypern kan vara okej ur i vart fall svensk skattesynpunkt.

⁹ www.companieshouse.gov.uk

En ganska speciell kontroll, som genomförts inom KURT-projektet, har sin utgångspunkt i s.k. fasadadresser i England. Skattemyndigheten i England har i form av spontana kontrolluppgifter lämnat uppgifter om kända adresser som utnyttjats av företag för att skapa fasader för bland annat transaktioner som i själva verket sker med bolag i skatteparadis. Skattemyndigheten i Stockholm har köpt in det engelska bolagsregistret och samkört bolag på fasadadresser med riksbanksuppgifter. Man har då kunnat konstatera att det finns minst 400 s.k. fasadbolag i England med anknytning till Sverige. Åtminstone på en av adresserna har samtliga bolag varit rena fasader. Pengar till det bolaget har slussats vidare till skatteparadis (ibland via ett eller flera andra länder). Det har dock varit svårare att dra några klara slutsatser om övriga adresser. Man har, trots handräkning från skattemyndigheter i andra länder, inte kunnat följa pengarna och vet därmed ej hur de har använts.

Uppgifter om utlandsbetalningar i momskontrollen

Uppgifter om utlandsbetalningar kan inte bara användas i inkomstskattekontrollen, utan även i t.ex. momskontrollen. Skattemyndigheten i Stockholm har under 2000 genomfört ett kontrollprojekt¹⁰ där man kontrollerat förvärvet av s.k. 5:7-tjänster med utgångspunkt i Riksbanksuppgifterna. Enligt 5 kapitlet 7 § Mervärdesskattelagen är vissa tjänster (t.ex. konsulttjänster, ADB-tjänster, reklam-/annonseringstjänster, försäljning/upplåtelse av upphovsrätter) som tillhandshålls från ett annat land omsatta i Sverige om köparen är en näringsidkare i Sverige. Om tjänsten, enligt ovanstående, är omsatt i Sverige ska köparen redovisa utgående moms på tjänsteförvärvet, s.k. förvärvsbeskattning. Köps tjänsten in till en helt momspliktig verksamhet får köparen sedan avdrag för motsvarande belopp som ingående moms.

Som utgångspunkt för kontrollprojektet har skattemyndigheten använt en lista med alla utlandsbetalningar med Riksbankskoder för tjänsteförvärv under 1999. Bland de totalt 3 000 transaktionerna har man sökt fram företag som inte är registrerade för moms, har mycket stora tjänsteförvärv från utlandet i förhållande till omsätt-

¹⁰ Skattemyndigheten i Stockholm: Slutrapport – Förvärvsbeskattning av vissa tjänster, 2001-02-21

ningen eller bedriver blandad verksamhet med stor andel skattefri omsättning.

Att förvärv av s.k. 5:7-tjänster från utlandet beskattas på rätt sätt har varit ett område som endast i begränsad omfattning har kontrollerats av skattemyndigheten tidigare. Till stor del torde det bero på att det varit mycket svårt att söka fram utredningsvärda objekt. Metoden att använda Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar i utredningsförfarandet vid kontroll av förvärvsbeskattning är ny.

Av 51 avslutade utredningar har 15 stycken, dvs. 29 %, resulterat i beloppsmässiga höjningar med totalt 1,9 miljoner kronor. Dessutom har utgående skatt för tjänsteförvärvet påförts på några företag där avdragsrätt förelegat för motsvarande ingående skatt, vilket alltså inte resulterat i någon höjning netto. I de fall då skatten inte har ändrats har det till exempel berott på att det inte varit 5:7-tjänster som förvärvats (fastighets-, utbildnings- och forsknings-tjänster är exempel på förvärv som inte ska förvärvsbeskattas) eller att överföringar, bidrag, stipendier, lån och valutaköp felaktigt kodats som förvärv av tjänster i anmälan till Riksbanken.

Problem vid användningen av uppgifterna i skattekontrollen Materialet från Riksbanken innehåller vissa felkällor. Det vanligaste felet är att Riksbankskoden avseende transaktionens art angivits felaktigt av det betalande/betalningsmottagande företaget eller av betalningsförmedlande bank. Det förekommer också rena registreringsfel vad gäller organisationsnummer, belopp etc.

En annan felkälla är att uppgifterna avser enskilda betalningar som överstiger 75 000 kr (100 000 kr). För att undvika att en större betalning rapporteras så kan denna delas upp på flera mindre betalningar. Visserligen ska bankerna enligt den kontrolluppgiftsskyldighet som gäller fysiska personers utlandsbetalningar även rapportera delbetalningar av en större betalning. Såvitt är känt finns det dock inga banker som har rapportsystem som möjliggör för banken att uppfylla denna kontrolluppgiftsskyldighet.

Ett annat problem är också att det sedan valutaregleringen upphörde är helt lagligt att packa en resväska full med pengar och själv transportera dessa medel ut ur landet. Större kontantbetalningar brukar dock väcka misstankar vid t.ex. en skatterevision men det hindrar ju inte att man gör på detta sätt vid s.k. svarta affärer. Om något av de många försök som pågår med olika former av digitala pengar får genomslag i stor utsträckning, kan dessa problem accentueras. Framför allt gäller det de varianter där de digitala pengarna kan överföras och sedan växlas in anonymt. I dessa fall

saknar banken helt kännedom om utlandstransaktionen, och kan följaktligen inte anmäla transaktionen till varken Riksbanken eller skattemyndigheten. Idag används dock rent digitala betalningsmedel huvudsakligen för små betalningar och s.k. mikrobetalningar, där beloppen är så små att transaktionskostnaden förhindrar användandet av kreditkort.

6.2.3 Nyttan av kontrolluppgifter över utlandsbetalningar i skattekontrollen

Genomförda kontrollprojekt visar att uppgifter över utlandsbetalningar för företag har större värde i skattekontrollen än motsvarande uppgifter för privatpersoner. Det innebär dock inte att uppgifterna om privatpersonernas utlandstransaktioner är oanvändbara. Bara det faktum att uppgifterna hämtas in kan ha en viss preventiv effekt mot vissa slags transaktioner. De som medvetet vill undgå att få sina utlandstransaktioner registrerade kan dock kringgå systemet genom att t.ex. skicka flera mindre betalningar från olika banker eller låta pengarna stå kvar i en utländsk bank och ha åtkomst till dem via kontokort.

De kontrollprojekt som genomförts inom företagskontrollen har visat värdet av Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar som urvals- och kontrollinstrument. Eftersom det finns uppgifter om transaktionens art och mottagar-/avsändarland kan man göra utsökningar inriktade på väldigt specifika områden. Ett sådant exempel är att söka ut företag som gjort tjänsteförvärv, för att kontrollera att momsen har redovisats korrekt i de fall då tjänsten är föremål för förvärvsbeskattning. Andra exempel är att kontrollera överföringar eller betalningar för konsulttjänster till skatteparadis eller utbetalningar till företag med s.k. fasadadress i London.

Många av de här utredningarna är dock mycket resurskrävande, både vad avser nedlagd tid, omloppstid för utredningarna och kraven på kompetens hos de som genomför utredningarna. Framför allt gäller detta utredningar av transaktioner med skatteparadis. Mot bakgrund av detta är det – även om det finns ett klart kontrollbehov – viktigt att man vid en bedömning av kontrollvärdet vad gäller denna typ av utlandstransaktioner beaktar olika aspekter på kontrollvärdet. Ser man enbart till höjningsbelopp (speciellt om man beaktar uppbördsaspekten) så kan man inte säga att skattepa-

radistransaktionerna är kontrollvärda relaterat till andra verksamheter inom skattemyndigheten. Relaterar man däremot till andra aspekter som prevention, vikten av att inte ha kontrollfria zoner och att upprätthålla en kompetens på kontrollområdet, följa utvecklingen av marknaden för skatteparadistransaktioner etc. så finns otvivelaktigt ett kontrollvärde i dessa utlandstransaktioner.

6.3 Medgivandesystemet

6.3.1 Valutaregleringens avveckling

Sverige har tidigare haft en strikt valutareglering. Under valutaregleringen rådde i praktiken förbud mot innehav av inlåningskonto och mot direktägnande eller förvaltning av värdepapper utomlands. Den svenska valutaregleringen avvecklades i allt väsentligt per den 1 juli 1989. Ett fåtal regler, vars syfte inte längre var att påverka kapitalflödet mellan Sverige och utlandet, behölls. Motiven för de kvarvarande restriktionerna var att bidra till en tillfredsställande skattekontroll och att tillse att Riksbanken fick tillräcklig information för en god betalningsbalansstatistik. För detta infördes en särskild lagstiftning, vilket gav upphov till den s.k. betalningslagen.¹¹

I betalningslagen föreskrevs att betalningar till och från utlandet skulle ske genom förmedling av valutahandlare och att fondpapperstransaktioner med utlandet måste ske genom förmedling av värdepappersinstitut. Dessutom skulle utländska fondpapper förvaras i depå hos valutahandlare eller av Riksbanken godkänt värdepappersinstitut. Betalningslagen innehöll också ett förbud för svensk juridisk person eller fysisk person som är bosatt i Sverige att sätta in medel på eget inlåningskonto i utlandet.

Sveriges anslutning till EES-avtalet den 1 januari 1993 försatte oss i en situation där betalningslagens restriktioner inte står i full överensstämmelse med de EG-direktiv¹² som omfattas av EES-avtalet. Förmedlarkravet, kontoförbudet och kravet att utländska fondpapper ska förvaras i depå hos en valutahandlare eller ett godkänt värdepappersinstitut blev, med hänsyn till den tveksamhet som råder om deras förenlighet med de EG-direktiv som ingår i

¹¹ Lagen 1990:750 om betalningar till och från utlandet m.m.

¹² Detta gäller det s.k. kapitalliberaliseringsdirektivet (rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988) och det andra banksamordningsdirektivet (rådets direktiv 89/646/EEG av den 15 december 1989).

EES-avtalet, tvungna att upphävas. Dessa bestämmelser utgjorde en så väsentlig del av betalningslagen att det därför var lika bra att avskaffa hela betalningslagen, vilket också skedde fr.o.m. 1 januari 1993.

För skattekontroll och för att tillförsäkra Riksbanken de uppgifter som behövs för betalningsbalansstatistiken infördes istället bl.a. det s.k. medgivandesystemet, efter regler av den typ som tidigare införts i Danmark.

6.3.2 Medgivandesystemets uppbyggnad

Medgivandesystemet bygger på att fysisk person och dödsbo som öppnar konto i utlandet, har fondpapper i utländsk värdepappersdepå eller innehar en utländsk kapitalförsäkring ska lämna medgivande till insyn på kontot i fråga och dessutom en förbindelse från det utländska institutet att automatiskt lämna kontrolluppgifter till RSV beträffande avkastningen.

Medgivandesystemet bygger således på att den enskilde först och främst är skyldig att meddela RSV att han har ett utländskt konto, fondpapper i utländsk värdepappersdepå eller en utländsk kapitalförsäkring. Sedan ska skattemyndigheten genom fullmakt från kontoinnehavaren släppas förbi banksekretessen i det land där investeringen är placerad. Det kontoförande institutet ska även, utifrån avtal med kontohavaren, ombesörja att kontrolluppgifter årligen (senast den 31 januari) sänds in till RSV. Kontrolluppgifterna ska i princip innehålla samma information som de uppgifter svenska uppgiftslämnare har att lämna. Medgivandesystemet är tillämpligt på fysiska personer bosatta i Sverige och dödsbon efter sådana personer.

Undantag från skyldigheten att lämna medgivande till insyn på kontot och för att inge förbindelse från det utländska institutet görs för den som bedriver näringsverksamhet, om behållningen på kontot utgör en tillgång i verksamheten. Undantag görs också för inlåningskonto eller värdepappersdepå i sådan stat där behörig myndighet på grund av överenskommelse i handräckningsavtal med Sverige årligen tillställer de svenska skattemyndigheterna uppgifter om avkastningen på tillgodohavanden. I dag gäller det senare undantaget endast konton och depåer i Danmark och Norge, som en följd av det nordiska handräckningsavtalet. Dubbelbeskattningsavtal som även innefattar automatiskt utbyte av uppgifter anses inte

uppfylla kraven för undantag, eftersom det rent formellt inte är ett handräkningsavtal. Utöver detta finns det vissa undantag då det utländska institutet inte behöver lämna kontrolluppgift.

Den som inte lämnat medgivande kan föreläggas att avsluta ett konto eller en värdepappersdepå. Föreläggandet kan förenas med vite. Det går dock inte att påföra någon straffsanktion om det kontoförande institutet underlåter att lämna kontrolluppgift, eftersom denne befinner sig utanför svensk jurisdiktion. Istället kan kontohavaren föreläggas att avsluta ett konto eller en värdepappersdepå även på grund av att det kontoförande institutet underlåtit att fullgöra sina skyldigheter.

6.3.3 Medgivandesystemets användning i skattekontrollen

Kritik vid införandet av medgivandesystemet

En begränsning med medgivandesystemet är att tillämpningen förutsätter att den skattskyldige själv initierar förfarandet. Kontrollen är därför ytterst beroende av huruvida den skattskyldige själv är beredd att medverka. Många remissinstanser var också kritiska till förslaget om medgivandesystemet när det skulle införas.¹³ RSV ifrågasatte då om de föreslagna reglerna, som så gott som uteslutande bygger på den skattskyldiges egna uppgifter, har någon väsentlig fördel i kontrollhänseende jämfört med skyldigheten att i självdeklarationen redovisa skattepliktig inkomst. De skattskyldiga som själva tar initiativ till att lämna medgivande torde också regelmässigt deklarerat inkomsten. I det läget utgör medgivandesystemet enbart en dubblering av en redan fullgjord uppgiftsskyldighet. Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Sveriges Föreningsbank och Sparbanksgruppen AB ansåg att reglerna inte borde införas bl.a. eftersom skattskyldiga som avsiktligt utnyttjar utländska placeringar för skatteundrandraganden inte låter sig påverkas av de föreslagna bestämmelserna på annat sätt än som information om undandragsmöjligheter. Sveriges Försäkringsförbund avstyrkte förslaget med motiveringen att bestämmelser av detta slag ger påtaglig effekt först när ett större antal länder, t.ex. genom samordning inom EU, ställer samma krav på kontrolluppgifter från det egna landets och andra länders banker. Även Lag-

¹³ Prop. 1992/93:65: Regeringens proposition 1992/93:65 om upphävande av lagen (1990:750) om betalningar till och från utlandet mm

rådet har i sitt yttrande framfört motsvarande synpunkter. Sveriges Industriförbund ansåg att behovet av utländska kontrolluppgifter borde tillgodoses genom handräckningsavtal.

Trots denna massiva kritik genom remissinstansernas tvivel om medgivandesystemets effektivitet i kontrollhänseende, föreslår regeringen genom propositionen riksdagen att anta förslaget om medgivandesystemet. Motiveringen grundar sig framför allt på att man i avvaktan på ett mer utbrett informationsutbyte mellan länderna eller andra möjligheter att minska risken för skatteflykt inte för närvarande är beredd att helt avvara regler på området. I propositionen understryks dock att det – sedan bestämmelserna varit i kraft en tid – kan finnas skäl att utvärdera behovet av reglerna och om de är ändamålsenligt utformade.

Omfattningen och tillämpningen av medgivandesystemet

På grund av bristerna som beskrivs ovan anser RSV att medgivandesystemet har ringa värde i kontrollhänseende. RSV prioriterar därför utvecklingen av informationsutbytet mellan skatteförvaltningar i olika länder och ger medgivandesystemet låg prioritet.

Antalet utländska konton/depåer för vilka medgivanden lämnats till RSV är blygsamt. I genomsnitt är det endast något hundratal medgivanden som registreras varje år. De senaste åtta åren har medgivanden lämnats för totalt knappt 1 400 konton eller depåer.

Tabell 6: Antal registrerade medgivanden 1993-2000

År	Antal medgivanden
1993	70
1994	187
1995	57
1996	458
1997	92
1998	222
1999	0
2000	286
Summa	1 372

Källa: För 1993-1996: RRV 1997:22: Skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar.

Om den utländska förvaltaren av ett konto/depå inte lämnar in kontrolluppgift trots påminnelse kan RSV enligt reglerna förelägga innehavaren att avsluta kontot eller depån. RSV bevakar dock inte detta, utan utgår från att de skattskyldiga som på eget initiativ registrerar sig och lämnar medgivande om insyn även redovisar sina kapitalinkomster från kontot.

RRV:s granskning av medgivandesystemet

RRV har under 1997 gjort en granskning av skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar.¹⁴ Där granskades bland annat användningen av medgivandesystemet. RRV:s granskning visar att tilltron till medgivandesystemet är låg inom skatteförvaltningen och att RSV har administrerat systemet på lägsta möjliga nivå, dvs. åtgärder från skatteförvaltningens sida har vidtagits först sedan en skattskyldig tagit initiativ till ett medgivande. RRV bedömer därmed att systemets potential i praktiken aldrig prövats.

RRV:s bedömning är att medgivandesystemet kan ha sådana fördelar att det finns skäl att aktivt tillämpa systemet. Bristen på erfarenheter av systemets aktiva tillämpning innebär en osäkerhet om huruvida dessa fördelar motiverar de kostnader som är förenade med en sådan tillämpning. Det finns också en osäkerhet om huruvida systemet kan utvecklas vidare mot förtryckning av uppgifter i deklarationer, med rimliga administrativa konsekvenser och till rimliga kostnader.

RRV föreslår därför att RSV vidtar åtgärder för att medgivandesystemet ska tillämpas aktivt under en period. Därefter bör systemet utvärderas. Med utvärderingen som underlag kan tas ställning till hur medgivandesystemet bör hanteras framledes. Beroende på vilka slutsatser som dras ser RRV två huvudsakliga strategier, antingen att systemet avskaffas eller att det behålls och eventuellt modifieras.

Det är dock RSV:s skyldighet att utnyttja resurserna så effektivt som möjligt och medgivandesystemet har därvid givits låg prioritet. I RSV:s yttrande över RRV:s rapport stadgas att man avser att satsa mer på kompetenshöjande åtgärder inom utlandsområdet samt på att utöka och effektivisera informationsutbytet mellan staterna.

¹⁴ RRV 1997:22: Skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar

Däremot kommer RSV inte inom ramen för nuvarande resurser att intensifiera övervakningen av att medgivandesystemet efterlevs eftersom det inte kan antas öka skatteintäkterna.

Beslut att avskaffa medgivandesystemet

I arbetet med en ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter har frågan om medgivandesystemets framtid åter väckts. Man konstaterar i departementspromemorian¹⁵ att systemet med förbindelser och medgivande i sin nuvarande form inte har önskvärd funktion. Systemet är administrativt svårhanterligt med många aktörer inblandade. Även om sanktionsmöjligheter finns så är de i praktiken verkningslösa. Det förutsätts att den enskilde själv informerar skatteförvaltningen om sina tillgångar i utlandet.

Man konstaterar också att Sverige sedan systemet tillkom har träffat avtal med ett flertal länder om ett intensifierat samarbete på skattekontrollområdet. Inom EU och OECD bedrivs kontinuerligt ett arbete med att försöka utöka informationsutbytet mellan länderna. Det finns således alternativa metoder att kontrollera tillgångar i utlandet. Systemet med förbindelser och medgivande torde därför kunna tas bort utan att skattekontrollen märkbart skulle försvåras. I december 2001 beslutades således att medgivandesystemet ska avskaffas. Enligt vår bedömning medför det ingen försämring av skattekontrollen.

¹⁵ Ds 2000:70: En ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter

7 Informationsutbyte med skatteförvaltningar i andra länder

En viktig del av kontrollen av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning utgörs av utbyte av information med skatteförvaltningar i andra länder. Ibland kan själva möjligheten att inhämta information från utlandet vara tillräcklig för att den skattskyldige i Sverige självmant ska lämna erforderliga uppgifter.

Informationsutbytet med utländska skatteförvaltningar kan ha lite olika karaktär. En skatteförvaltning i utlandet kan antingen självmant skicka uppgifter till den svenska skatteförvaltningen, eller så kan vi begära att få vissa specificerade uppgifter. Större delen av de uppgifter som skickas utan föregående begäran avser mängdinformation, som mest kan liknas med de kontrolluppgifter som banker, arbetsgivare m.fl. inom landet lämnar in årligen. Det händer också att utländska skatteförvaltningar spontant skickar enstaka uppgifter, som de funnit t.ex. i samband med en kontroll i det landet och som de bedömer kan vara till nytta för beskattningen i Sverige.

Om vi begär information från utlandet sker det vanligtvis genom en skriftlig begäran om handräckning. Vi måste då specificera vilka uppgifter vi vill få tillgång till. Vid en komplicerad utredning kan det vara svårt att i förväg ange vilka uppgifter som är av intresse. Vi har då i vissa fall möjlighet att låta en svensk skattehandläggare närvara vid utredningen i utlandet. Om en utredning avser ett företag som har intressegemenskap med ett utländskt företag eller som har omfattande affärsverksamhet med ett företag i utlandet, kan skatteförvaltningarna i de två länderna komma överens om att revidera båda företagen samtidigt och med viss samverkan.

7.1 Regelverk som reglerar informationsutbytet

Alla länder har en mer eller mindre strikt skattesekretess, som förbjuder dem att sända sekretessbelagda uppgifter till andra länders skatteförvaltningar. För att det över huvud taget ska vara möjligt för den svenska skatteförvaltningen att lämna information utanför den egna organisationen krävs stöd för detta i sekretesslagen. Svensk lagstiftning om utbyte av information med skatteförvaltningar i andra länder förutsätter att Sverige träffat internationella överenskommelser med de berörda staterna. Liknande regler finns de länder som vi utbyter information med i skattefrågor.

Informationsutbyte kan ske bland annat med stöd av EG-direktivet om ömsesidigt bistånd, Rådets förordning om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning, Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, den Nordiska multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden eller med stöd av bilaterala skatteavtal. För att förstå vilka möjligheter och begränsningar som finns för informationsutbytet är det viktigt att känna till de regler och avtal som informationsutbytet grundas på.

Möjligheterna till informationsutbyte gäller endast de skatter som omfattas av avtalet och de slag av informationsutbyte som anges i avtalet. En grundförutsättning för informationsutbyte är att skattemyndigheterna i de berörda staterna har befogenhet att inhämta motsvarande slag av uppgifter för sina interna utredningar. Som exempel kan nämnas att om det i en stat inte finns möjlighet att för internt bruk inhämta uppgifter från banker om transaktioner på bankkonton, så kan de inte heller inhämta dessa uppgifter på begäran från en annan stat. Den ansökande staten kan dessutom endast begära sådana upplysningar som kan hämtas in i det egna landet inom ramen för intern lagstiftning och administrativ praxis. Härav följer att en stat inte kan dra fördel av en annan stats möjligheter att inhämta upplysningar, om dessa möjligheter är större än de egna.

7.1.1 Internationella överenskommelser

Direktiv (77/799/EEG) om ömsesidig handräckning

EG:s direktiv om ömsesidig handräckning antogs 1977 (77/799/EEG) och omfattade ursprungligen endast direkta skatter.

Genom ändringar 1979 (79/1070/EEG) och 1992 (92/12/EEG) har direktivet utvidgats till att omfatta även mervärdesskatt och de punktskatter som är harmoniserade inom EU (punktskatter på mineraloljor, bearbetade tobaksvaror, alkohol och alkoholhaltiga drycker). Idag omfattar därmed direktivet inkomstskatt, förmögenhetsskatt, mervärdesskatt och de harmoniserade punktskatterna.

Enligt direktivet kan information utbytas på begäran av en annan medlemsstat eller lämnas spontant. Direktivet medger också automatiskt utbyte av information och närvaro vid skatteutredning, men ställer då krav på att länderna träffat särskild överenskommelse om detta. Direktivet nämner inte samordnade revisioner, men det anses endast vara en variant av övriga former för utbyte av information.

Rådsförordningen RF 219/92

I samband med införandet av den inre marknaden inom EU avskaffades tullformaliteter vid gränsöverskridande varuhandel inom EU. När tullkontrollerna vid de inre gränserna på så sätt avskaffades inom EU ökade behovet av samarbete mellan unionens nationella skatteförvaltningar i samband med momskontrollen. EG-direktivet kompletterades därför 1993 med förordning (EEG) nr 218/92, som enbart gäller inom mervärdesskatteområdet.

Det finns alltså idag två olika rättsliga instrument om samarbete mellan medlemsstaterna på mervärdesskatteområdet. Rådsförordningen reglerar bland annat utbytet av uppgifter från kvartalsredovisningarna via VIES, men kan även användas för andra former av informationsutbyte. Befogenheterna mellan de olika regelverken är något olika, och kan allmänt sägas vara något mer långtgående vid handräckning enligt förordningen. Bland annat skiljer sig bestämmelserna om tidsfrister i samband med förfrågningar och om hur den information som mottas får användas.

Förordningen är i princip bara tillämplig vid förfrågningar avseende varuhandel. Den begränsningen är logisk med tanke på att förordningen tillkom för att effektivisera samarbetet inom momskontrollen i samband med att Tullverkets gränskontroll vid varustransporter inom EU avskaffades. Avser en förfrågan t.ex. handel med tjänster använder man istället direktivet.

Det har från några av EU:s medlemsstater framkommit önskemål att regelverken inom moms kontrollen bör slås ihop för att därmed skapa tydliga och effektiva regler för ömsesidigt bistånd i fråga om alla momstransaktioner. Kommissionen välkomnar denna idé och har under sommaren 2001 lagt ett förslag till en ny förordning om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt. Utgångspunkten för förslaget är att alla regler om administrativt samarbete på mervärdesskatteområdet ska samlas i en och samma förordning. Direktivet ska då inte längre gälla för momsärenden. Förslaget innebär också att man förstärker och moderniserar bestämmelserna i den tidigare förordningen. Målet för denna reform är att det internationella samarbetet på momsområdet inom EU ska fungera på samma sätt som det nationella samarbetet mellan två myndigheter. Det ska alltså inte vara besvärligare att begära handräckning från en utländsk myndighet, än vad det är att begära handräckning från en annan myndighet i det egna landet.

Huruvida förslaget antas av medlemsländerna, och i så fall när och i vilken form, är ännu oklart. Om förslaget antas är det troligt att vissa detaljer omförhandlas och förändras. Kommissionen har dock utgått från att förslaget inte kan karaktäriseras som en skattefråga, utan istället ska betraktas som en följd av den inre marknaden. Det innebär att det inte krävs enhällighet bland medlemsländerna för att förslaget ska antas, utan det räcker med 2/3-majoritet.

Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden

Europarådet och OECD har utarbetat en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden, som antogs i april 1987 av Europarådets ministerkommitté. Konventionen har utformats som ett multilateralt avtal, som är öppet att undertecknas av alla medlemsstater i OECD respektive Europarådet. Fördelen med att konventionen är multilateral är att en stat kan ansluta sig till konventionen utan att behöva förhandla med varje enskild stat. Belgien, Danmark, Finland, Island, Nederländerna, Norge, Polen, Sverige och USA har ratificerat konventionen. I Sverige implementerades konventionen den 1 april 1995 genom lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

Konventionen gäller alla skatteslag, utom importtullar. Den gäller alltså både direkta och indirekta skatter, och den har på punktskatteområdet inte samma begränsning som EG-direktivet (att bara gälla de harmoniserade skatterna).

De länder som är anslutna till konventionen kan utbyta information på begäran av annat konventionsland, spontant lämna sådan information som kan vara av nytta för mottagaren, samt – om motparten inte generellt har nekat till det – närvara vid skatteutredning. Automatiskt informationsutbyte kräver, trots konventionen, att särskild överenskommelse träffats mellan länderna. Konventionen ger även utrymme att genomföra simultana revisioner efter beslut av berörda länder i varje enskilt fall.

Den nordiska multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden

De nordiska länderna har slutit ett separat avtal om handräckning, som är mer långtgående än Europaråds- och OECD-konventionen samt de flesta bilaterala avtal. Den nordiska multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden trädde i kraft 1991 och är en utveckling av den nordiska skattekonventionen om ömsesidig handräckning från 1972.

Konventionen gäller alla skatteslag utom importtullar och omfattar idag samtliga av de nordiska länderna, dvs. Danmark, Finland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige.

Det är samma former av informationsutbyte som ingår i det nordiska avtalet som i Europaråds- och OECD-konventionen. Det som gör det nordiska avtalet mer långtgående är att alla dessa former till informationsutbyte möjliggörs utan komplettering med bilaterala avtal eller överenskommelser. Den nordiska konventionen ger alltså tillräckligt stöd även för automatiskt informationsutbyte och närvaro vid skatteutredning. Varje land avgör dock själv om den vill medverka vid en viss simultan revision.

Dubbelbeskattningsavtal och andra bilaterala avtal

Sverige har träffat ett åttiotal avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Nya avtal tillkommer ständigt, samtidigt som gamla avtal omförhandlas eller sägs upp. Alla Sveriges dubbelbeskatt-

ningsavtal, utom det med Schweiz, innehåller en artikel om utbyte av information. När det gäller Schweiz uttalas dock i ett protokoll att upplysningar som är nödvändiga för en riktig tillämpning och för att förhindra missbruk av avtalet kan utbytas med stöd av avtalets övriga regler.

När nya avtal förhandlas fram utgår man normalt från en modell som tagits fram av OECD (Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet). Informationsartikeln i moderna skatteavtal bygger därigenom i de flesta fall på artikel 26 i OECD:s modellavtal.

Möjligheterna till informationsutbyte gäller alltid endast de skatter som omfattas av avtalet och de former av informationsutbyte man avtalat om. Informationsutbytet enligt modellavtalet har tidigare enbart gällt direkta skatter och så är också fallet i de flesta av de bilaterala avtalen. I april 2000 kom en reviderad utgåva av OECD:s modellavtal. Där har ett tillägg gjorts om att informationsutbytet inte är begränsat till de skatter som finns specificerade i modellavtalet. Det innebär att informationsutbytet i nya avtal som innehåller den ändrade lydelsen kommer att omfatta även indirekta skatter.

Informationsartikeln i modellavtalet är en allmän klausul om att staterna ska utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa skattereglerna. Av kommentaren till modellavtalets informationsartikel framgår att informationsutbyte förutsätts kunna ske genom automatiskt utbyte, på begäran eller spontant. Kommentaren nämner inte samordnade revisioner eller närvaro vid skatteutredning i annat land, men flertalet av OECD:s medlemsländer anser att dessa former för informationsutbyte i allt väsentligt är specialfall av de tre nämnda grundformerna.

Sverige har under de senaste åren träffat överenskommelser om hur utbytet ska ske med en del länder. Dessa överenskommelser ska ses som komplement till skatteavtalen. Överenskommelserna innebär egentligen ingenting nytt i sak, utan möjligheterna till informationsutbyte kan uttolkas ur den allmänna klausulen om handräckning i skatteavtalet. Syftet med överenskommelserna är dock att intensifiera utbytet mellan länderna, genom att man förtydligar vad som gäller. Vi har idag träffat överenskommelser med åtta länder: Italien, Frankrike, Spanien, Estland, Lettland, Litauen, Polen och Ryssland. Förhandlingar pågår därutöver med Holland.

7.1.2 Former för informationsutbyte

Som framgår av genomgången av internationella avtal ovan finns det i huvudsak fem former för utbyte av information mellan skatteförvaltningar i olika länder; automatiskt, på begäran, spontant, närvaro vid skatteutredning samt simultan revision. Beroende på avtalens utformning är dessa former tillämpliga i olika utsträckning vid informationsutbyte med olika länder. Begränsningarna till vissa skatteslag varierar också beroende på vilka länder vi utbyter information med.

Eftersom ett utbyte av information mellan skattemyndigheter oftast innebär utbyte av sekretessbelagd information anger de internationella avtalen och överenskommelserna villkoren för utbytet. I respektive stat ska en behörig myndighet utses med uppgift att ta emot och lämna information. Detta gäller vid alla former av informationsutbyte. Med behörig myndighet avses i skatte- och handräckningsavtalen finansministern eller den myndighet till vilken uppgiften har delegerats.

I de flesta länder är behörig myndighetsfunktion placerad på departementsnivå. Det förekommer att ansvaret är delat bl.a. beroende på vilken typ av informationsutbyte det rör sig om. I bland annat de nordiska länderna, Estland, Lettland och Tyskland har dock denna funktion delegerats till en centralmyndighet motsvarande RSV. Genom LÖHS (lagen om ömsesidig handräckning) har funktionen att vara behörig myndighet i Sverige delegerats till RSV.

7.2 Automatiskt lämnad information

Med automatiskt lämnad information avses kontrolluppgifter av visst slag, vanligen massinformation som exempelvis löner, pensioner, royalties, räntor, utdelningar m.m. till personer bosatta eller hemmahörande i utlandet och som källstaten utan anmaning och utan närmare granskning vidarebefordrar till hemviststaten. Oftast rör det sig om information som utbetalaren automatiskt och utan anmaning lämnar till den egna skatteförvaltningen.

7.2.1 Den praktiska hanteringen av utgående automatiska kontrolluppgifter

För att vi ska kunna bedöma kvaliteten på de kontrolluppgifter som inkommer från utlandet är det värdefullt att få en inblick i hanteringen av de kontrolluppgifter som vi skickar till utlandet.

Kontrolluppgifter från uppgiftslämnare i Sverige

Företag, banker m.fl. i Sverige ska i vissa fall lämna kontrolluppgifter till skattemyndigheten även avseende ersättningar utbetalda till personer bosatta i utlandet. När kontrolluppgifter kommer in till skatteförvaltningen hänförs de till rätt person i skattedatabasen utifrån personnumret. Namn och adressuppgifter för personen finns då redan i skattedatabasen, så dessa uppgifter läses inte in från kontrolluppgiften. Om adressen på kontrolluppgiften skiljer sig från adressen i skattedatabasen, så upptäcks alltså inte detta.

Om personnummer saknas på kontrolluppgiften, eller om personnumret på kontrolluppgiften inte finns i skattedatabasen så hamnar kontrolluppgiften i det s.k. balansregistret. Där läggs även namn och adressuppgifter in från kontrolluppgiften. Förutom kontrolluppgifter med fel personnummer innehåller balansregistret även kontrolluppgifter som avvisats på grund av att det redan har inkommit en likadan kontrolluppgift, vilket oftast beror på att det skett rättelser.

Alla kontrolluppgifter i balansregistret måste hanteras manuellt. Hanteringen sker på uppgiftslämnarens skattekontor. Hur noggrant balansregistret går igenom varierar mellan olika skattekontor, men det är i regel ingen prioriterad uppgift. Risken för fel anses vara ganska liten. Avser kontrolluppgiften en vanlig löneinkomst så upptäcker den skattskyldige oftast i samband med deklarationen att han inte blivit tillgodoräknad preliminärskatten. Han tar då i regel själv kontakt med sitt skattekontor för att tillgodoräknas skatten. Andra gånger blir det istället en slags tyst kvittning, genom att den skattskyldige bara tar upp de förtryckta kontrolluppgifterna i deklarationen. Skatteeffekten av detta torde i de allra flesta fall bli marginell, eftersom den dragna preliminärskatten i princip överensstämmer med den slutliga skatten. I den genomgång skattekontoren ändå gör av balansregistret prioriteras de kontrollupp-

gifter som har högst preliminärskatt. Kontrolluppgifter för utomlands bosatta går därför sällan igenom.

Vilka kontrolluppgifter skickar vi?

RSV beslutar varje år vilka uppgifter som ska sändas till utlandet, vilken länderkrets uppgifterna ska avse samt medium för uppgiftslämnandet.

Samma slags kontrolluppgifter skickas till alla länder, oavsett vilka specifikationer vi gjort i avtalen med de olika länderna. Anledningen till detta är att det ska bli enklare att ta fram uppgifterna maskinellt. Då kan samma programmering användas för att ta fram uppgifter till alla länder.

Det är adressen som styr vilket land vi skickar kontrolluppgifter till. För de kontrolluppgifter som har personnummer som finns i skattedatabasen görs en avstämning mot det s.k. BAS-registret (ett register med basinformation om alla skattskyldiga i Sverige) för att se om personen haft någon utlandsadress under det gångna året. Har personen haft en utlandsadress hela eller del av året, så skickas kontrolluppgiften till det landet. Det görs då ingen bedömning av kontrolluppgiftens samband med utlandsvistelsen eller om den avser samma tid som utlandsvistelsen, utan alla kontrolluppgifter (av det slag som vi bestämt att vi ska skicka) avseende den personen skickas till utlandet. Från balansregistret skickas de kontrolluppgifter som har utländsk adress angiven.

Kontrolluppgifternas format

Tidigare har kontrolluppgifterna alltid skickats antingen i pappersformat eller på magnetband. Från och med år 2001 skickar dock RSV kontrolluppgifterna på samma media som de uppgifter som senast inkommit från utlandet. Tar man från ett land emot kontrolluppgifter på diskett så skickar RSV alltså även uppgifter på diskett till det landet. Erfarenheten visar nämligen att förvaltningarna i flera länder är sämre än oss på att hantera flera olika tekniska media. Vi skickar dock alla uppgifter till ett visst land på samma format. Även om vi från ett visst land tar emot uppgifter både på papper och på magnetband, så skickar vi alltså alla kontrolluppgifter till det landet på magnetband.

För de uppgifter som skickas på magnetband, diskett eller annat tekniskt medium används OECD:s standard för utbyte av automatiska kontrolluppgifter. Varje kontrolluppgift består då av en teckensträng på 2 761 tecken, som tillsammans utgör 104 fält för olika fastställda uppgifter. Det är dock bara vissa av "fälten", eller positionerna, som fylls i. Övriga positioner fylls ut med blanksteg. Samma positioner fylls i för alla kontrolluppgifter och alla länder, så att samma programmering ska kunna användas för alla kontrolluppgifter. Exempelvis så fylls bara ett adressfält i för den skattskyldige. För personer med flera adresser har man då valt att fylla i den svenska adressen. Tanken är att den utländska skatteförvaltningen då lättare kan få kontakt med den skattskyldige.

När vi skickar kontrolluppgifter på tekniskt medium tar vi ingen hänsyn till beloppens storlek. Även kontrolluppgifter med små belopp tas med i de uppgifter vi skickar. I de fall då vi skickar kontrolluppgifter på papper så tar vi dock bort kontrolluppgifter med små belopp. Gränsen har satts till 9 999 kr. Har en person flera kontrolluppgifter skrivs dock alla ut, oavsett belopp.

När skickar vi kontrolluppgifterna till utlandet?

Kontrolluppgifterna från svenska uppgiftslämnare ska ha inkommit till skatteförvaltningen senast den 31 januari. Under februari sker registrering av de kontrolluppgifter som inkommer i pappersformat och påminnelser skickas ut till de som ej har lämnat kontrolluppgifter. En bit in i mars är slutdatum för att få med kontrolluppgifterna på den förtryckta förenklade deklARATIONEN. Till dess har huvuddelen av kontrolluppgifterna inkommit och registrerats. Det fortsätter dock ske en del rättelser under hela våren.

RSV har som målsättning att skicka kontrolluppgifterna till utlandet i juni. Då har de flesta kontrolluppgifterna hunnit rättas, så att uppgifterna håller hög kvalitet. När kontrolluppgifterna har kommit in i systemet och man har fastställt vilka kontrolluppgifter som ska skickas till utlandet samt vilka länder uppgifterna ska skickas till har IT-avdelningen några veckors jobb framför sig. Oftast har det skett några förändringar i kontrolluppgiftssystemet, som gör att man måste uppdatera programmeringen för att välja ut och sammanställa kontrolluppgifterna till utlandet. Man måste också göra en del avstämningar för att se att sammanställningen har blivit riktig.

Även om vi strävar efter att skicka kontrolluppgifterna i juni har det ibland uppstått förseningar, som gör att uppgifterna inte kommer iväg förrän på hösten. För inkomståret 1997 blev uppgifterna ett helt år försenade på grund av att man använde ett helt nytt tekniskt format i kontrolluppgiftssystemet.

Tabell 7: Uppgifter om när Sverige har skickat kontrolluppgifter till utlandet.

Inkomstår	Skickat	Tid
1994	Juni 1995	6 mån
1995	April 1996	4 mån
1996	Juni 1997	6 mån
		1 år 4 mån
1997	April 1999	mån
1998	Oktober 1999	10 mån
1999	Oktober 2000	10 mån
2000	Augusti 2001	8 mån

Källa: Anteckningar hos ansvariga inom området.

Om man i framtiden skulle vilja snabba upp utbytet av kontrolluppgifter med utlandet så skulle det nog gå att tidigarelägga utskicket några månader. Det vore inte rimligt att skicka kontrolluppgifterna till utlandet under februari månad. Då håller man fortfarande på att registrera inkomna kontrolluppgifter, vilket gör att kvaliteten på uppgifterna i systemet kan brista. Under den perioden är det också brist på resurser inom de avdelningar som ska hantera kontrolluppgifterna, eftersom de har fullt upp med arbetet med de nationella kontrolluppgifterna. Det absolut tidigaste man skulle kunna skicka kontrolluppgifter av god kvalitet till utlandet är därför i slutet av mars, efter slutdatumet för förtryckning av förklarade självdeklarationer.

7.2.2 Den praktiska hanteringen av inkommande automatiska kontrolluppgifter

Automatiska kontrolluppgifter kommer in till RSV från andra länder. Oftast rör det sig om information som utbetalaren i det landet automatiskt och utan anmaning lämnar till den egna skatte-

förvaltningen, och som denne utan anmaning och utan närmare granskning vidarebefordrar till RSV. En ökande andel av kontrolluppgifterna kommer in på magnetband eller annat tekniskt medium enligt OECD:s magnetbandsstandard. Resterande kontrolluppgifter kommer in i pappersform, antingen på blanketter utformade efter OECD:s kontrolluppgiftsstandard för papper eller i form av originaluppgifter utformade efter att i första hand tillgodose källstatens egna beskattningssystem. Originaluppgifterna kan ha starkt varierande utseende.

Kvaliteten på kontrolluppgifterna på tekniskt medium varierar i stor utsträckning. Ofta har man inte fullt ut följt OECD:s magnetbandsstandard, utan vissa fält kan t.ex. vara överhoppade. Då förskjuts alla uppgifter. Det krävs alltså en hel del testkörningar av de inkommande banden, så att man kan hitta sådana generella fel och justera för dem. Man lyckas oftast justera för de allvarigaste generella felen på magnetbanden, men om det är fel på enskilda kontrolluppgifter så sker ingen justering av dessa.

Före 1999 skrev RSV ut alla kontrolluppgifter som inkom på tekniskt medium och distribuerade alla uppgifter på pappersformat till skattemyndigheterna. Då sorterades alla inkomna kontrolluppgifter hos RSV och de som t.ex. avsåg små belopp gallrades bort. Därefter sändes kontrolluppgifterna från utlandet till skattemyndigheternas utlandskontaktpersoner. Syftet med att sända dem via utlandskontaktpersonerna har framför allt varit att de ska få en uppfattning om vad för slag och vilka volymer av uppgifter som myndigheten får.

Från och med 1999 års taxering läggs de maskinellt mottagna kontrolluppgifterna istället in i skatteförvaltningens skattedatabas (i skatt LT bland övriga kontrolluppgifter, med underrubriken "KU från Utlandet") och är därigenom tillgängliga för alla skattemyndigheter via terminal.

Kontrolluppgifterna från utlandet är sorterade i postnummerordning, för att varje skattemyndighet respektive skattekontor lättare ska kunna söka ut skattskyldiga som tillhör deras område. Ambitionen att knyta postnummer till respektive region stöter dock på vissa praktiska svårigheter då flertalet postnummer saknas eller inte är helt korrekta. Effekterna av detta återkommer vi till nedan när vi går igenom nyttan av de automatiska uppgifterna.

Den datoriserade lagringen av kontrolluppgifter från utlandet gör det möjligt att göra utsökningar på postnummer, namn, födelsetid, inkomsttyp, beloppsintervall respektive valuta.

Det praktiska arbetet bör enligt arbetsbeskrivningen från RSV utföras på handläggarnivå i samband med deklarationsgranskningen eller vid omprövningen. RSV ser det dock som angeläget att varje region utser en eller ett fåtal personer som ansvarar för de kontrolluppgifter som avser regionen.

7.2.3 Informationsutbytets omfattning

Automatiska kontrolluppgifter från Sverige

För inkomståret 2000 har Sverige skickat automatiska kontrolluppgifter till 19 länder. Elva av dessa har fått uppgifterna på tekniskt media (magnetband, diskett etc.) och resterande åtta har fått uppgifterna utskrivna på papper. De länder som vi har flest uppgifter att skicka till är dock de som får uppgifterna på tekniskt media. Det gör att den övervägande delen av de kontrolluppgifter som vi skickar sänds på magnetband eller motsvarande tekniskt media. Det totala antalet kontrolluppgifter som vi skickar till utlandet har ökat från 150 000 till 220 000 under de senaste fyra åren. Delvis beror ökningen på att vi skickar fler slags kontrolluppgifter, men en stor del av ökningen torde bero på att fler människor rör sig mellan länderna. Flest kontrolluppgifter skickar vi till Finland, Nederländerna och USA. Dessa tre länder mottar tillsammans över hälften av de kontrolluppgifter vi skickar.

Tabell 8: Antal kontrolluppgifter som Sverige skickat på ADB-media eller i pappersformat till utlandet för inkomstären 1997–2000.

Land	Inkomstår 1997		Inkomstår 1998		Inkomstår 1999		Inkomstår 2000	
	ADB	Papper	ADB	Papper	ADB	Papper	ADB	Papper
Australien	2 556		2 441		3 608		4 154	
Kanada	401		4 671		5 130		5 625	
Danmark	15 716		16 414		17 499		22 201	
Spanien	11 391		12 366		14 818		17 275	
Finland	37 719		40 538		36 823		43 601	
Frankrike	8 673		8 998		11 399		13 100	
Storbritannien	2 263		12 753		18 054		23 966	
Italien	4 163		4 299		5 286		6 000	
Norge	32 207		28 862		32 361		37 273	
Nya Zeeland	353		289		497		600	
USA	21 945		22 580		32 222		38 771	
Estland		624		633		445		607
Island		1 488		1 342		1 222		1 308
Japan		1 100		1 061		2 183		2 409
Lettland		335				280		442
Färöarna						4		18
Grönland						31		16
Litauen								743
Ryssland								812
Summa	137 387	10 035	154 211	9 893	177 697	4 165	212 566	6 355
Totalsumma	147 422		164 104		181 862		218 921	

Källa: Anteckningar i arbetsgrupp för kontrolluppgifter från utlandet.

Tabell 9. Automatiska kontrolluppgifter som Sverige skickat elektroniskt till utlandet, avseende inkomståret 2000 – fördelat på inkomstslag.

	Utdelning	Ränta	Enskild tjänst	Pensioner	Summa
Finland	6 009	3 106	7 205	30 353	46 673
Frankrike	7 202	3 429	1 870	4 524	17 025
Norge	22 948	6 505	11 164	7 629	48 246
Kanada	1 964	898	542	3 187	6 591
Danmark	10 474	3 968	6 690	6 250	27 382
USA	28 372	10 612	5 628	7 388	52 000
Australien	2 744	976	658	997	5 375
Spanien	6 789	3 921	1 314	8 846	20 870
Storbritannien	18 350	6 681	5 009	2 809	32 849
Italien	2 774	1 072	686	2 799	7 331
Nya Zeeland	435	178	114	82	809
Summa	108 061	41 346	40 880	74 864	265 151

Källa: Anteckningar i arbetsgrupp för kontrolluppgifter från utlandet

Anm: När kontrolluppgifterna fördelas på inkomstslag blir det totala antalet högre än när de endast fördelades på länder (differens 52 585 st.). Det beror på att den här sammanställningen även inkluderar kontrolluppgifter med belopp 0 kr. Dessa skickas dock inte till utlandet. De flesta kontrolluppgifter med 0 kr i belopp torde avse utdelning (kontrolluppgift lämnas på aktieinnehavet även om ingen utdelning har skett till personen i fråga).

Utöver detta har vi 1997 och 1998 tagit ut ca 37 000 kontrolluppgifter ur våra system avseende personer med adress i Tyskland, Nederländerna, Österrike, Belgien, Grekland, Irland, Luxemburg eller Polen. Syftet med detta var att visa dessa länder vilka uppgifter de skulle kunna få tillgång till om de hade ett utbyte av automatiska kontrolluppgifter med oss. Mer än hälften av uppgifterna avser personer med adress i Tyskland.

Tabell 10: Kontrolluppgifter som Sverige hade kunnat skicka till utlandet för inkomstären 1997 och 1998.

Land	1997	1998
Tyskland	18 823	20 506
Grekland	5 208	5 487
Belgien	3 630	3 589
Österrike	2 801	2 947
Nederländerna	2 332	2 250
Polen	3 635	336
Irland	742	830
Luxemburg	1	886
Summa	38 172	36 831

Källa: Anteckningar i arbetsgruppen för kontrolluppgifter från utlandet.

Automatiska kontrolluppgifter som Sverige får från utlandet

Under de senast åren har vi tagit emot automatiska kontrolluppgifter från 18 länder. Från åtta av dessa (se tabell nedan) har vi fått kontrolluppgifterna på elektroniskt media. Resterande tio länder (Japan, Litauen, Lettland, Storbritannien, Nya Zeeland, Island, Korea, Italien, Estland och Färöarna) har skickat uppgifter i pappersform. I elektronisk form har vi för inkomståret 1998 mottagit 72 000 kontrolluppgifter. Hur många kontrolluppgifter som vi, utöver dessa, har mottagit i pappersform är ej känt, men det torde begränsa sig till maximalt några tusen.

Tabell 11: Automatiska kontrolluppgifter som inkommit elektroniskt från utlandet, avseende inkomståret 1998.

	Finland	Frankrike	Norge	Kana da	Dan mark	USA	Austra- lien	Spa- nien	Summa
Utdelning	905	195	2 291	133		5 925	496	402	10 347
Ränta	246	1 304	7 307	614	30 949	1 123	552	155	42 250
Royalty	163	48		50		394		587	1 242
Reavinst		398				364			762
Självst. yrkesutövn.	185	681			1 696	387		119	3 068
Enskild tjänst	1 367	355			418	85		106	2 331
Artist- el idrottsink.	175					105		98	378
Pensioner		303		92	358	6 323		4	7 080
Statl. tjänst/ allm. pension	198	219		230					647
Övriga inkomster	200			251	1 094	1 596	112		3 253
Ink. av fast egendom	20					64		652	736
Summa	3 459	3 503	9 598	1 370	34 515	16 366	1 160	2 123	72 094

Källa: Uppgifter från databasen Utlands-KU i Skatt LT.

Anm: Australien har brutet räkenskapsår, så uppgifterna ovan hänför sig till perioden 19970701-19980630. Från Spanien har ännu inga kontrolluppgifter inkommit för inkomståret 1998. Ovanstående uppgifter från Spanien avser därför inkomståret 1997.

7.2.4 Begränsningar av det automatiska informationsutbytet till vissa länder

Det automatiska informationsutbytet begränsas idag till viss del av vilka länder vi har avtal om att utbyta information med. Utbytet begränsas dock ytterst av vad som beskattas i olika länder. Det begränsas också av vilken information man inhämtar via kontrolluppgifter eller liknande i de olika länderna.

Avtal om automatiskt informationsutbyte

Det nordiska handräkningsavtalet är det enda multilaterala avtal som innefattar automatiskt informationsutbyte. Både EG-direktivet och Europaråds- och OECD-konventionen om handräkning tar i och för sig upp automatiskt utbyte. Det ställs dock krav på att de berörda länderna ingått en särskild överenskommelse om detta. Sådana särskilda överenskommelser om automatiskt informationsutbyte föreligger för närvarande med Estland, Frankrike, Italien, Japan, Lettland, Litauen, Nya Zeeland, Ryssland, Spanien och Storbritannien. De flesta av de bilaterala skatteavtal som Sverige har ingått innefattar också automatiskt utbyte av kontrolluppgifter. Det gör att vi har formell möjlighet att utbyta kontrolluppgifter med ett stort antal länder. Utöver de nordiska länderna och de länder som vi har särskilda överenskommelser med har vi dock de senaste åren bara utbytt automatiska kontrolluppgifter med ytterligare fem länder; USA, Australien, Kanada, Grekland och Irland.

Vad beskattas i andra länder?

Möjligheten till utbyte av kontrolluppgifter begränsas ytterst till vad som beskattas i andra länder. Om man inte beskattar en viss typ av inkomst i ett land, så kan man inte heller utbyta information om den inkomsten.

Beskattningens utformning och skattetryckets fördelning varierar i hög grad mellan olika länder. Framför allt är det stora skillnader i hur hårt man beskattar olika inkomster. Men det finns också vissa skillnader i vilka inkomster som över huvud taget beskattas. Generellt sett kan man säga att alla länder tar ut någon slags skatt på vanliga arbetsinkomster. Skattens utformning och storlek kan dock variera. Ränteinkomster beskattas också av de allra flesta länderna. En del länder tar ut en proportionell skatt på ränteinkomsterna, medan andra beskattar dem enligt samma skatteskala som gäller för arbetsinkomster. Aktieutdelning beskattas också på något sätt i de flesta länderna. Här är dock variationen större. För att undkomma dubbelbeskattning av aktier har olika länder valt olika sätt att justera för detta. Justeringen kan antingen göras hos det utbetalande bolaget eller hos mottagaren av utdelningen. Många länder tillämpar ett system där utdelningen beskattas hos mottagaren, men där denne medges en avräkning av någon form. Bland

EU:s medlemsländer är det bara Grekland som inte alls beskattar utdelning hos mottagaren.

Reavinster vid försäljning av aktier eller fastigheter hanteras dock i skattehänseende väldigt olika av olika länder. Bland EU:s medlemsländer är det, förutom Sverige, sex länder som alltid beskattar privatpersoners aktieförsäljningar. I tre länder är aktieförsäljningarna vanligtvis skattefria och i övriga fem länder blir försäljningen skattefri om man innehavt aktierna mer än en viss tid eller om försäljningsintäkterna understiger ett visst belopp.

Förutom Sverige är det endast två medlemsländer i EU som alltid beskattar reavinster från privatpersoners fastighetsförsäljningar. I två länder är alla fastighetsförsäljningar av privatpersoner vanligtvis skattefria. I ytterligare sex länder är försäljningar av permanentbostäder alltid skattefria. I resterande fyra länder är fastighetsförsäljningarna skattefria efter viss tids innehav.

Tabell 12: Skatteplikten bland EU:s medlemsländer för reavinster vid försäljningar av aktier respektive fastigheter.

Land	Reavinst på aktieförsäljningar	Reavinst på fastighetsförsäljningar
Belgien	Skattefri (om det ej ingår i affärsverksamhet)	Skattefri efter viss tids innehav
Danmark	Börsnoterade aktieinnehav under ca 130 000 SEK är skattefria efter 3 år	Skattefri för permanentbostad
Finland	Skattepliktig	Skattefri efter 2 år för permanentbostad
Frankrike	Skattefri om försäljningsintäkterna understiger ca 65 000 SEK	Skattefri för permanentbostad, skattefri för andra fastigheter efter 22 år
Grekland	Skattefri	Skattefri
Irland	Skattepliktig	Skattefri för permanentbostad
Italien	Skattepliktig	Skattefri för permanentbostad
Luxemburg	Skattepliktig	Skattefri för permanentbostad
Nederländerna	Skattefri (vissa undantag finns)	Skattefri (vissa undantag finns)
Portugal	Skattefri efter ett år	Skattepliktig
Spanien	Skattepliktig	Skattepliktig
Storbritannien	Skattepliktig	Skattefri för permanentbostad
Tyskland	Skattefri efter ett år	Skattefri efter 10 år
Österrike	Skattefri efter ett år	Skattefri efter 2 år för permanentbostad, skattefri efter 10 år för andra fastigheter

Källa: Skatter i EU 1999 av Kerstin Nyqvist och Gunnar Rabe.

Förmögenhetsskatt är en skatt som inte finns kvar i så många länder längre. Förutom Sverige är det bara sju länder i Europa som har kvar någon form av förmögenhetsskatt. Det är Finland, Frankrike, Island, Luxemburg, Nederländerna, Norge och Spanien.

Om man lyckas väl med utvecklingen av det automatiska kontrolluppgiftsutbytet skulle man alltså kunna få uppgifter från ganska många länder avseende olika slags tjänsteinkomster, räntor och utdelningar. Däremot kan vi nog aldrig förvänta oss att få uppgifter om t.ex. reavinster och förmögenhetstillgångar från mer än ett fåtal länder.

Omfattningen av kontrolluppgiftsskyldigheten i andra länder

Möjligheterna till informationsutbytet begränsas inte bara av vad som beskattas i olika länder, utan är också beroende av omfattningen av kontrolluppgiftsskyldigheten i andra länder och tillträdet till uppgifter hos t.ex. bankerna. Generellt kan man säga att Sverige och de övriga nordiska länderna har en relativt omfattande kontrolluppgiftsskyldighet, som dessutom successivt utvidgas med nya uppgifter. Kontrolluppgiftsskyldigheten är i många andra länder betydligt mer begränsad. I en del länder tar man ut en definitiv källskatt på räntor och tjänsteinkomster. Då lämnas inga kontrolluppgifter och mottagaren av inkomsten behöver i regel inte ens lämna någon inkomstdeklaration. Framför allt för låg- och medelinkomsttagare är det här systemet relativt vanligt förekommande. I en del andra länder har man ett system med s.k. "self-assessment", som även det skiljer sig från vår självdeklaration. Personen i fråga får då själv lämna uppgifter om vilka inkomster han eller hon har haft. Inkomsterna kan inte stämmas av mot kontrolluppgifter från arbetsgivare m.fl., utan antingen godtas uppgifterna eller också görs en ingående granskning av personens alla inkomster.

De flesta av OECD:s medlemsländer kan med skatteförvaltningar i avtalsstater utbyta information som de mottagit från tredje man, t.ex. från arbetsgivare, banker och finansinstitut. Länderna kan dock inte utbyta sådan information automatiskt om de har en strikt banksekretess (t.ex. Belgien, Luxemburg, Portugal och Schweiz) eller om de inte tar in sådana tredje mans uppgifter generellt (Storbritannien) eller avseende viss inkomst (t.ex. ränteinkomster med separat planenlig beskattning (scheduler taxation) i Österrike och Japan).¹

Tyskland är ett exempel på ett land som inte tar in några kontrolluppgifter avseende tjänsteinkomster och kapitalinkomster. De tar istället ut en källskatt på inkomsterna. Skattemyndigheten kontrollerar då företagens källskatt, istället för att kontrollera mottagarna av ersättningen. De flesta behöver inte ens deklarerat sina tjänste- och kapitalinkomster, utan källskatten blir i många fall en slutlig skatt.

Ryssland tar också ut en källskatt på tjänsteinkomsterna, och tar alltså vanligtvis inte in några kontrolluppgifter från arbetsgivarna.

¹ OECD: Improving the practical operation of exchange of information: the role of taxpayer identification numbers (TINs). DAF/FE/CFA(97)25, 1996-12-10

Om någon från utlandet arbetar hos en arbetsgivare i Ryssland ska denne dock ändå lämna kontrolluppgift.

7.2.5 Praktiska problem vid granskningen av kontrolluppgifter i pappersform

Fram till 1999 skrev RSV ut alla maskinellt inkomna kontrolluppgifter och expederade dem i pappersform till skattekontoren. För att veta vilken skattemyndighet kontrolluppgiften skulle sändas till var man på RSV i de fall kontrolluppgiften saknade svensk adress för den skattskyldige tvungna att identifiera den skattskyldige. Personnumret skrevs i dessa fall till på kontrolluppgiften, så att skattemyndigheten inte skulle behöva upprepa identifieringen. I samband med detta sorterades kontrolluppgifter med små belopp bort, för att minska den manuella hanteringen.

Granskningsinsatserna avseende utlandskontrolluppgifterna varierade mellan olika skattemyndigheter och skattekontor. Eftersom kontrolluppgifterna i regel inkom efter taxeringsårets utgång (ibland flera år efter), så var det inte möjligt att integrera kontrollen i det övriga granskningsarbetet vid taxeringen. Vid en del skattemyndigheter hade man ändå ambitionen att åtminstone göra en enklare avstämning av alla inkomna kontrolluppgifter och åtminstone sortera in dem i inkomstdeklarationerna och på andra skattemyndigheter skedde granskningen mer sporadiskt. Ibland valdes endast kontrolluppgifter som avsåg stora belopp ut för kontroll och övriga kontrolluppgifter arkiverades utan vidare hantering. Ofta kunde kontrolluppgifterna bli liggande under lång tid i väntan på lediga resurser.

RRV har i sin rapport RRV 1997:22 om skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar ganska ingående beskrivit hanteringen av automatisk information och vilka problem man upplever. Generellt gäller att det är svårare och mer tidskrävande att utnyttja utländska kontrolluppgifter än motsvarande svenska. Vi är enligt RRV:s slutsatser fortfarande mycket långt från möjligheten att förtrycka uppgifter från utländska kontrolluppgifter i de allmänna deklarationerna. Förklaringen till detta är att RSV får uppgifterna för sent, att de skattskyldiga måste identifieras manuellt (svenskt personnummer saknas), att skattskyldigheten i Sverige för den rapporterade inkomsten ofta måste utredas och att den beloppsmässiga avstämningen mot eventuella

deklarerade uppgifter försvåras av valutakursförändringar under inkomståret. Extra svåra att tolka är de pappersbaserade originalkontrolluppgifter som en del länder skickar ut. Skatteförvaltningarna i allt fler länder strävar efter att sända sina kontrolluppgifter på maskinläsbart medium. Vid RRV:s granskning 1996 hade dock användbara uppgifter på magnetband endast kommit från Danmark, Norge och USA.

RRV har i sin granskning framför allt kritiserat den manuella hanteringen av kontrolluppgifter från andra länder. Det gör hanteringen både resurs- och tidskrävande. En omfattande manuell hantering är också en bidragande orsak till att all information från det internationella informationsutbytet inte når de skattekontor som ansvarar för kontrollen av berörda personer. Uppgifter som endast avser små belopp gallras bort av RSV och inom en del skattemyndigheter sker ytterligare en gallring utifrån myndighetens ambitionsnivåer innan kontrolluppgifterna sänds ut till skattekontoren. Konsekvensen blir att kontrollinformationen inte finns tillgänglig på skattekontoret om den skattskyldige av andra skäl blir föremål för kontroll. Det blir inte heller möjligt att i efterhand stämma av vilka utländska kapitalinkomster som en person tidigare haft. En möjlighet att begränsa dessa nackdelar kan enligt RRV:s bedömning vara att RSV så långt som möjligt registrerar kontrolluppgifterna på ADB-medium och gör dem tillgängliga för skattemyndigheterna via terminal. Det är just vad som sker från och med 1999. Vi ska därför titta på hur möjligheterna att nyttja informationen i kontrolluppgifterna har förändrats i och med den elektroniska lagringen och se om det har effektiviserat hanteringen och kontrollen.

7.2.6 Praktiska problem vid granskningen av elektroniska kontrolluppgifter

Under 1999 började man lägga in elektroniskt inkomna kontrolluppgifter i skatt LT. Alla kontrolluppgifter för hela landet och samtliga inkomstår läggs in i en gemensam databas, som samtliga skattemyndigheter eller skattekontor kan göra utsökningar från. Man kan göra utsökningar på postnummer, namn, födelsetid, inkomstår, inkomsttyp, belopp, valuta samt land. De kontrolluppgifter som passar in på de valda sökbegreppen presenteras i en lista, där kontrolluppgiftens postnummer, namn, inkomstår, inkomst-

typ, belopp, valuta, land samt eventuell handläggarentitet (opid) visas. Där kan man välja ut den kontrolluppgift man är intresserad av och få se dess samtliga uppgifter.

Ett generellt problem med de elektroniska kontrolluppgifterna från utlandet är att OECD:s magnetbandsstandard inte följts fullt ut. Enligt magnetbandsstandarden ska varje kontrolluppgift bestå av en teckensträng av 2 761 tecken, som tillsammans utgör 104 fält för olika fastställda uppgifter. Att standarden gjorts så omfattande beror på att den ska kunna uppfylla behoven hos alla OECD:s medlemsländer. Som exempel kan nämnas att det finns 19 olika fält på totalt 702 tecken för att ange uppgifter om namn, titel, födelseort m.m. Större delen av fälten blir alltså ointressanta för ett enskilt land. Om det är några fält man inte använder så ska dessa fyllas ut med blanksteg, för att inte hela teckensträngen ska förskjutas. På motsvarande sätt ska de positioner inom ett fält som inte nyttjas fyllas ut med blanksteg. Det finns t.ex. 70 positioner avsatta för den skattskyldiges efternamn. Om efternamnet bara är på åtta bokstäver, ska det alltså följas av 62 blanksteg. Trots att RSV vid konverteringen av inkomna kontrolluppgifter försöker anpassa uppgifterna så att man t.ex. justerar för ett överhoppat fält i samtliga kontrolluppgifter från ett land så kvarstår en hel del felaktigheter. Ibland kan namn eller adressuppgifter saknas helt. Andra gånger är de angivna i fel fält eller högerställda istället för vänsterställda i ett fält.

Effekten av de här bristerna är framför allt att det blir svårt att göra utsökningar bland kontrolluppgifterna. Även om en uppgift finns med på kontrolluppgiften så är den inte utsökningssbar om den är angiven i fel format eller i fel fält. Det gör att den manuella hanteringen av kontrolluppgifterna ökar.

OECD:s magnetbandsstandard innehåller fält för skatteregistreringsnummer i den skattskyldiges hemland. Det fältet är dock i samtliga inkomna kontrolluppgifter tomt. Därför har man inte ens lagt in något fält för personnummer för kontrolluppgifter från utlandet i LT. Däremot finns ganska ofta personens födelsetid, dvs. personnumrets sex första siffror, angiven.

Det finns ingen funktion för komplettering av sökbara uppgifter efter genomgång av kontrolluppgifter eller identifiering av den skattskyldige. Det enda fältet som användaren kan skriva i och uppdatera med information är ett kommentarsfält i slutet av varje kontrolluppgift. Inga uppgifter i kommentarsfältet blir sökbara. Däremot visas handläggarentiteten (opid) för den som senast har

skrivit en anteckning på en kontrolluppgift, och den uppgiften är sökbar. Det går alltså att söka ut alla de kontrolluppgifter som har en anteckning eller som en viss handläggare har gjort en anteckning på, eller att exkludera alla kontrolluppgifter med anteckningar från sökningen.

Urval av de kontrolluppgifter som hör till den egna skattemyndigheten

Den enda urvalsgrund man har för att bestämma vilken skattemyndighet en kontrolluppgift ska hänföras till är den skattskyldiges adress. Man har därför sorterat kontrolluppgifterna i postnummerordning, och den ursprungliga tanken var att begränsa handläggarnas behörighet att se kontrolluppgifterna till de uppgifter som sorterar under den egna myndighetens postnummerområde. På grund av brister i kvaliteten bland de inkomna kontrolluppgifterna har detta dock inte varit möjligt. Istället får varje skattemyndighet själv sortera ut de kontrolluppgifter som hör till dem.

En stor del av en myndighets kontrolluppgifter kan man söka fram genom att ange myndighetens postnummerområde som sökbegrepp. Då träffar man dock bara de kontrolluppgifter där postnumret är angivet i rätt format och i rätt fält. Om postnumret är angivet tillsammans med någon annan del av adressen i något av adressfälten kommer postnummerfältet att vara tomt. I LT har det då ersatts med 99999. Så är fallet för 30 % av de kontrolluppgifter som för närvarande finns i databasen. Ibland kan postnummerfältet istället vara ifyllt med nollor eller innehålla ett utländskt postnummer. Andra gånger är det i och för sig rätt postnummer, men man har lagt till S- eller SE- i början. Då måste man göra en extra utsökning för varje sådan variant för att få med alla kontrolluppgifter inom myndighetens postnummerområde. Det kan krävas flera extra utsökningar, eftersom landsprefixet kan vara angivet med eller utan bindestreck och med eller utan blanksteg efter.

Tabell 13: Felaktigt ifyllda postnummerfält på kontrolluppgifterna från utlandet.

Angivet i postnummerfältet	Antal KU	Andel KU i %
Nollor som postnummer	264	0,2 %
Nior som postnummer	41 998	29,9 %
Postnumret inleds med noll	717	1,1 %
S- eller SE- före postnummer	1 540	0,4 %
Totalt antal kontrolluppgifter	140 539	100 %

Källa: Utlands-KU i databasen LT Skatt.

Kvaliteten på namn- och adressuppgifterna varierar mellan olika länder. Generellt sett kan man säga att kontrolluppgifter från övriga nordiska länder i regel har både namn, adress och postnummer angivna i rätt fält, medan bristerna är större i kontrolluppgifterna från andra länder. På uppgifterna från Finland finns det fullständiga postnumret, men ofta har man lagt till ett landsprefix, som antingen kan vara angivet som S- eller som SE-. De flesta kontrolluppgifterna från t.ex. Kanada och Frankrike saknar däremot postnummer och har namnet angivet i fel fält.

De kontrolluppgifter som saknar korrekt postnummer i postnummerfältet måste gås igenom manuellt av varje skattemyndighet. Man bör åtminstone sortera ut de kontrolluppgifter där postnummerfältet är fyllt med nollor eller nior, och gå igenom dessa. För att inte missa de kontrolluppgifter som har ett helt felaktigt postnummer angivet måste man dock scrolla igenom listan över alla kontrolluppgifter manuellt. Vid den manuella genomgången måste man ta fram kontrolluppgiften i klartext (i datorn) och först och främst se om postnumret finns angivet i något annat fält. Saknas postnumret helt får man utifrån eventuella uppgifter om födelsetid, namn och adress försöka identifiera den skattskyldige och se om han hör till den egna myndigheten.

Eftersom varje skattemyndighet i dagsläget själv förväntas göra den här utsökningen är risken för dubbelarbete stor. Alla tio myndigheterna måste manuellt gå igenom alla kontrolluppgifter som saknar korrekt postnummer. Om man manuellt kunde fylla i rätt postnummer på de kontrolluppgifter där detta saknas, så skulle inte alla myndigheter behöva göra samma genomgång. Den möjligheten har dock inte lagts in i systemet, eftersom man då kan luras att lita på en eventuellt felaktigt ifylld uppgift. Vill man komplettera med

några uppgifter så måste det göras i kommentarsfältet, och då syns uppgifterna endast när man tar fram hela kontrolluppgiften i klartext. Risken är att man då får motsatt effekt, så att handläggare vid andra skattemyndigheter över huvud taget inte tittar på kontrolluppgiften eftersom den redan ser ut att vara granskad.

Identifiering av den skattskyldige

Personnummer finns inte angivet på några av kontrolluppgifterna. Den skattskyldige måste därför identifieras manuellt för alla kontrolluppgifter man vill granska. Detta sker på i princip samma sätt som för kontrolluppgifter som kommer i pappersformat. Den största skillnaden för skattemyndigheterna blir nog att de nu själva får identifiera samtliga skattskyldiga på kontrolluppgifterna, medan RSV tidigare gjorde åtminstone en del av det jobbet.

För 23 % av de kontrolluppgifter som nu är inlagda i databasen finns födelsetid angiven. I dessa fall kan den skattskyldige i regel identifieras utifrån en sökning på födelsetid och namn. Saknas uppgift om födelsetid kan sökning göras på namn och postnummer eller namn och gatuadress. Har den skattskyldige ett vanligt namn kan det dock i vissa fall vara omöjlighet att säkert fastställa identiteten. På kontrolluppgifter från t ex USA finns det ofta bara en utländsk adress. Det blir då svårare att identifiera den skattskyldige.

Identifiera nyinlagda kontrolluppgifter

Kontrolluppgifterna läggs in i LT i den takt som de inkommer från utlandet. Eftersom olika länder tar olika lång tid på sig att skicka kontrolluppgifter kan man vid samma tidpunkt lägga in kontrolluppgifter avseende olika inkomstår från olika länder. Granskningen av kontrolluppgifterna måste därför också ske integrerat för olika inkomstår. Om en skattemyndighet vid en tidpunkt har gått igenom alla kontrolluppgifter från utlandet som finns i LT, så vore det praktiskt att vid ett senare tillfälle kunna söka ut endast de kontrolluppgifter som lagts in i systemet efter den första genomgången. På så sätt slipper man gå igenom samma kontrolluppgifter flera gånger. Det finns dock ingen uppgift om när olika kontrolluppgifter har lagts in.

Det går att vid utsökningen av kontrolluppgifter välja bort de kontrolluppgifter där någon handläggare har gjort en anteckning. Man slipper då förhoppningsvis de kontrolluppgifter som någon annan redan har "tagit ut" för granskning. Någon anteckning görs dock i regel inte på den stora mängd kontrolluppgifter som man direkt kan avfärda som ointressanta. Framför allt på stora skattemyndigheter, som kan ha uppemot 30 000-40 000 kontrolluppgifter från utlandet att hantera, skulle det innebära en onödigt stor arbetsbörda att göra en anteckning på alla kontrolluppgifter som man sorterar bort för att visa att man redan gjort en "bedömning" avseende dessa.

Det enda praktiska sättet i dagsläget att kunna komplettera en granskning med nyinkomna kontrolluppgifter är att begära uppgifter från RSV om vid vilken tidpunkt kontrolluppgifter från olika länder avseende olika inkomstår har lagts in i LT. Då kan man göra utsökningar som är begränsade till ett visst land och ett visst inkomstår, och därigenom undgå risken att behöva gå igenom samma kontrolluppgifter en andra gång.

Nyttan av att få kontrolluppgifterna i elektronisk form

Kontrolluppgifterna måste, såsom det ser ut i dagsläget, hanteras manuellt oavsett om de inkommer och distribueras till skattemyndigheterna i pappersformat eller i elektronisk form. Kontrolluppgifter som inkommer till en skattemyndighet i pappersform måste fysiskt hanteras av någon, så det är åtminstone oundvikligt att upptäcka att de har kommit in. Det är större risk att man missar nya kontrolluppgifter som kommit in i LT, eftersom man över huvud taget inte får någon signal om detta. Både granskningen av kontrolluppgifter i pappersform och av de i elektronisk form har dock på många myndigheter bortprioriterats till förmån för kontrollinsatser på andra områden. En risk i dagsläget, när huvuddelen av kontrolluppgifterna skickas elektroniskt men det samtidigt inkommer en del uppgifter i pappersform, är att de som kommer i pappersform helt glöms bort.

Trots de problem man i dagsläget upplever vid granskningen av de elektroniska kontrolluppgifterna från utlandet verkar alla som arbetat med dem vara överens om att det är ett steg i rätt riktning. Genom att kontrolluppgifterna finns inlagda i systemet så kan man förhoppningsvis effektivisera hanteringen i framtiden. Den stora

fördelen man i redan nu upplever av att få in kontrolluppgifterna i elektronisk form är att man enkelt kan söka ut och sortera kontrolluppgifterna utifrån parametrar som underlättar granskningen. De granskningar som har gjorts av kontrolluppgifter från utlandet visar att det är lämpligt att sortera uppgifterna utifrån land och skatteslag. Det blir då lättare att sätta sig in i den lagstiftning, skatteavtal m.m. som gäller på området och de frågeställningar man stöter på i granskningen kan förväntas vara av likartat slag.

7.2.7 Nyttan av att få automatiska kontrolluppgifter från utlandet

Vi har ovan tittat en del på omfattningen av utbytet av automatiska kontrolluppgifter med andra länder och olika problem vid den praktiska hanteringen av inkommande kontrolluppgifter. Vi ska nu titta på den kanske viktigaste frågan, hur vi i praktiken nyttjar de kontrolluppgifter som vi faktiskt får in från utlandet och vilken nytta man egentligen kan ha av dem i kontrollen.

Kunskapen om vilka kontrolluppgifter vi får från utlandet och hur dessa kan användas är över lag dålig bland handläggarna på skattekontoren. En stor del av de kontrolluppgifter vi får används aldrig i deklarationsgranskningen. Erfarenheterna från den granskning som faktiskt utförs stannar ofta hos de handläggare som har deltagit i granskningen. Det saknas därför i stor utsträckning samlad erfarenhet om vilken nytta man kan ha av kontrolluppgifterna i kontrollen. Trots att kontrolluppgifternas tillgänglighet har ökat under de senaste två åren, i och med att en stor del av kontrolluppgifterna kan nås elektroniskt av skattemyndigheterna, så har inte användningen av dem ökat. Flera skattemyndigheter har över huvud taget aldrig varit inne i databasen över utlandskontrolluppgifter.

Stockholms Utlands KU projekt 1999

Under 1999 genomförde skattemyndigheten i Stockholm ett ganska omfattande granskningsprojekt avseende automatiska kontrolluppgifter från utlandet, som ger en del intressanta erfarenheter om nyttan av kontrolluppgifterna. I projektet nyttjades bara kon-

trolluppgifter i pappersformat, eftersom man vid projektets inledning ännu inte hade börjat lägga in några uppgifter i LT.

I projektet började man med 1 200 kontrolluppgifter, för vilka man tog fram personnummer, adress och taxeringsår samt rekviderade inkomstdeklarationer. Ungefär en tredjedel av kontrolluppgifterna kunde omedelbart avfärdas som ointressanta. För de kvarstående 900 kontrolluppgifterna gjordes en mer noggrann genomgång, där man sorterade bort små belopp, inkomster som bedömdes vara ej skattepliktiga i Sverige och inkomster som enligt en manuell avstämning mot deklarationsuppgifter i LT bedömdes vara upptagna i deklarationen. För att vara säkra på att kunna eftertaxera de skattskyldiga sattes beloppsgränsen för räntor och utdelningar till 20 000 kr och för övriga kontrolluppgifter till 50 000 kr. Efter den här förgranskningen återstod ungefär 300 kontrolluppgifter att utreda vidare.

För de 300 ärenden som skulle utredas skickades förfrågan till den skattskyldige. Ibland kunde man ganska lätt fastställa inkomsten eller skatten, medan det vid andra tillfällen krävdes mer omfattande utredning och skriftväxling. Rent generellt kan man säga att kontrolluppgifter avseende räntor och utdelningar ger flest och störst höjningar och kräver minst utredningsinsats, medan utredningar avseende fastighetsförsäljningar är väldigt resurskrävande och i slutändan inte ger så stora höjningar. Kontrolluppgifter avseende tjänsteinkomster ger inte så stora höjningar som man vid första anblicken kunde tro. De följs oftast av avdrag för resor, allmänna avdrag m.m. Totalt sett var dock träffsäkerheten hos de 300 utvalda kontrolluppgifterna väldigt hög, vilket resulterade i ungefär 280 taxeringsbeslut, fördelade över inkomstären 1994-1998. Totalt innebar besluten en höjning av inkomst av tjänst med 7,9 miljoner kronor, inkomst av kapital med 6,6 miljoner kronor och förmögenhetstillgångar med 26,5 miljoner kronor. Flertalet av taxeringsbesluten har även resulterat i att skattetillägg har påförts.

Det har inte gjorts någon egentlig uppföljning av om de skattskyldiga som granskades i det här projektet redovisade eventuella utlandsinkomster kommande år. För att kunna göra en viss bedömning av granskningens preventiva effekt har man dock vid taxeringsåret 2000 tittat på fyra av de som för taxeringsåret 1999 blev beskattade för utdelning på aktier från Finland. Alla fyra verkar ha tagit upp belopp av motsvarande storlek som året innan som utdelning och förmögenhet i deklarationen vid 2000 års taxering.

Av det kontrollprojekt som skattemyndigheten i Stockholm genomförde kan man dra slutsatser att många skattskyldiga underlåter att redovisa sina tillgångar och inkomster från utlandet. Även om skattekontrollen utifrån kontrolluppgifter från utlandet är ganska resurskrävande så är träffsäkerheten i granskningen god och kan leda till betydande höjningar. Det finns också indikationer på att granskningen har en ej oväsentlig preventiv effekt, eftersom en stor del av utlandsinkomsterna är arligen återkommande.

Erfarenheter av granskning utifrån elektroniska kontrolluppgifter

Nu har kontrolluppgifter från utlandet funnits utlagda i LT i två års tid. Under den tiden har dock väldigt få granskningsinsatser gjorts avseende dessa kontrolluppgifter. Flera skattemyndigheter har över huvud taget aldrig varit inne i databasen och det verkar bara vara skattemyndigheterna i Stockholm och Malmö som har gjort någon större genomgång av kontrolluppgifterna.

Skattemyndigheten i Stockholm har under en veckas tid sommaren 2000 låtit fem personer gå igenom hela databasen över kontrolluppgifter från utlandet, och söka ut kontrolluppgifter som bedöms vara intressanta för kontroll samt identifiera vilka skattskyldiga de avser. Det resulterade i en lista över 1 200 kontrolluppgifter. Tanken var att påbörja ett liknande granskningsprojekt som det man genomfört utifrån pappersbaserade kontrolluppgifter året innan. Det tänkta projektet fick dock stå tillbaka för kontrollprojekt på andra områden, så man har ännu inte företagit någon granskning av de utsorterade kontrolluppgifterna.

Skattemyndigheten i Malmö startade under våren år 2000 upp ett liknande kontrollprojekt, där en projektgrupp gick igenom kontrolluppgifterna inom regionens postnummerområde samt de kontrolluppgifter som haft postnummerfältet fyllt med nior. Utifrån dessa har man valt ut kontrolluppgifter som bedömts vara granskningsvärda och som varit hänförliga till skattskyldiga i regionen. Man har bara valt ut kontrolluppgifter med belopp över en viss nivå, och endast sådana som enligt gällande dubbelbeskattningsavtal borde leda till beskattning i Sverige.

När projektgruppen valt ut 159 kontrolluppgifter för granskning distribuerades dessa till respektive skattekontor i regionen, som granskade sina egna skattskyldiga. Nackdelen med det här sättet att

granska kontrolluppgifterna är att ärendena blir så utspridda. Totalt har de 159 kontrolluppgifterna fördelats över 14 olika skattekontor, som alltså i genomsnitt har fått granska 11 kontrolluppgifter. Därigenom har man inte fått någon samlad bild av resultatet från kontrollerna och eftersom varje skattekontor har fått ärenden avseende olika skatteslag och länder så har man nog inte lyckats upparbeta någon djupare kunskap om området på något kontor. Deltagarna i projektgruppen tror att projektet hade gett mer erfarenheter för framtiden om granskningen skett samlat eller om fördelningen av kontrolluppgifter att granska gjorts utifrån skatteslag och land, så att respektive handläggare tilldelats flera ärenden av likartat slag.

Trots uppmaningar att återrapportera utfallet av kontrollen, har en sådan rapportering bara gjorts av ett av de deltagande skattekontoren. De har granskat 33 kontrolluppgifter. Av dessa har sju lett till höjningar av taxerad inkomst med totalt 375 000 kr. För 13 av de 33 kontrolluppgifterna var inkomsten redovisad i inkomstdeklarationen. Två av de skattskyldiga hade avlidit och en gick inte att identifiera. Avseende resterande tio kontrolluppgifter lämnade den skattskyldige en förklaring till vad kontrolluppgiften avsåg och varför den ej ska beskattas i Sverige.

Uppgifternas användbarhet hos andra länder

OECD har gjort två studier av några av medlemsländernas erfarenheter av utbyte av automatiska kontrolluppgifter på elektroniskt medium.² Båda studierna har huvudsakligen varit inriktade på jämförelser mellan olika tekniska medium och vilka säkerhetskrav som ställs i de olika länderna. Man har dock även berört några frågor som berör ländernas möjligheter att använda de kontrolluppgifter som inkommer från utlandet.

Många länder tar emot ett stort antal uppgifter på elektroniskt medium varje år. Danmark och Tyskland tar till exempel emot ungefär 375 000 kontrolluppgifter var under ett år. Frankrike uppger att de under 1998 skickade nästan 900 000 kontrolluppgifter till utlandet, trots att de bara tog emot 35 000 uppgifter. De här

² OECD: Survey of the implementation and use of the OECD 1997 standard magnetic format for automatic exchange. Daffe/CFA/WP8/TIES (2000)1/Rev2/Conf, 2000-10-05, och OECD: Updated analysis of country replies to the questionnaire electronic exchange: quality and security of data and availability of technology. Daffe/CFA/WP8/TIES(2000)8/Rev1/Conf

siffrorna visar att det handlar om en masshantering. Om kontrolluppgifterna ska kunna komma till användning krävs det alltså effektiva och i hög grad automatiserade kontrollmetoder.

Tabell 14: Antal kontrolluppgifter från utlandet mottagna på elektroniskt medium under ett år.

Land	Antal mottagna KU
Australien	44 114
Belgien	Okänt antal
Kanada	>350 000
Tjeckien	Inga elektroniska
Danmark	375 000
Frankrike	35 264
Tyskland	375 000
Nederländerna	25 000
Sverige	47 916
Storbritannien	250 000

Källa: OECD: Survey of the implementation and use of the OECD 1997 standard magnetic format for automatic exchange. Daffe/CFA/WP8/TIES (2000)1/Rev2/Conf, 2000-10-05

Alla länder som deltog i studien upplevde att kvaliteten på de mottagna uppgifterna varierade beroende på vilket land uppgifterna kom från. Huvuddelen av de mottagna uppgifterna var åtminstone läsbara. Några länder hade dock vid några tillfällen upplevt att de bara kunde läsa ungefär hälften av de mottagna uppgifterna. Fullständigheten i uppgifterna varierade i större utsträckning. Mellan 20-95 % av de mottagna kontrolluppgifterna angavs vara fullständiga. Framför allt saknas ofta fullständiga adressuppgifter. De flesta länder som deltog i studien ansåg dock att kontrolluppgifter som saknar adress ändå ska ingå bland de uppgifter som skickas till det andra landet. Det är den skatteförvaltning som ska använda uppgifterna som bäst kan bedöma deras användbarhet.

Möjligheten att matcha de inkommande kontrolluppgifterna med myndighetens egna register varierade i stor utsträckning. Några länder ansåg sig kunna matcha upp till 90 % av de inkommande kontrolluppgifterna, medan andra ansåg sig kunna matcha mindre än 50 % av uppgifterna. Även här varierar det beroende på vilket land kontrolluppgifterna kommer från. Man måste nog anta att frågan har tolkats som att uppgifterna ska gå att matcha efter en

rimlig manuell arbetsinsats. Det finns inget som tyder på att något av de deltagande länderna automatiskt kan matcha uppgifterna i sina datoriserade system.

Samtidigt som kontrolluppgifternas tekniska kvalitet ofta brister, så är dock de flesta av de länder som deltagit i studierna överens om att inkomstuppgifterna angivits tillförlitligt. Om man kunde automatisera och effektivisera den praktiska hanteringen av inkommande kontrolluppgifter från utlandet så skulle man ha en värdefull källa till kontrollinformation.

OECD:s rapporter innehåller inga slutsatser om i vilken utsträckning de olika länderna faktiskt använder inkommande kontrolluppgifter. Man fastslår bara att ju större manuellt arbete som krävs, desto mindre uppgifter används. Och kontrolluppgifter från utlandet kräver i regel ganska omfattande manuellt arbete. Skatteförvaltningen i USA uppger exempelvis att de endast använder en obetydlig andel av de mottagna kontrolluppgifterna i sina datoriserade kontrollsystem. Det kräver stort manuellt arbete för att lägga in de mottagna uppgifterna i användbar form i systemet. Den huvudsakliga anledningen till att uppgifterna blir svåra att använda är att det är svårt att identifiera vem som har mottagit en inkomst, eftersom USA:s socialförsäkringsnummer saknas. Österrike framhåller att deras erfarenhet hittills har visat att värdet av de massuppgifter som skickas från utlandet är väldigt lågt i förhållande till det spontana utbytet.

7.2.8 Användningen av TIN-nummer

Ett av huvudproblemen för att kunna effektivisera användningen av kontrolluppgifter från utlandet är att de måste gå att matcha mot registren i vår interna skattedatabas. Alla länder som tar emot automatisk kontrollinformation från utlandet upplever idag samma problem. Problemet borde dock vara störst för de länder som, liksom Sverige, har datoriserat och automatiserat en stor del av kontrollverksamheten. I den organisationen och arbetssättet passar inte det omfattande manuella arbete som utlandskontrolluppgifterna medför in. Resultatet blir att stora delar av kontrolluppgifterna från utlandet aldrig används i deklaraionskontrollen.

För att lösa identifieringsproblemet pågår ett arbete inom OECD för att förmå sina medlemsstater att ange hemlandets skatteregistreringsnummer eller TIN-nummer (tax identification

number) på kontrolluppgifter avseende utomlands bosatta. Ett sådant system skulle innebära att svenskar som arbetar, öppnar ett bankkonto eller liknande i utlandet måste uppge sitt svenska personnummer. Det anges sedan på den kontrolluppgift som lämnas till skatteförvaltningen i det landet, och som sedermera skickas till Sverige genom det automatiska informationsutbytet. Får vi in kontrolluppgifter med svenskt personnummer, så kan vi automatiskt matcha dem mot övriga uppgifter för den skattskyldige. Det arbete som pågår är dock inte problemfritt, och utgången av OECD:s satsning är idag oviss. OECD har 1996 gjort en analys och utredning som påvisar problemen att införa ett sådant system.³

Den nationella användningen av TIN-nummer

För närvarande använder alla OECD:s medlemsstater utom Österrike, Frankrike, Tyskland, Japan och Schweiz något slags skatteregistreringsnummer på sina skattskyldiga. Dessa kan delas upp i tre huvudgrupper:

- Medborgarna får ett unikt generellt nationellt registreringsnummer (t.ex. Danmark, Finland, Italien, Norge och Sverige).
- Skattebetalarna får ett unikt nummer som bara används för skatteändamål (de flesta av OECD:s medlemsländer).
- Individerna tilldelas ett socialförsäkringsnummer, som även används för skatteändamål (t.ex. Kanada och USA).

Österrike, Frankrike, Tyskland, Japan och Schweiz åsätter ett administrativt nummer på skattebetalarna, vilket bara används av skatteförvaltningen för internt bruk. Numret är i vissa fall inte ens tänkt att avslöjas för skattebetalaren (t.ex. Frankrike).

En del länder (i vissa fall Italien och Mexico) kräver att de som inte är bosatta i landet uppger sitt TIN-nummer från sitt hemland.

³ OECD: Improving the practical operation of exchange of information: the role of taxpayer identification numbers (TINs). DAF/FE/CFA(97)25, 1996-12-10

Utveckling mot obligatoriskt uppgivande av hemlandets TIN-nummer

OECD:s slutsatser från sin utredning är att det mest effektiva sättet att fastställa en utländsk inkomsttagares identitet och säkerställa att den kommer att betala skatt är genom att göra det obligatoriskt att uppge sitt TIN-nummer.

Kostnader och nytta av att införa ett internationellt TIN-nummer varierar dock kraftigt mellan länder som redan i stor utsträckning använder ett nationellt skatteregistreringsnummer och de som inte gör det. Med minimal kostnad kan den första gruppen få stor nytta genom den förbättrade kvaliteten i informationen från utlandet. Den andra gruppen kan däremot stå inför stora politiska såväl som praktiska svårigheter för att införa ett internationellt TIN-nummer.

OECD:s utredning följdes av en rekommendation till medlemsländerna 1997.⁴ Där rekommenderas medlemsländerna att överväga att göra det obligatoriskt för utländska mottagare av inkomst att uppge sitt TIN-nummer från sitt hemland till arbetsgivare, banker och liknande. Om det är obligatoriskt att uppge sitt TIN-nummer bör det också vara obligatoriskt för utbetalaren att lämna uppgift om TIN-numret till skatteförvaltningen i källstaten.

Krav på TIN-nummer i Sverige

I nuvarande lagstiftning i Sverige finns det ingen skyldighet för uppgiftslämnare att ange utländskt skatteregistreringsnummer. Frågan väcktes dock 1995, genom en hemställan om lagändring från RSV till Finansdepartementet.⁵ I hemställan efterfrågades en utformning av den svenska interna lagstiftningen så att kontrolluppgifter för utlänningar innehåller uppgift om det utländska skatteregistreringsnumret. Syftet med en sådan lagändring är att underlätta en snabb och säker maskinell identifiering av den skattskyldige i den mottagande staten vid informationsutbyte med skatteförvaltningar i andra länder.

⁴ OECD: Recommendation of the council on the use of tax identification numbers in international context. C(97)29/final, 1997-05-22

⁵ Hemställan om lagändring. Från Riksskatteverket, ställd till Finansdepartementet, 1995-03-13

Frågan har sedan aktualiserats genom en departementspromemoria om en ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter.⁶ Där hänvisar man inledningsvis till OECD:s rekommendation till medlemsstaterna att införa en skyldighet att ange utländskt skatteregistreringsnummer vid utlandsbetalningar. Man konstaterar att införandet av en skyldighet att ange utländska skatteregistreringsnummer är en förutsättning för att informationsutbytet ska fungera effektivt inom OECD och att Sverige bör agera pådrivande i det avseendet.

Skyldigheten att ange identifikationsuppgifter bör enligt departementspromemorian kunna gälla för samtliga konton m.m. som öppnas efter ikraftträdandet, naturligtvis under förutsättning att den skattskyldige har ett utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande. Förslaget är alltså att den som är skyldig att lämna kontrolluppgift för utbetald ersättning mm som utgör inkomst i inkomstslaget tjänst eller för utbetald eller tillgodoräknad ränta ska, om mottagaren är begränsat skattskyldig, ange mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande i uppgiften.

Den nu föreslagna skyldigheten medför onekligen ett merarbete för uppgiftslämnarna. Att samla in skatteregistreringsnummer för redan pågående engagemang kan vara tidsödande. De kontrolluppgiftsskyldiga bör därför enligt departementspromemorian få en längre tid på sig att komplettera befintliga uppgifter. En genomförandeperiod om tre år bör därför införas.

Det här förslaget är unikt bland OECD:s medlemsländer. Det är ännu inget annat land som har börjat ange hemviststatens TIN-nummer på kontrolluppgifter. OECD följer därför med stort intresse utvecklingen i Sverige.

Det finns dock även andra förhållanden som talar mot införandet av ett sådant här system i Sverige. Ett argument mot systemet är att det skulle kräva mycket onödig datorkraft. Det är enbart för ett fåtal kontrolluppgifter som man skulle fylla i något TIN-nummer, men man måste lägga in ett extra fält för ett eventuellt TIN-nummer på alla de 70 miljoner kontrolluppgifter som vi hanterar årligen i Sverige. I och med att fältet i regel inte används blir det en onödig belastning på kontrolluppgiftssystemet.

Man kan också förvänta sig att det kommer att uppkomma situationer då man inte kan avgöra vilket TIN-nummer som ska

⁶ En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Departementspromemoria, Ds 2000:70

anges på kontrolluppgiften. Om man har jobbat eller har investeringar i flera olika länder är det fullt möjligt att man har TIN-nummer i flera olika länder.

Ytterligare ett argument mot införandet av det här systemet i Sverige i dagsläget, är att vi själva inte kommer att kunna dra någon nytta av det i vår skattekontroll. Om vi registrerar utländska inkomsttagares TIN-nummer så underlättas identifieringen och skattekontrollen i deras hemländer, men inte i Sverige. Nyttan för Sverige kommer inte förrän ett stort antal andra länder har infört liknande system.

7.2.9 EU:s sparandedirektiv

Inom EU pågår ett aktivt arbete för att effektivisera beskattningen av kapitalinkomster. Man försöker införa ett system där man antingen ska lämna information om utländska investerares sparande eller påföra en källskatt på sparandet. I december 1999 lyckades man inte enas i frågan. Det var framför allt Storbritannien som motsatte sig förslaget, eftersom de ansåg att informationsutbyte eller källskatt skulle hota Londons ställning som ett stort finanscentra.

Efter att frågan har behandlats ytterligare vid några tillfällen enades EU:s finansministrar i slutet av november 2000 om att man mellan 2003 och 2010 ska få välja mellan att utbyta information eller att ta ut en minimiskatt på utländska investerares sparande. Det är framför allt Luxemburg, Belgien och Österrike som motsätter sig informationsutbyte och som därigenom drivit igenom alternativet med en minimiskatt. Från 2003 ska minimiskatten vara 15 % och från 2006 ska den vara 20 %. 75 % av skatteinkomsterna ska föras över till kontohavarens hemland. Efter 2010 ska alla lämna information om sparandet. Då försvinner alltså möjligheten med en minimiskatt. Den här överenskommelsen träder dock inte i kraft om man inte får till stånd tredjelands-avtal med bland andra USA, Schweiz, Liechtenstein, Monaco och skatteparadisen i engelska kanalen, så att de också inför samma skatteåtgärder. Många har uttryckt skepsis mot möjligheten att lyckas med detta. Hela sparandedirektivets genomförande är därför osäkert, men oavsett hur det slutliga utfallet i frågan blir, så pågår ett omfattande förberedelsearbete inom EU.

Uppbyggnad av ett tekniskt system för utbyte av kontrolluppgifter

Som en följd av EU:s sparandedirektiv måste man inom EU bygga upp ett system för utbyte av kontrolluppgifter om räntor. Det finns ett principiellt ställningstagande om detta från Ecofin från november 2000. En arbetsgrupp håller på att titta på hur informationsutbytet praktiskt och tekniskt ska genomföras.

Utvecklingsarbetet är idag helt tekniskt inriktat. Man utgår från OECD:s magnetbandsstandard och de olika uppgifter som finns där.⁷ Tanken är dock att använda en rent elektronisk överföring av uppgifter, antingen bilateralt mellan de två berörda länderna eller via ett gemensamt överföringssystem för alla EU-länder.

Utbytet av kontrolluppgifter ska enligt planerna inledas inkomståret 2003, dvs. de första kontrolluppgifterna kommer att skickas under 2004. Man har ännu inte skrivit något om tidpunkt för överföringen av kontrolluppgifter, men enligt de förda diskussionerna lutar det åt sex månader efter inkomstårets utgång.

Sparandedirektivet omfattar i princip bara räntor, och alltså inte utdelningar, förmögenhet (behållning) etc. Det är dock inte begränsat till rent banksparande, utan även räntefonder och blandfonder ska man lämna kontrolluppgifter på. Även beträffande fonder är det dock enbart räntebeloppet man ska lämna uppgift om, och inte behållningen på kontot/fonden.

För att informationsutbytet ska fungera effektivt ska hemviststatens TIN-nummer användas när man t.ex. öppnar ett bankkonto i ett annat medlemsland. TIN-numret ska även anges på kontrolluppgiften med räntan. Man ska alltså lämna uppgift om namn, adress, TIN-nummer, utbetalare, kontonummer och räntebelopp i kontrolluppgiften. Saknas uppgift om hemviststatens TIN-nummer så ska istället födelsedatum och födelseort anges.

Utbytet av kontrolluppgifter på räntor mellan länderna i EU skulle kunna bli ett första steg i ett mer utbrett utbyte av kontrolluppgifter. Inga sådana ambitioner är idag uttalade, men om det här slår väl ut är det ingen orimlighet. Utbytet av kontrolluppgifter skulle, när man byggt upp ett fungerande system, både kunna utvidgas till att omfatta fler länder och fler inkomsttyper.

⁷ Working Party on Tax Questions (Direct Taxation): Taxation of savings, Exchange of information (standardized format), SN 3716/01, 2001-08-10

7.2.10 Möjligheter till effektivisering av hanteringen

Hur kan granskningen ske utifrån förhållandena i dagsläget?

I dagsläget är det inte möjligt att använda kontrolluppgifterna från utlandet i den vanliga deklarationsgranskningen. Dels beror detta på att större delen av kontrolluppgifterna inte är tillgängliga vid deklarationsgranskningen, eftersom de skickas till Sverige först efter taxeringsårets utgång. Användningen av de kontrolluppgifter som faktiskt finns inne försvåras dock även av att det inte finns något personnummer angivet för den skattskyldige. Det går därför inte att maskinellt knyta kontrolluppgifterna till någon viss skattskyldig.

Brister i kvaliteten i de uppgifter från utlandet som finns inlagda i skatt LT gör det också svårt att kontrollera om en viss skattskyldig har några kontrolluppgifter från utlandet. Ofta finns inte födelsetid angiven i kontrolluppgiften och sökningar på namn eller adress försvåras av att uppgifterna kan vara angivna i fel format eller i fel fält. De som har försökt använda utlandskontrolluppgifterna i LT har upptäckt att det till och med är svårt att hitta igen en viss kontrolluppgift, även om man vet att den finns och vilket land och skatteslag den avser.

I RRV:s granskning av skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar⁸ dras slutsatsen att det för att få full effekt i kontrollen vore önskvärt att uppgifter från det internationella informationsutbytet kunde förtryckas på förenklade deklARATIONER på motsvarande sätt som andra kontrolluppgifter. Det finns dock en hel del svårigheter och begränsningar, som gör att en förtryckning aldrig kan bli heltäckande och därmed inte helt kan ersätta manuell kontroll. Svårigheterna med en förtryckning hänger enligt RRV:s bedömning samman med:

- Osäkerhet råder om när informationen kan komma RSV till handa.
- Informationen kan aldrig bli geografiskt heltäckande, dvs. den kommer att vara begränsad till att omfatta de stater med vilka Sverige har ett mer utvecklat utbyte.
- Omfattningen av informationen är beroende av främmande regelsystem.

⁸ Riksrevisionsverket: Skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar. RRV 1997:22

Enligt RRV bör ambitionen, trots de svårigheter som kan förutses, ändå vara att så långt möjligt utveckla systemen i riktning mot förtryckning av uppgifter på de förenklade deklARATIONERNA. Vi ska nu titta närmare på förutsättningarna att åstadkomma detta, eller om granskningen kan effektiviseras på annat sätt.

När kommer kontrolluppgifterna från utlandet in?

Som vi sett ovan har Sverige som ambition att skicka kontrolluppgifterna till utlandet i juni året efter inkomståret. I de flesta fall har vi lyckats hålla den tidsramen, men några år har kontrolluppgifterna istället skickats ut i oktober. Om det vore nödvändigt skulle vi klara av att tidigarelägga utskicket av kontrolluppgifter till slutet av mars eller början av april.

De kontrolluppgifter som Sverige får in från Norge, Danmark och Finland kommer i regel in någon gång i mitten av taxeringsåret. De skickar alltså ut sina kontrolluppgifter vid ungefär samma tidpunkt som oss. Även Lettland skickade kontrolluppgifterna för inkomståret 1999 vid denna tidpunkt. Därifrån fick vi dock bara 7 kontrolluppgifter. Från många andra länder, t.ex. från USA, Spanien och Kanada, kan dock kontrolluppgifterna inkomma betydligt senare. Det är inte ovanligt att det är ytterligare ett, två eller till och med tre års fördröjning innan vi mottar kontrolluppgifterna. Från länder som Storbritannien, Nya Zeeland och Australien, som har brutet räkenskapsår, kan uppgifterna komma till Sverige i ganska god tid inför taxeringen om de avser utbetalningar som gjorts i slutet av räkenskapsåret. Har utbetalningen gjorts i början av räkenskapsåret blir dock uppgiften betydligt mer försenad.

Av nedanstående elva utskick inkom fyra stycken under taxeringsperioden, två året efter taxeringsåret och fem så sent att grund för eftertaxering måste finnas för att kunna ändra de deklarerade uppgifterna.

Tabell 15: Tidpunkt när elektroniska kontrolluppgifter inkommer från utlandet.

Land	Inkomstår	Inkom	Tid
Norge	1999	Juni 2000	6 mån
Danmark	1999	Juli 2000	7 mån
Lettland	1999	Juli 2000	7 mån
Finland	1999	Augusti 2000	8 mån
Frankrike	1998	Februari 2000	1 år 2 mån
Kanada	1998	Augusti 2000	1 år 8 mån
USA	1998	Januari 2001	2 år 1 mån
Spanien	1997	April 2000	2 år 4 mån
USA	1997	Maj 2000	2 år 5 mån
Kanada	1997	April 2001	3 år 4 mån
Spanien	1996	April 2000	3 år 4 mån

Källa: Anteckningar i arbetsgrupp för kontrolluppgifter från utlandet och uppgifter från diariet.

Om EU:s sparandedirektiv genomförs skulle utbytet av automatiska kontrolluppgifter kunna snabbas upp. Majoriteten av de länder som vi idag utbyter kontrolluppgifter med omfattas av EU:s förslag. Även om sparandedirektivet bara innefattar informationsutbyte avseende räntor, så kan det få positiva effekter på övriga delar av kontrolluppgiftsutbytet med dessa länder. Är man tvungen att skicka ut delar av informationen inom en viss tid är det oftast nog så enkelt att skicka ut all information samtidigt.

Svårigheterna att få in informationen i tid kan inte bara skyllas på ett ineffektivt samarbete mellan länderna och bristande rutiner inom länderna, utan det beror också på att utländska skattesystem kan ha en annan taxeringsperiod än den som tillämpas i Sverige. Det förekommer också att beskattningsåret avviker från det i Sverige vanligtvis tillämpade kalenderåret. Det blir därför naturligt att informationen från en del länder samlas in och översänds vid en annan tidpunkt än vad som passar den svenska administrationen. Bland annat Storbritannien, Irland och Australien har beskattningsår som inte sammanfaller med kalenderåret.

Även om vi skulle lyckas snabba upp utbytet av kontrolluppgifter, så kan vi alltså inte förvänta oss att ha alla uppgifter tillgängliga under taxeringsåret. Beroende på hur långt beskattningsåret sträcker sig, taxeringsperioden och rutinerna i det andra landet kan

vi behöva acceptera att kontrolluppgifterna från vissa länder inkommer efter det svenska taxeringsårets utgång.

Ska inkomsten beskattas i Sverige?

De granskningsprojekt med inriktning på användande av kontrolluppgifter från utlandet som har genomförts av olika skattemyndigheter i Sverige visar att kvaliteten på och innehållet i kontrolluppgifterna varierar stort. Att man i det projekt som skattemyndigheten i Stockholm genomförde under 1999 gjorde taxeringsändringar utifrån över 90 % av de granskade kontrolluppgifterna innebär inte att 90 % av alla kontrolluppgifter som inkommer från utlandet bör leda till taxeringshöjningar, eller ens att inkomster i dessa kontrolluppgifter verkligen är skattepliktiga i Sverige. Skattemyndigheten i Stockholm hade gjort en ordentlig gallring bland sina kontrolluppgifter och endast valt ut de som borde kunna leda till höjningar med väsentliga belopp.

Vi har egentligen ingen kunskap om vilken kvalitet den stora mängden av kontrolluppgifter som inkommer från utlandet har. Alla större granskningsprojekt har inletts med en gallring, där en stor del av dessa kontrolluppgifter har sorterats bort. Enligt OECD:s studie av uppgifternas användbarhet⁹ är kvaliteten på uppgifterna hög i det avseendet att uppgiften avser en faktiskt existerande inkomst och att dess belopp (i de fall detta är angivet) är korrekt. Där sägs dock ingenting om kontrolluppgifternas relevans för beskattningen i det land uppgifterna har skickats till. Det är inkomstens karaktär och utformningen av skatteavtalet med det andra landet som avgör var inkomsten ska beskattas. Utifrån detta kan vi dra slutsatsen att en betydande del av de uppgifter vi skickar till utlandet inte avser inkomster som ska beskattas i det landet. Det krävs därför en individuell bedömning för att avgöra om inkomsten är skattepliktig i Sverige eller inte.

Hur kan uppgifterna användas vid granskningen?

Utvecklingen inom personbeskattningen i Sverige går mot att en allt större del av inkomstuppgifterna inkommer från tredje man

⁹ OECD: Updated analysis of country replies to the questionnaire electronic exchange: quality and security of data and availability of technology. Daffe/CFA/WP8/TIES(2000)8/Rev1/Conf

(arbetsgivare, banker m.m.) och förtrycks i inkomstdeklarationen för den enskilde. Med den bakgrunden är det rimligt att eftersträva en förtryckning även av inkomster från utlandet. Det är dock ytterst tveksamt om det inom en överblickbar framtid finns någon som helst rimlighet i en sådan målsättning.

En grundförutsättning för att vi ska kunna förtrycka inkomstuppgifterna som inkommer från utlandet är att inkomsttagarens svenska personnummer finns angivet på kontrolluppgiften. Som vi har sett ovan pågår ett arbete inom OECD med att försöka få medlemsländerna att ange hemlandets TIN-nummer (skatteregistreringsnummer) på kontrolluppgiften. Trots att detta arbete har pågått sedan mitten av 1990-talet är det än så länge endast Sverige som håller på att införa ett krav för uppgiftslämnare att ange hemlandets TIN-nummer på kontrolluppgifter för personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige. Vi själva kommer dock inte att kunna dra någon nytta av det i vår skattekontroll. Om vi registrerar utländska inkomsttagares TIN-nummer så underlättas identifieringen och skattekontrollen i deras hemländer, men inte i Sverige. Nyttan för Sverige kommer inte förrän ett stort antal andra länder har infört liknande system.

Om EU:s s.k. sparanddirektiv skulle genomföras ökar sannolikheten att fler länder skulle börja ange hemlandets TIN-nummer på kontrolluppgifter. Även om sparanddirektivet endast omfattar ett utbyte av information om räntor, så skulle det kunna driva på utvecklingen av enhetliga riktlinjer för hur utbytet ska gå till och ett gemensamt tekniskt system för ett mer effektivt utbyte av kontrolluppgifter. På lång sikt skulle utbytet kunna utvidgas till att omfatta fler länder och fler inkomsttyper. Det är dock i dagsläget osäkert huruvida sparanddirektivet överhuvudtaget går att genomföra.

För att kunna integrera granskningen av kontrolluppgifter från utlandet med den övriga deklarationsgranskningen räcker det inte att det går att identifiera vilken person kontrolluppgiften avser. Uppgifterna måste dessutom vara tillgängliga för skattemyndigheterna vid den ordinarie deklarationsgranskningen, vilket för personer med förenklad deklaration innebär under perioden maj-augusti under taxeringsåret. Vi har hittills fått in de tidigaste kontrolluppgifterna i juni under taxeringsåret. Det är också denna tidpunkt som diskuteras för informationsutbytet inom EU:s sparanddirektiv. Även om vi skulle lyckas snabba upp utbytet av kontrolluppgifter, så kan vi dock inte förvänta oss att ha alla uppgifter till-

gängliga under taxeringsåret. Beroende på hur långt beskattningsåret sträcker sig, taxeringsperioden och rutinerna i det andra landet kan vi behöva acceptera att kontrolluppgifterna från vissa länder inkommer efter det svenska taxeringsårets utgång. För de flesta länderna borde det dock vara möjligt att skicka uppgifterna så att vi har dem tillgängliga någon gång i mitten av taxeringsåret.

Problemen med identifiering av den skattskyldige och tidpunkt när kontrolluppgifterna kommer från utlandet skulle kunna lösas om alla berörda länder kunde enas om gemensamma principer för formerna för detta utbyte, vilket i sig är nog svårt. Även om man skulle lyckas med detta återstår dock det kanske största problemet mot en effektivare hantering av uppgifterna. Skattesystemen och skattereglerna skiljer sig åt mellan olika länder. Definitionen av skattepliktig inkomst och beräkningen av det skattepliktiga beloppet skiljer sig därför åt mellan länderna. Kriterierna för vilka kontrolluppgifter som ska skickas till utlandet varierar också, men i regel skickar man de kontrolluppgifter man har avseende personer med utländsk adress. Man överläter sedan till det mottagande landet att bedöma skattskyldigheten i det landet. Det krävs därför i regel en individuell bedömning, och i många fall till och med kompletterande uppgifter från mottagaren av inkomsten, för att man ska kunna avgöra om den ska beskattas i Sverige eller inte.

Möjligheten att utveckla utbytet av kontrolluppgifter så långt att uppgifterna går att förtrycka på deklarationerna, bedöms med bakgrund av ovanstående svårigheter vara orealistisk. Även om man skulle lösa de praktiska problemen kring personnummer och tidpunkt när kontrolluppgifterna inkommer, är osäkerheten kring uppgifterna för stor för att man ska kunna förtrycka dem på inkomstdeklarationerna.

Om ett system med TIN-nummer införs i EU och i en del av OECD:s medlemsländer och om får vi in uppgifterna från utlandet i mitten av taxeringsåret skulle vi dock kunna nyttja våra maskinella system för att effektivisera granskningen. På motsvarande sätt som vi idag kan göra beträffande kontrolluppgifter avseende utlandsbetalningar, skulle man kunna koppla utlandskontrolluppgifterna till Profil (det program som bl.a. används för att avstämma uppgifter i deklarationen mot kontrolluppgifter) och därigenom vid granskningen få en signal om att kontrolluppgift från utlandet finns. Trots att kontrolluppgiften ändå måste granskas manuellt borde det bli effektivare om det integrerades med den vanliga taxeringen. Då har man redan pappersdeklarationen och alla andra nödvändiga

uppgifter tillgängliga. Kommer uppgifterna in så sent att granskningen måste ske året efter taxeringsåret, blir det genast en större hantering i och med att man måste sortera fram deklARATIONER mm. Dröjer det så länge att eftertaxering krävs måste man även sortera bort små belopp.

För vissa slags kontrolluppgifter skulle man kunna gå steget längre och stämma av beloppet i kontrolluppgiften maskinellt mot lämnade uppgifter i inkomstdeklarationen. Det kan dock endast ske avseende sådana inkomstslag där inkomsten i regel beskattas utan avdrag eller andra justeringar. Det förefaller framför allt vara fallet med ränteinkomster och utdelningar.

Kontrolluppgifterna från utlandet kan dock aldrig täcka in svenskarnas samtliga inkomster från utlandet. Utbytet begränsas av vilka länder vi utbyter kontrolluppgifter med, vad som beskattas i andra länder och vilken kontrolluppgiftsskyldighet som föreligger i andra länder. Sverige har jämfört med omvärlden en relativt bred skattskyldighet och en omfattande kontrolluppgiftsskyldighet. Rent allmänt kan man säga att förutsättningarna för att utvidga utbytet av kontrolluppgifter till fler länder är bäst avseende räntor, utdelningar och tjänsteinkomster. Uppgifter om räntor och utdelningar kan dock förväntas begränsas av banksekretessen i vissa länder och uppgifter om tjänsteinkomster kan begränsas av att vissa länder påför en definitiv källskatt på tjänsteinkomster, och därmed inte tar in några kontrolluppgifter. Däremot kan vi nog aldrig förvänta oss att få uppgifter om t.ex. reavinster och förmögenhetstillgångar från mer än ett fåtal länder, eftersom dessa i många fall är skattefria. Eftersom den erhållna informationen inte kan bli komplett med svenska mått mätt kan den inte heller utgöra en fullständig bas för taxeringen av utländska inkomster i skatteförvaltningens granskningssystem.

7.3 Information på begäran

En stor del av de informationskällor som presenterats i rapporten är användbara för att välja ut kontrollobjekt och för att få en allmän inblick i kontrollobjektets verksamhet eller transaktioner. När man har påbörjat själva granskningen har man dock behov av djupare och mer specifik information. En stor del av den här informationen kan hämtas direkt från den som granskas, i form av bokföring eller verifikat som styrker en viss transaktion. Ibland kan man dock även

behöva inhämta information från andra källor, t.ex. från kunder, leverantörer, banker eller något företag i intressegemenskap med den granskade. Vid kontroll av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning finns ofta den här informationen i utlandet. För att få tillgång till den måste vi då begära handräckning från skatteförvaltningen i det andra landet.

Informationsutbyte på begäran kan endast tillämpas i särskilda fall, dvs. avseende en specifik person eller vissa transaktioner. Innan man begär information från ett annat land måste möjligheterna att få fram informationen inom det egna landet ha uttömts. Behörig myndighet i det utredande landet anmodar då det andra landet att inhämta upplysningar. Det kan t.ex. vara fråga om uppgifter om betalningar som har skett mellan skattskyldiga i de berörda länderna eller om ett bankkonto som en skattskyldig disponerar i det andra landet.

Möjligheten att begära information i särskilda fall ingår i alla de ovanstående internationella avtalen, dvs. EG-direktivet om ömsesidigt bistånd, Rådsförordningen, Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, den Nordiska multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden samt OECD:s modellavtal som ligger till grund för bilaterala avtal.

7.3.1 Den praktiska hanteringen av informationsutbyte på begäran

Svensk begäran om information från utlandet

Om det finns anledning att ifrågasätta en skattskyldigs transaktioner med utlandet bör möjligheterna att få information från det andra landet undersökas. Avgörande för om man ska begära information från ett annat land är att det finns en rimlig relation mellan det svenska skatteintresset och de med utredningen förenade kostnaderna, som i det här fallet drabbar ett annat lands skatteförvaltning. Vidare ska en sådan begäran endast ske om det inte är möjligt eller mycket svårt att i Sverige erhålla ett fullständigt underlag för att uppnå ett riktigt skatteresultat.

Behovet av att begära information uppkommer vanligtvis i samband med en skatteutredning på ett skattekontor. Den formella ärendegången inom skattemyndigheten varierar mellan de olika

regionerna och beroende på vilket skatteslag utredningen avser. Inom de flesta skatteregioner har man utsett någon person som har huvudansvaret för utlandskontakter och som därför även är ansvariga för informationsutbytet med utlandet. Det fanns tidigare formella utlandskontaktpersoner inom inkomstskatteområdet på respektive skattemyndighet, men de avskaffades i början av 1990-talet. Därefter har inkomstskatteärendena kanaliserats via rättsenheten eller någon informell utlandskontaktperson på myndigheten. Inom momsområdet finns ett system med CLO-kontaktpersoner på skattemyndigheterna.

En begäran om handräckning ska vanligtvis skrivas på engelska innan den skickas till utlandet. Vid utbyte med Norge, Danmark och Finland skriver vi dock på svenska och vid utbyte med Tyskland skriver vi ibland på tyska istället för på engelska. På de flesta skattemyndigheter formuleras en begäran om handräckning av den utredande handläggaren, i samråd med regionens utlandsansvarige. I några regioner, t.ex. på skattemyndigheten i Malmö, formulerar istället den utlandsansvarige förfrågan utifrån handläggarens önskemål. Tanken är att kvaliteten på förfrågningarna ska öka om uppgiften på det här sättet samlas. På skattemyndigheten i Stockholm har man istället möjliggjort för handläggaren att själv formulera förfrågan och skicka den direkt till RSV, och endast informera den utlandsansvarige om detta. Även där bistår dock den utlandsansvarige med hjälp att formulera frågor, om behov finns.

Begäran om handräckning skickas från skattemyndigheten till RSV. Gäller begäran moms inom EU skickas den till CLO, gäller den punktskatt inom EU skickas den till ELO och gäller den någon direkt skatt (eller indirekt skatt avseende tredje land) skickas den till RSV:s likvidenhet, där olika personer är ansvariga beroende på om förfrågan ställs till ett nordiskt eller ett utomnordiskt land. En del förfrågningar vidareförmedlas bara av den ansvarige på RSV, medan andra i stor utsträckning måste formuleras om. Erfarenheten visar att man får bättre svar på välformulerade och tydliga frågor. RSV prövar också om ärendet är fullständigt och om det är lämpligt att en handräckningsbegäran sänds till ifrågavarande land. Därefter sänder RSV ärendet till behörig myndighet i det land ärendet avser.

Ibland tar det väldigt lång tid att få svar på en förfrågan. Vid momsfrågningar bevakar CLO-funktionen på RSV att svar inkommer inom föreskriven tid och skickar annars påminnelse. Inom

övriga skatteslag har RSV ingen bevakning av svarstider, utan den bevakningen får ske av utredande handläggare.

I de flesta fall inkommer ett svar så småningom till RSV. Ofta är alla frågor bra besvarade, men kvaliteten kan variera. Svaret vidarebefordras från RSV till utlandskontaktpersonen eller direkt till handläggaren. Ibland kan svaret vara ofullständigt eller av annan anledning föranleda behov av att ställa följdfrågor. I en del ärenden kan det ske en ganska omfattande skriftväxling mellan länderna. Det händer också att den svenska handläggaren tar direktkontakt per telefon med handläggaren i det andra landet för att förtydliga en fråga eller ställa följdfrågor. De uppgifter som lämnas informellt per telefon skickas även skriftligt via ländernas behöriga myndigheter. Det är viktigt att uppgifterna har lämnats på formellt korrekt sätt, för att de ska kunna användas som beslutsunderlag i skatteärendet.

Ibland återrapporterar skattemyndigheten resultatet av utredningen till den utländska skatteförvaltningen. Det kan dock dröja länge innan en sådan återrapportering sker, eftersom ärendet först måste vara färdigutrett och beslut ha fattats. Ibland skickas återrapportering direkt när ett beslut har fattats, men är utgången av ärendet osäker kan man behöva vänta tills ärendet har varit uppe i domstol. Återrapporteringen kan då komma några år i efterhand. Ofta skickas ingen återrapportering över huvud taget. Återrapportering är från och med våren 2001 obligatorisk inom CLO-området (informationsutbyte inom mervärdesbeskattningen mellan EU-länderna).

Information från Sverige på begäran från annat land

Begäran om information från ett annat lands skatteförvaltning inkommer till RSV (CLO, ELO eller ansvarig person på likviditeten, beroende på skatteslag och land). Där görs en snabb, översiktlig genomgång av ärendet för att pröva att det uppfyller de förutsättningar som gäller enligt föreliggande skatteavtal, EG-direktiv etc. och om ärendet i övrigt kan handläggas enligt lagstiftning och administrativ praxis inom den svenska skatteförvaltningen. RSV kan i vissa ärenden av enkel beskaffenhet själv företa erforderliga undersökningar, men översänder annars ärendet till lämplig skattemyndighet. Ärendet skickas till den utlandsansvarige, som går igenom ärendet och antingen besvarar frågorna själv eller

vidarebefordrar ärendet till ansvarigt skattekontor eller någon viss handläggare.

Handräckningen ska genomföras i enlighet med vad som gäller för svensk skatt. Den svenska utredningen ska alltså bedrivas med de medel som står till förfogande vid svenska skatteutredningar. Om den begärda informationen inte redan finns hos skattemyndigheten, i form av kontrolluppgifter eller dylikt, kan den från tredjeman inhämtas antingen genom föreläggande eller genom tredjemansrevision. Det finns också möjligheter att inhämta uppgifter med stöd av tvångsätgärdslagen.

Vid förfrågningar inom direkt beskattning ställer RSV inga krav på svarstid för skattemyndigheten, och har därför inte heller någon systematisk bevakning av öppna ärenden. På de flesta skattemyndigheter har inte heller den utlandsansvarige någon direkt bevakning av att inkomna ärenden besvaras, utan ansvaret ligger hos den enskilde handläggare som får ärendet. Tar det lång tid att besvara förfrågan kan det dock komma en påminnelse från utlandet. Vid förfrågningar inom mervärdesbeskattningen finns dock fastställda maximala svarstider. CLO-funktionen på RSV bevakar därför öppna ärenden och skickar vid behov påminnelser till skattemyndigheterna.

Skattemyndigheten sänder sitt svar till RSV, som prövar att det är fullständigt och att uppgifterna med hänsyn till sekretessbestämmelserna får lämnas ut till det aktuella landet. Svaret översätts också till engelska, om det inte redan skrivits på engelska. RSV ska också säkerställa att den som berörs av de ifrågavarande uppgifterna underrättats om att uppgifterna skickas till utlandet, om det inte befaras försvåra skatteutredningen. Därefter vidarebefordras upplysningarna till skatteförvaltningen i det andra landet. Ibland kommer det sedan tillbaka en begäran om kompletteringar eller en återrapportering av vad ärendet har resulterat i.

Informationsutbyte på punktskatteområdet

Den ovan beskrivna hanteringen av informationsutbyte på begäran fungerar på ungefär samma sätt avseende alla skatteslag, men ärenden avseende mervärdesskatt hanteras på RSV av CLO och ärenden avseende punktskatter hanteras av ELO. På punktskatteområdet finns det dock även några andra viktiga skillnader. Dels skiljer sig skatteförvaltningens organisation på punktskatteområdet

från organisationen beträffande andra skatteslag. Den operativa hanteringen av punktskatterna är samlade på det särskilda skattekontoret i Ludvika (SSK), som numera organisatoriskt hör till RSV. Därutöver finns det fyra kontor i landet (skattekontoren i Gävle, Göteborg, Malmö och Stockholm) som har revisionsenheter på punktskatteområdet. Förfrågningar om handräckning på punktskatteområdet kan alltså bara uppkomma på fem ställen i landet. De handräckningsärenden som inkommer från utlandet skickas i regel till särskilda skattekontoret i Ludvika för utredning. Den praktiska hanteringen av inkommande och utgående förfrågningar sker på samma sätt som för andra skatteslag, trots att det är färre organisatoriska enheter inblandade.

Handräckningsförfarandet på punktskatteområdet skiljer sig från övriga skatteslag på ytterligare en punkt. För att förenkla och snabba på förfarandet vid handräckning med andra länder har man inom EU infört något som kallas Movement Verification System (MVS). Det är tänkt att användas avseende enklare frågor, t.ex. förfrågningar om en vara på ett ledsagardokument har kommit fram, om köparen är en godkänd upplagshavare och om köpet finns upptaget i köparens bokföring. MVS-förfrågningarna hanteras dock på ungefär samma sätt som vanliga förfrågningar. Den största skillnaden är att de skickas på en speciell blankett. Den juridiska grunden för förfrågningarna är också densamma. Oavsett om det är en MVS-förfrågan eller ett vanligt handräckningsärende ställs frågorna mellan EU-länder med stöd av EG-direktivet. När vi jämför frekvensen av handräckningsärenden nedan inkluderar vi både MVS-frågor och vanliga handräckningsärenden på punktskatteområdet.

7.3.2 Informationsutbytets omfattning

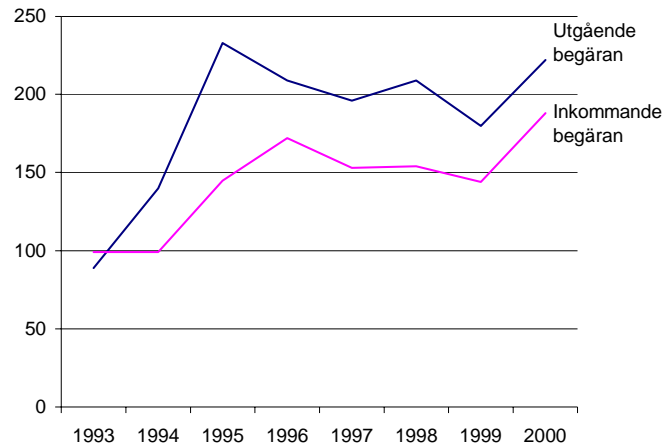
Direkt skatt

På de direkta skatternas område (inkomstskatt m.m.) har vi under år 2000 begärt information från 22 olika länder i totalt 222 ärenden. Samma år fick vi in handräckningsbegäran från 27 olika länder i totalt 188 ärenden. Under större delen av 1990-talet har vi haft något fler utgående handräckningsärenden än inkommande.

Om man ska försöka identifiera några trender i frekvensen av handräckningsärenden kan man konstatera att både utgående och

inkommande ärenden ökade snabbt mellan 1993 och 1995-96. Därefter har en minskning skett under några år, men under år 2000 ser vi åter en ökning till ungefär samma antal som vid toppnoteringen 1995-96. Trots det senaste årets ökning begär vi dock bara information i ett par hundra ärenden per år.

Diagram 1: Begäran om information inom de direkta skatternas område.



Källa: RSV:s diarium över handräckningsärenden.

Vi har under 1990-talet begärt information avseende direkta skatter från 44 olika länder och fått förfrågningar från nästan lika många länder. Många av länderna har vi dock bara utbytt information med ett fåtal gånger. De länder vi utbyter mest information med är Danmark, Norge, Finland och Tyskland. De har stått för 61 % av Sveriges förfrågningar till omvärlden och för 67 % av andra länders förfrågningar till Sverige. Tio länder står för ungefär 85 % av Sveriges informationsutbyte med omvärlden. Utbytet sker huvudsakligen med andra Europeiska länder. De enda utomeuropeiska länder vi har ett någorlunda frekvent utbyte med är USA och Kanada. Det är ganska naturligt att informationsutbytet huvudsakligen sker med dessa länder, eftersom de utgör Sveriges främsta affärspartners. Det är dock intressant att se att vi faktiskt har ett – om än väldigt sporadiskt – utbyte även med avlägsna länder som t.ex. Grönland, Egypten, Filippinerna, Vietnam, Singapore, Sydafrika och Australien.

Tabell 16: Utgående begäran om information – Direkt skatt

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Norge	19	27	44	31	46	34	45	62
Danmark	16	23	36	41	30	43	37	28
Finland	17	28	26	31	27	22	9	18
Tyskland	8	11	20	26	17	24	21	32
Storbritannien	4	6	9	5	12	10	12	24
Polen	8	11	12	15	8	7	3	6
USA	6	5	10	8	8	8	11	10
Belgien	2	4	10	4	5	11	4	6
Frankrike	1	6	4	9	9	5	6	5
Holland	2	2	11	3	6	8	3	10
Estland	0	2	7	10	1	11	6	3
Spanien	1	2	5	5	3	7	3	3
Lettland	0	1	5	4	6	3	2	2
Ryssland	1	0	5	5	2	1	3	1
Övriga länder	4	12	29	12	16	15	15	12
Summa	89	140	233	209	196	209	180	222

Källa: RSV:s diarium över handräkningsärenden.

Tabell 17: Inkommande begäran om information – Direkt skatt

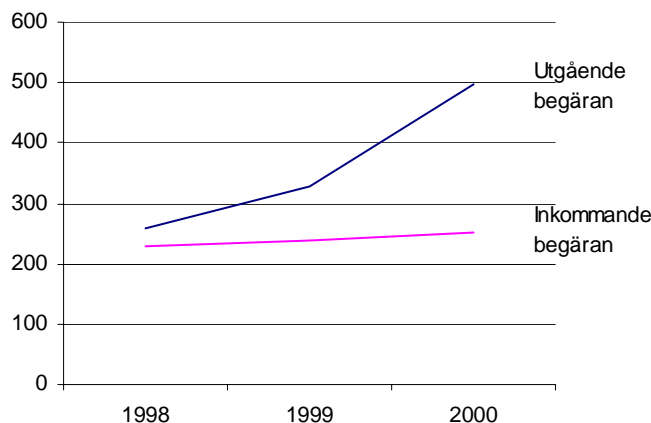
	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Danmark	42	30	41	53	39	31	23	35
Norge	22	31	28	30	23	31	27	37
Finland	10	16	22	28	27	25	14	23
Tyskland	8	7	18	6	12	10	15	14
Lettland	0	0	6	12	5	12	7	6
Frankrike	4	1	4	3	8	4	9	8
Belgien	4	2	2	5	3	7	11	4
Estland	0	0	6	3	5	7	5	10
Storbritannien	3	1	1	6	7	8	3	3
Holland	2	1	1	9	1	2	5	5
Litauen	0	0	0	4	5	0	5	11
Polen	0	0	2	2	5	4	3	6
USA	2	2	1	3	2	4	4	3
Spanien	0	2	5	2	1	0	2	1
Österrike	1	0	1	0	3	2	2	3
Ryssland	0	2	0	1	1	0	0	4
Övriga länder	1	4	7	5	6	7	9	15
Summa	99	99	145	172	153	154	144	188

Källa: RSV:s diarium över handräkningsärenden.

Mervärdesskatt

Informationsutbytet på mervärdesskatteområdet är idag, om man ser till ärendemängden, mer omfattande än på inkomstskatteområdet. År 2000 begärde vi information i nästan 500 ärenden, samtidigt som vi fick in ungefär hälften så många förfrågningar. Förfrågningar i rena momsärenden var dock väldigt ovanliga före Sveriges medlemskap i EU 1995, men har därefter haft en snabb utveckling. 1998 skickade vi och tog emot ungefär lika många förfrågningar, men därefter har ökningstakten varit betydligt högre beträffande utgående förfrågningar än inkommande.

Diagram 2: Begäran om information inom mervärdesbeskattningen.



Källa: CLO:s register över handräckningsärenden.

Siffrorna kan dock bli lite missvisande om man jämför med antalet handräckningsärenden inom andra skatteslag. Det beror framför allt på det stora antalet förfrågningar som vi gör avseende bilar som köpts in från utlandet. Ofta köper en och samma person in bilar från flera olika företag i framför allt Tyskland. Ska skattemyndigheten utreda dessa inköp måste då förfrågningar i princip skickas avseende samtliga av bilförsäljarna. En och samma utredning i Sverige kan alltså ge upphov till ett stort antal utgående handräckningsärenden. Huvuddelen av dessa bilinköp görs från Tyskland, vilket förklarar den kraftiga ökningen av förfrågningar till Tyskland, från 22 förfrågningar 1997 till 281 förfrågningar 2000. Ökningen uppskattas i princip uteslutande utgöras av bilförfrågningar. Det skickas även en del förfrågningar om bilinköp till Belgien.

Inom mervärdesskatteområdet har vi de senaste tre åren utbytt information med alla andra EU-länder. Även här är koncentrationen av informationsutbytet stor. Vi har redan konstaterat att vårt informationsutbyte med Tyskland är väldigt omfattande. Därutöver utbyter vi även mycket information med Danmark, Nederländerna och Storbritannien. Dessa fyra länder står tillsammans för 82 % av Sveriges förfrågningar till andra länder och för 70 % av omvärldens förfrågningar till oss.

Tabell 18: Utgående respektive inkommande begäran om information – Mervärdesskatt

	Utgående begäran			Inkommande begäran		
	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Tyskland	107	162	281	49	61	81
Storbritannien	43	40	58	37	51	53
Danmark	37	42	38	50	31	32
Nederländerna	20	34	33	32	15	10
Belgien	8	13	31	9	24	25
Frankrike	7	15	12	15	16	9
Italien	8	4	12	9	11	7
Finland	14	5	6	11	7	9
Spanien	3	7	8	5	7	9
Luxemburg	6	0	7	4	6	4
Österrike	1	3	5	1	6	6
Portugal	2	2	1	2	5	4
Grekland	0	1	3	5	0	0
Irland	1	1	1	1	0	2
Summa	257	329	496	230	240	251

Källa: CLO:s register över handräkningsärenden.

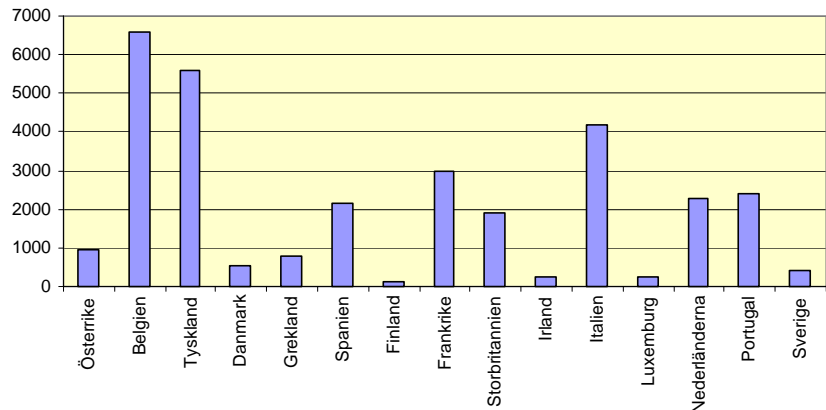
EU-kommissionen har i en rapport år 2000 granskat moms-kontrollen och det administrativa samarbetet mellan EU:s medlemsländer.¹⁰ I rapporten drar kommissionen slutsatsen att möjligheterna till handräkning inte utnyttjas fullt ut. Medlemsstaternas utnyttjande av möjligheten att begära information från andra medlemsstater har inte ökat nämnvärt på senare tid. Antalet förfrågningar som gjorts är bara en bråkdel av de tiotusentals förfrågningar per år som medlemsstaterna 1993 uppskattade skulle bli nödvändiga vid införandet av den inre marknaden. Det finns omkring 1 500 000 skattskyldiga personer som gör gemenskapsinterna förvärv bland EU:s medlemsländer och ca 30 000 tjänstemän i gemenskapen som deltar i moms-kontroll. Under treårsperioden 1996-1998 gjordes dock förfrågningar om administrativt samarbete i fråga om endast 2 % av de näringsidkare som gjorde gemenskapsinterna förvärv. Per tjänsteman med ansvar för moms-kontroll innebär detta mindre än 1 förfrågan under 3 år. Detta är enligt

¹⁰ EU-kommissionen: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig

kommissionens bedömning ett tydligt tecken på att kontrollen av den gemenskapsinterna handeln på det hela taget är otillräcklig. Kommissionen anser att det är absolut nödvändigt i samband med bedrägeribekämpningen att medlemsstaterna drar större nytta av möjligheten att begära information från andra medlemsstater.

Enligt kommissionens rapport utmärker sig Sverige som ett av de länder som lägger minst resurser på moms kontrollen i Europa. Den slutsatsen omfattar både kontrollen av företag med enbart nationell verksamhet och företag som bedriver internationell handel. Den tendens som kommissionen påvisar är nog korrekt, men blir i rapporten kraftigt överdriven på grund av skillnader i mervärdesskattesystemet och skattekontrollens utformning. I Sverige är man t.ex. skattskyldig till moms från första kronan, vilket är mycket ovanligt bland övriga medlemsländer i EU. Därför har vi ovanligt många skattskyldiga med liten omsättning. Drygt hälften av alla momsregistrerade i Sverige redovisar sin moms i inkomstdeklarationen. Kontrollen sker då inom ramen för inkomsttaxeringen. Den rena moms kontroll som sker omfattar därför bara 48 % av de skattskyldiga. I Sverige sker också en stor del av moms kontrollen via s.k. skrivbordsutredningar. Denna kontrolltyp negligeras helt av kommissionen som endast beaktar s.k. fältkontroller, dvs. revision och besök. Justerar man för dessa förhållanden har vi nog fortfarande ganska knappa kontrollresurser på momsområdet, men inte på det extrema sätt som kommissionens rapport ger sken av.

Diagram 3: Antal förfrågningar om handräckning under perioden 1996-1998 – Mervärdesskatt



Källa: EU-kommissionens rapport: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig.

Ovanstående diagram över antal förfrågningar påverkas inte av olikheterna i kontrollinriktning eller skattskyldighet mellan länderna i EU, eftersom antalet inte relateras till någon annan storhet. Diagrammet visar att Sverige under perioden 1996-1998 begärde handräckning mycket färre gånger än många andra av EU:s medlemsländer. Endast 1,6 % av handräkningsärendena inom EU kom från Sverige. Till viss del är det naturligt, eftersom Sverige är ett litet land som dessutom var nybliven medlem i EU under den studerade perioden. Sedan 1998 har antalet förfrågningar från Sverige fördubblats.

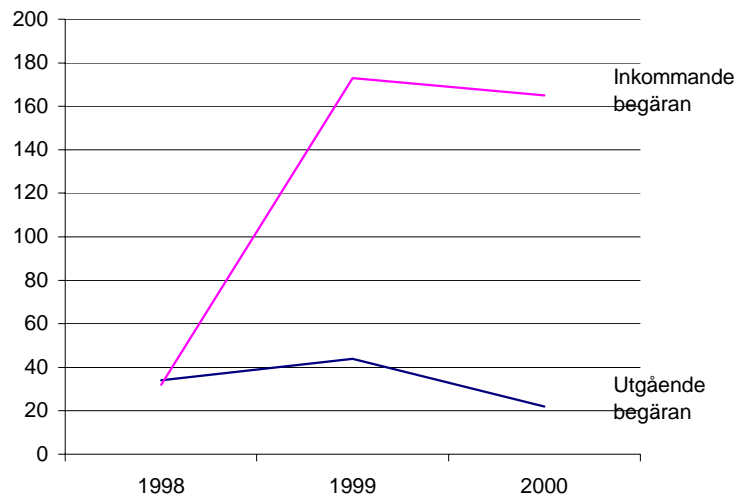
Punktskatter

På punktskatteområdet begärde vi handräckning i 22 ärenden under år 2000. Av dessa var fyra stycken så kallade MVS-förfrågningar (som används vid frågor av enklare slag) och 18 stycken "vanliga" handräkningsärenden. Samma år mottog vi 165 förfrågningar från omvärlden. Alla dessa var dock MVS-förfrågningar. Den övervägande delen av dessa avsåg bekräftelse av att mottagaren som angivits på ledsagardokumentet är den verkliga varumottagaren. Sammantaget kan man säga att huvuddelen av de förfrågningar som

Sverige skickar utgör vanliga handräckningsärenden och vi skickar endast ett fåtal MVS-förfrågningar. De länder som vi utbyter information med verkar göra tvärt om. 99 % av de förfrågningar vi får från utlandet är MVS-förfrågningar. De senaste tre åren har vi bara fått fyra vanliga handräckningsärenden från utlandet. Detta tyder på att skatteförvaltningarna i andra länder i huvudsak ställer frågor av enklare art, medan vi begär handräckning i mer komplicerade frågor. Skillnaderna i typ av förfrågan kan dock även bero på vilka slags frågor man väljer att skicka som MVS-förfrågningar och vilka som man skickar som vanliga handräckningsärenden. Riktlinjerna för gränsdragningen här emellan är något otydliga. En förklaring till varför vi får så många MVS-förfrågningar i jämförelse med de vi skickar ut kan vara att företagen i Sverige inte behöver skicka in kopior av alla ledsagardokument till skatteförvaltningen, vilket de måste göra i en del andra länder.

År 1998 var antalet utgående och inkommande handräckningsärenden i princip desamma. Därefter har antalet inkommande ärenden stigit kraftigt. Antalet utgående ärenden steg mellan 1998 och 1999, men har därefter halverats, och ligger nu ungefär 35 % lägre än 1998. Här ska man dock betänka att en inte obetydlig andel av de utgående handräckningsärendena under 1997 och 1998 avsåg Internethandeln med cigaretter och alkohol, vilken nu i princip har försvunnit.

Diagram 4: Begäran om information inom punktskatteområdet (både MVS-förfrågningar och vanliga handräkningsärenden).



Källa: ELO:s register över handräkningsärenden.

Vi utbyter på punktskatteområdet information med samtliga andra EU-länder samt Norge, som vi skickade en förfrågan till 1998. De utgående förfrågningarna är mer jämnt fördelade mellan de olika EU-länderna på punktskatteområdet än beträffande andra skatteslag. 90 % av de inkommande förfrågningarna kommer dock från sex länder; Italien, Nederländerna, Belgien, Frankrike, Storbritannien och Tyskland.

Tabell 19. Utgående respektive inkommande begäran om information – Punktskatt

	Utgående begäran			Inkommande begäran		
	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Italien	0	9	1	15	34	22
Nederländerna	0	0	2	0	32	31
Belgien	0	0	0	1	30	29
Frankrike	1	4	0	0	16	35
Storbritannien	1	2	2	4	25	17
Tyskland		8	2	2	17	21
Spanien	1	6	0	2	6	1
Irland	0	0	0	4	2	1
Finland	3	3	5	2	4	0
Danmark	2	5	8	0	3	1
Grekland	7	4	0	1	0	3
Österrike	0	1	2	0	2	2
Portugal	3	1	0	0	2	1
Grekland	0	0	0	0	0	1
Norge	1	0	0	0	0	0
Land ej angivet	15	1	0	0	0	0
Summa	34	44	22	31	173	165

Källa: ELO:s register över handräkningsärenden.

Varför begärs inte handräkning oftare?

Även om vi faktiskt nyttjar möjligheten att begära handräkning i ett ganska stort antal ärenden varje år, så är den allmänna uppfattningen inom skatteförvaltningen att det här verktyget används i ganska liten utsträckning. Antalet handräkningsärenden har inte heller ökat i samma takt som den pågående internationaliseringen av både företag, handel, kapital och i viss mån arbetskraft. Man kan då fråga sig varför möjligheten att begära handräkning inte nyttjas mer frekvent? På den frågan finns det många svar, som alla säkert är en del av den totala sanningen. Huvudsakligen förklaras den låga nyttjandefrekvensen med bristande medvetenhet om verktyget, en rädsla för att utreda svåra utlandsärenden och en utbredd föreställning om att det i regel tar väldigt lång tid att få svar, om man över huvud taget får något svar.

Medvetenheten om möjligheten att begära information från en skatteförvaltning i utlandet brister vid många skattekontor. Även om de flesta säkert har hört talas om att vi har ett informationsutbyte med andra länder och att det går att begära upplysningar från utlandet, så är det många som inte vet i vilka situationer den möjligheten ska nyttjas och hur man ska gå till väga. Det gör att användandet av möjligheten att begära information delvis blir personberoende. Om någon i ens närhet, eller åtminstone på kontoret, har använt verktyget, är chansen större att man själv kommer sig för att använda det.

Det är mot denna bakgrund inte förvånande att ganska få kontor står för en stor del av alla handräckningsärenden. Vi har mest heläckande statistik på momsområdet. Av den kan man utläsa att 27 % av skattekontoren står för 75 % av alla utgående förfrågningar under perioden 1997–2000. Det kan i och för sig delvis förklaras av skattekontorens skiftande storlek. Under denna fyraårsperiod var det dock 16 skattekontor som aldrig skickade någon förfrågan till utlandet och hela 54 skattekontor skickade fyra eller färre förfrågningar till utlandet, dvs. maximalt en förfrågan per år.

7.3.3 Problem med långa svarstider

Många avskräcks från att begära upplysningar från utlandet på grund av att svarstiden ofta blir så lång. När man har påbörjat en skatteutredning vill man i regel kunna avsluta den så snabbt som möjligt. I det här avseendet måste även den olägenhet en långdragen skatteutredning innebär för den skattskyldige beaktas. Dessutom kan långa förseningar göra att det krävs grund för eftertaxering för att kunna ändra ifrågavarande beskattningsbeslut, eller till och med att perioden för eftertaxering passeras. Närmar man sig en sådan tidsgräns kan man därför inte invänta svaret från utlandet, utan måste fatta beslut utifrån övriga uppgifter i ärendet. Det är alltså viktigt att snabbt kunna få svar på de frågor man ställer till utlandet.

Underutnyttjandet av möjligheten att begära information torde även enligt EU-kommissionens bedömning på momsområdet¹¹ bero på de kontrollansvariga tjänstemännens uppfattning att om en förfrågan görs till en annan medlemsstat kommer svaret inte att

¹¹ EU-kommissionen: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM(2000) 28 slutlig

lämnas tillräckligt snabbt för att vara till nytta i behandlingen av ärendet.

Svarstider vid utgående förfrågningar

Tittar man på de utgående handräckningsärendena under slutet av 1990-talet ser man att det inte är ovanligt att svarstiden överstiger ett halvår eller till och med ett år.

På de direkta skatternas område överstiger svarstiden ett halvår vid 31 % av de utgående förfrågningarna och på punktskatteområdet är det 37 % av frågorna som inte blivit besvarade inom ett halvår. På momsområdet är svarstiderna i regel något kortare, men det är ändå 10 % av frågorna som inte hinner besvaras inom ett halvår. Även när det har gått ett helt år sedan förfrågan skickades till utlandet återstår en del frågor obesvarade. På punktskatteområdet överstiger svarstiden ett år för 12 % av de utgående förfrågningarna. Motsvarande andelar är för direkta skatter 9 % och för mervärdesskatt 3 %.

Det är dock inte alla ärenden som tar så här lång tid. Beträffande direkta skatter och punktskatter hinner drygt 16 % av ärendena besvaras inom en månad. På momsområdet hinner bara 4,6 % besvaras inom en månad. Det kompenseras dock av att hela 58 % av ärendena är besvarade inom tre månader. För direkta skatter och punktskatter är motsvarande andel drygt 40 %. Sammantaget kan man vid en jämförelse av svarstiderna mellan skatteslagen konstatera att förfrågningar på momsområdet i regel besvaras snabbast, även om andelen ärenden som besvaras inom en månad är lägst på just det området.

De här stora variationerna i svarstider – allt från ett par dagar till uppemot ett par år – är egentligen ganska naturliga. De frågor som skickas kan vara av väldigt olika karaktär, vilket föranleder olika stor arbetsinsats för att besvara dem. Ibland kan det mottagande landet besvara en fråga med hjälp av uppgifter som de redan har i sina datorsystem. Då bör man kunna få svar inom någon vecka eller maximalt någon månad, beroende på hur hanteringen av ärendena är organiserad. Andra gånger kan väldigt komplexa och omfattande frågor ställas, vilket kan kräva stora utredningsinsatser av skatteförvaltningen i mottagarlandet. På grund av de stora skillnaderna i frågornas karaktär är det inte meningsfullt att beräkna någon genomsnittlig svarstid. För att ge någon meningsfull information

skulle man i så fall behöva beräkna olika genomsnittstider för frågor av olika komplexitet.

Tabell 20: Svarstider vid utgående begäran om information – Alla skatteslag.

Svarstid	Direkt skatt	Mervärdesskatt	Punktskatt
< 1 månad	16,6%	4,6%	16,4%
1-3 månader	24,3%	53,5%	27,4%
3-6 månader	27,8%	31,6%	19,2%
6-12 månader	22,5%	7,6%	24,7%
12-24 månader	8,3%	2,5%	11,0%
> 24 månader	0,6%	0,1%	1,4%

Källa: Sammanställt utifrån information från RSV:s diarium över handräkningsärenden, CLO:s register över handräkningsärenden samt ELO:s register över handräkningsärenden.

Svarstider vid inkommande förfrågningar

Inom den svenska skatteförvaltningen är vi i regel något snabbare på att besvara förfrågningar från utlandet, än vad man är i andra länder. Beträffande direkta skatter och punktskatter besvaras hela 35 % av alla inkommande förfrågningar inom en månad, vilket kan jämföras med 16 % för motsvarande utgående förfrågningar. Inom momsområdet är motsvarande andel för inkommande förfrågningar 22 % och för utgående 5 %. Hela 67 % av alla inkommande punktskatte- och momsförfrågningar, samt 57 % av alla förfrågningar om direkt skatt, besvaras inom tre månader.

Även i Sverige händer det dock att förfrågningar från utlandet tar lång tid att besvara. Tydligast är detta beträffande direkta skatter, där 23 % av förfrågningarna fortfarande är obesvarade efter ett halvår, och 10 % efter ett år. På mervärdesskatte- och punktskatteområdet är ca 9 % av förfrågningarna obesvarade efter ett halvår, och bara 3 % respektive 1 % efter ett år.

Tabell 21: Svarstider vid inkommande begäran om information – Alla skatteslag.

Svarstid	Direkt skatt	Mervärdesskatt	Punktskatt
< 1 månad	34,6%	22,5%	34,6%
1-3 månader	22,1%	44,9%	32,1%
3-6 månader	19,9%	23,2%	24,4%
6-12 månader	14,0%	6,4%	7,7%
12-24 månader	9,6%	2,9%	1,3%
> 24 månader	0,0%	0,1%	0,0%

Källa: Sammanställt utifrån information från RSV:s diarium över handräkningsärenden, CLO:s register över handräkningsärenden samt ELO:s register över handräkningsärenden.

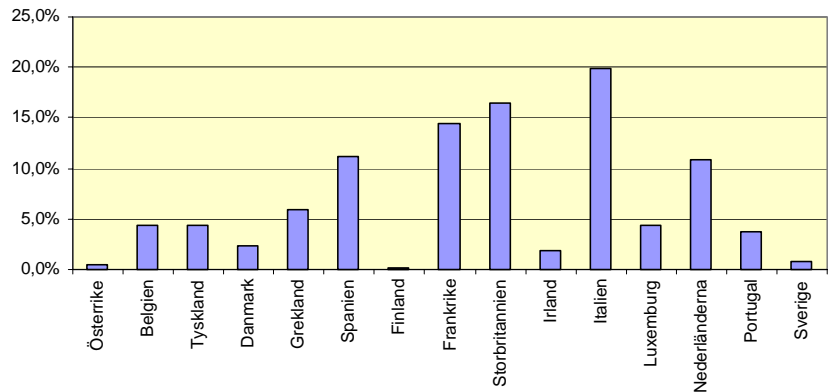
Uppgifterna om svarstid för utgående och inkommande ärenden är dock inte helt jämförbara. För de utgående ärendena räknas svarstiden från det att ärendet kommit från skattemyndigheten till RSV till dess att svaret skickas från RSV till skattemyndigheten. För inkommande ärenden beräknas svarstiden från det att ärendena inkommit till Sverige (till RSV) till dess att svar skickas till utlandet. Här ingår alltså inte någon av den berednings- och mottagningstid som äger rum på den behöriga myndigheten i utlandet. För att tiderna ska bli jämförbara måste man därför lägga till några dagar på svarstiden för inkommande ärenden. Ökar man svarstiden för inkommande ärenden med en vecka så förändras dock inte bilden i någon större utsträckning. Andelen förfrågningar som hinner besvaras inom en månad sjunker med några procentenheter (till 32 % för direkt skatt och punktskatter och 16 % för mervärdesskatt), men överstiger fortfarande med god marginal andelen utgående ärenden som besvaras inom samma tid. Skillnaderna är ännu mindre för de ärenden som hinner besvaras inom tre månader och när man jämför de längre svarstiderna påverkas inte resultatet märkbart av en korrigering med en vecka.

EU-kommissionens granskning av medlemsländernas administrativa samarbete inom momskontrollen¹² stödjer bilden av att Sverige är snabbare på att besvara förfrågningar än många andra länder. Vid en jämförelse av andelen förfrågningar som ännu inte besvarats vid utgången av 1998 utmärker sig Sverige, Finland,

¹² EU-kommissionen: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM(2000) 28 slutlig

Österrike, Danmark och Irland positivt med en ärendebalans på under 3 %, medan Italien, Storbritannien, Spanien och Nederländerna hade en balans på mellan 10 och 20 %.

Diagram 5: Andelen förfrågningar om handräckning som ännu inte besvarats den 31 december 1998 – Mervärdesskatt



Källa: EU-kommissionens rapport: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig.

En del av de förfrågningar som vi får in till Sverige kan vi besvara utifrån de uppgifter som vi redan har i våra register, eller utifrån övriga uppgifter som finns i deklaraationsarkiven. I så fall finns det förutsättningar för att besvara frågan snabbt. En del sådana frågor vidareförmedlas inte ens till handläggande skattemyndighet, utan besvaras direkt av RSV. Då kan svaret i vissa fall gå med vändande post. Ibland måste det dock få ta lång tid att besvara en förfrågan. Ofta måste skattemyndigheten inhämta uppgifter från någon skattskyldig i Sverige, för att kunna besvara förfrågan. Då får man räkna med att tidsåtgången ökar med några veckor. Om frågan är väldigt komplex kan det ibland krävas omfattande utredningar för att kunna ge ett korrekt svar. Det är inte heller ovanligt att det svenska svaret ger upphov till följdfrågor, vilket förlänger den totala ärendetiden.

Många gånger är dock även de svenska svarstiderna längre än vad som kan tyckas befogat utifrån frågans karaktär och komplexitet. Den allmänna uppfattningen bland de utlandsansvariga på skattemyndigheterna är att inkommande handräckningsärenden inte ges

den prioritet som de borde. Bland annat anser man att ledningen inte prioriterar utlandsärendena, och att man därför inte får tillräckliga resurser för att hantera dem på ett korrekt sätt. Eftersom den här typen av ärenden i regel inte leder till någon skatteändring i Sverige uppfattas det av många som ett mindre viktigt område. Det ingår inte heller i den uppföljning man gör av skattemyndigheternas prestationer, där bland annat höjningsbelopp och revisionsfrekvens mäts. Samma problem verkar förekomma i andra länder. EU-kommissionens granskning av informationsutbytet mellan EU:s medlemsländer på momsområdet¹³ visar att förfrågningar från andra länder ges låg prioritet eftersom eventuella ytterligare skatteintäkter tillfaller en annan medlemsstat. Kommissionen anser det därför beklagligt att tillkommande skatt används för att bedöma kvaliteten på kontrollen. Sådana mål motverkar ett gott administrativt samarbete.

Prioriteringen av inkommande handräckningsärenden varierar dock i stor utsträckning både mellan olika skattemyndigheter och mellan olika handläggare. De som själva har arbetat med skatteutredningar som har utlandsanknytning ger ofta ärendena hög prioritet i förhoppningen att det på sikt ska leda till att skatteförvaltningen i det andra landet ska besvara svenska förfrågningar snabbare. Många som inte har arbetat med utlandsfrågor ser däremot handräckningsärendena mer som en belastning, och besvarar dem när de får tid över till detta.

Blir svarstiderna längre eller kortare?

Riksrevisionsverket deltog 1997 i en studie av informationsutbytet inom direkta skatter mellan skatteförvaltningarna i EU.¹⁴ Där har man sammanställt information om svarstiderna vid förfrågningar under 1995. Om man jämför dessa med svarstiderna vid förfrågningar om direkta skatter mellan Sverige och övriga EU-länder under 1999, så får man en indikation på hur svarstiderna utvecklas.

¹³ EU-kommissionen: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM(2000) 28 slutlig

¹⁴ Riksrevisionsverket: Informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna inom EU. En samordnad granskning genomförd av de nationella revisionsorganen i tolv EU-länder. RRV 1997:51

Tabell 22: Svarstider vid förfrågningar om direkt skatt till och från andra EU-länder – jämförelse mellan 1995 och 1999.

	Utgående förfrågningar		Inkommande förfrågningar	
	1995	1999	1995	1999
Inom 3 månader	54,4%	18,2%	71,6%	61,8%
3-6 månader	30,0%	21,4%	18,9%	13,5%
Mer än 6 månader	15,6%	60,4%	9,5%	24,7%

Källa: Sammanställt utifrån information från RSV:s diarium över handräckningsärenden och Riksrevisionsverkets rapport: Informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna inom EU. En samordnad granskning genomförd av de nationella revisionsorganen i tolv EU-länder. RRV 1997:51.

Av jämförelsen framgår det tydligt att svarstiderna har ökat mellan 1995 och 1999, både för utgående och inkommande förfrågningar. Ökningen av svarstider är dock större för utgående förfrågningar än för inkommande. Det här skulle kunna tyda på att man börjat skicka mer komplexa förfrågningar, som helt enkelt tar längre tid att besvara. Det finns dock inget som tyder på att det skulle ha skett någon sådan förändring under 1990-talet på de direkta skatternas område. Det är mer troligt att den ökade ärendemängden inte har följts av motsvarande resursökning, och att inkommande handräckningsärenden därför ges lägre prioritet idag än i mitten av 1990-talet. Prioriteringen av handräckningsärenden har i så fall, enligt jämförelsen ovan, sjunkit mer i övriga EU-länder än i Sverige. De som hanterar informationsutbytet på RSV har dock ej upplevt det som att svarstiderna för utgående förfrågningar har ökat så markant som uppgifterna i tabellen antyder. Eftersom uppgifterna om svarstider kommer från olika mätningar, kan man inte utesluta att de har beräknats på olika sätt.

Avtalade maximala svarstider på momsområdet

Det finns i regel inga riktlinjer för hur lång tid det ska ta att besvara en förfrågan från utlandet. De flesta är principiellt överens om att uppgiften bör prioriteras, för att skattekontrollen av ärenden med internationell anknytning på sikt ska kunna effektiviseras. Trots det blir svarstiderna i många fall så långa att skattehandläggare ifrågasätter nyttan av att begära handräckning. För att undkomma

detta problem har man på momsområdet fastställt hur långa svars-
tiderna maximalt får vara.

När momsförfrågningar skickas med stöd av Rådsförordningen är den maximala svarstiden enligt bestämmelserna i förordningen fastställd till tre månader. Det finns ingen motsvarande tidsfrist för förfrågningar enligt direktivet, men 1994 uppnåddes en informell överenskommelse inom SCAC (en kommitté som bland annat övervakar det administrativa samarbetet på momsområdet inom EU) om att samma tidsfrist på tre månader av praktiska skäl även skulle gälla när förfrågningarna skickades enligt direktivet. I ett försök att skapa en slags snabbfil för bedrägeriärenden har SCAC dessutom beslutat om en kortare tidsfrist på en månad för svar på förfrågningar i de fall då den begärande medlemsstaten kan motivera behovet av detta.

Enligt EU-kommissionens granskning¹⁵ ökar antalet förfrågningar för vilka den maximala tidsfristen på tre månader överskrids. Kommissionen ser den utvecklingen som ytterst oroande. Som vi har sett ovan är det 33 % av de inkommande och 42 % av de utgående förfrågningarna på momsområdet som inte är besvarade inom tre månader. Vi kan alltså snabbt konstatera att både Sverige och de länder vi samarbetar med inte följer de fastställda reglerna. Huvuddelen (74 %) av de ärenden vi får in från utlandet ställs enligt Rådsförordningen utan begäran om extra snabb svarstid. Dessa ska vi alltså enligt reglerna i Rådsförordningen besvara inom tre månader. Vi har lyckats besvara 68 % av ärendena inom tremånadersgränsen. Det innebär att svarstiden är för lång vid 32 % av ärendena.

16,9 % av de inkommande förfrågningarna ställs enligt EG-direktivet utan begäran om extra snabb svarstid. Av dessa besvarar vi 53 % inom den tidsfrist på tre månader som SCAC har fastställt, vilket innebär att 47 % besvaras för sent. Skillnaderna i faktiskt svarstid beroende på om förfrågan ställts enligt Rådsförordningen eller EG-direktivet skulle kunna tyda på att vi anstränger oss mer för att klara den i Rådsförordningen fastställda tidsgränsen än den tidsgräns som endast överenskommits inom SCAC. Rutinerna för hanteringen av de olika ärendena verkar dock vara desamma, så det är troligare att skillnaderna i svarstid beror på att frågorna har olika karaktär. Förfrågningar enligt Rådsförordningen avser huvudsakligen kontroll av befintliga uppgifter, t.ex. differenser mellan upp-

¹⁵ EU-kommissionen: *Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet...* Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig

gifter om s.k. gemenskapsinterna förvärv enligt en skattskyldigs skattedeklaration och uppgifter om försäljningar till detta företag i VIES-systemet från kvartalsredovisningarna i övriga medlemsländer, eller oförklarade differenser mellan fakturor man funnit i kontrollen nationellt och uppgifter ur VIES. Förfrågningar enligt EG-direktivet avser däremot i regel mer komplicerade frågor som kan ta längre tid att utreda. Denna slutsats får stöd av det faktum att 6 % av förfrågningarna enligt EG-direktivet, jämfört med 2 % enligt Rådsförordningen, tar över ett år att besvara.

Det finns tecken som tyder på att de fastställda tidsfristerna blir självuppfyllande i det avseende att man ej lämnar svar förrän man börjar närma sig slutet av tidsfristen. Har man tre månader på sig att besvara en förfrågan är det mindre troligt att man ger ärendet sådan prioritet att det hinner besvaras inom en månad, även om det är ett ärende som går förhållandevis snabbt att besvara. Det kan vara en av anledningarna till att så få förfrågningar inom mervärdesbeskattningen besvaras inom en månad (5 % för utgående respektive 22 % för inkommande förfrågningar) om man jämför med förfrågningar inom direkt beskattning (17 % för utgående respektive 35 % för inkommande förfrågningar). Däremot besvaras fler mervärdesskatteförfrågningar inom tre månader (58 % för utgående respektive 67 % för inkommande förfrågningar) än motsvarande förfrågningar inom direkt beskattning (41 % för utgående respektive 57 % för inkommande förfrågningar).

Enligt rapporten från EU-kommissionen¹⁶ missbrukar en del medlemsstater möjligheten att begära svarstid inom en månad vid bedrägeriärenden på så sätt att de karaktäriserar nästan alla sina ärenden som bedrägeriärenden. Av de ärenden som inkommer till Sverige har vi svårt att finna stöd för det påståendet. Vid 9,4 % av de inkommande ärendena begär man svar inom en månad, med motiveringen att det är ett bedrägeriärende.

Av de ärenden som karaktäriseras som bedrägeriärenden hinner vi bara besvara 33 % inom en månad, vilket innebär att 67 % blir försenade. Det är dock hela 94 % av ärendena som hinner besvaras inom tre månader. Även om vi inte klarar av att hålla den fastställda svarstiden på en månad, så besvarar vi i alla fall dessa brådskande ärenden snabbare än "vanliga" ärenden på momsområdet.

¹⁶ EU-kommissionen: *Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet...* Bryssel 2000-01-28, KOM-(2000) 28 slutlig

Tabell 23: Förseningar vid svar på inkommande förfrågningar på mervärdesskatteområdet.

	3 månader Råds- förordningen	3 månader EG-direktivet	1 månad Bedrägeriärende
Andel ärenden	73,7 %	16,9 %	9,4 %
Inom fastställd tid	68,0 %	52,9 %	32,5 %
Försenade	32,0 %	47,1 %	67,5 %

Källa: Sammanställt utifrån information från CLO:s register över handräckningsärenden.

Även när Sverige begär information från utlandet i bedrägeriärenden så lönar det sig att begära svar inom en månad, även om tidsvinsten inte blir lika stor som vid inkommande ärenden. I 14 % av dessa ärenden får vi svar inom en månad och i 75 % av ärendena får vi svar inom tre månader. Det ska jämföras med övriga ärenden på momsområdet där vi inom tre månader fått svar på 58 % respektive 44 % av ärendena, beroende på om de skickats med stöd av rådsförordningen eller EG-direktivet. Det är dock bara vid 4 % av de utgående förfrågningarna som vi begär förkortad svarstid.

Om kommissionens förslag till ny förordning, som då ersätter det befintliga direktivet och den befintliga rådsförordningen, antas, kommer reglerna om tidsfrister att ändras något. Den föreskrivna tidsfristen på tre månader kommer då att gälla alla slags ärenden. Om den tillfrågade myndigheten redan har tillgång till uppgifterna förkortas tiden dock till en månad. Det gäller alltså framför allt förfrågningar om uppgifter som ingår i företagets uppgiftsskyldighet i det andra landet, och som regel kan hämtas från förvaltningens databas. Beträffande bedrägeriutredningar kan andra tidsfrister komma att gälla, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Om den tillfrågade myndigheten inte är i stånd att svara på en begäran inom den föreskrivna tiden, kommer den enligt kommissionens förslag att vara skyldig att utan dröjsmål underrätta den begärande myndigheten om skälen till att tidsfristen inte kan iakttas, och att ange när den kan svara på begäran.

Avtalade maximala svarstider på punktskatteområdet

På punktskatteområdet har man för att förenkla och snabba på förfarandet vid handräckning med andra länder inom EU infört ett

system som man kallar för Movement Verification System (MVS). Det är, som vi visat ovan, tänkt att utgöra ett komplement till det vanliga handräkningsförfarandet och ska huvudsakligen användas vid enklare frågor. En MVS-förfrågan ska besvaras inom tre månader.

Sverige mottar inom punktskatteområdet nästan uteslutande MVS-förfrågningar från utlandet. Två tredjedelar av dessa besvaras inom den fastställda maximala svarstiden på tre månader. Det är alltså en tredjedel av svaren som vi lämnar för sent. Av det fåtal MVS-förfrågningar vi skickar till utlandet besvaras 52 % inom tre månader, vilket kan jämföras med 40 % av övriga förfrågningar inom punktskatteområdet. Här är dock antalet ärenden för litet för att man ska kunna dra några säkra slutsatser.

7.3.4 Begränsningar i informationsutbytet till vissa länder

Det här slaget av informationsutbyte har vi i kunnat nyttja i skatteärenden sedan början av 1970-talet. I början hanterades det av finansdepartementet. I mitten av 1980-talet delegerades uppgiften som behörig myndighet till RSV. På 1970- och 80-talet var skatteavtalen och den nordiska multilaterala konventionen vår enda rättsliga grund för att utbyta information med skatteförvaltningar i utlandet. Möjligheten utvidgades under 1990-talet genom tillkomsten av Europaråds- och OECD-konventionen och efter 1995 som en följd av Sveriges EU-inträde. Framför allt har informationsutbytet på mervärdesskatte- och punktskatteområdet utvidgats genom dessa konventioner och direktiv. En del nya länder har också tillkommit under senare tid. Öst- och Baltstaterna har vi till exempel bara haft ett utbyte med sedan början av 1990-talet.

Direkt skatt

Möjligheterna att begära information från utlandet är beroende av vilket skatteslag ärendet avser. Gäller ärendet direkt skatt (skatt på arbetsinkomster och kapitalinkomster samt förmögenhetsskatt) kan vi med stöd av den Nordiska konventionen begära information från de övriga nordiska länderna. Med stöd av EG-direktivet kan vi begära information från de övriga 14 EU-länderna och med stöd av Europaråds- och OECD-konventionen av de åtta länder som (för-

utom Sverige) har anslutit sig till denna. Dessutom möjliggör alla Sveriges ungefär 80 skatteavtal, utom avtalet med Schweiz, denna form av informationsutbyte. De olika avtalen och överenskommelserna överlappar varandra, vilket gör att det totalt sätt är ett 80-tal länder som vi kan begära information från i ärenden om inkomstskatt och andra direkta skatter.

Vi utnyttjar inte möjligheten att utbyta information med alla länder som vi har skatteavtal med. Som vi visat i genomgången av informationsutbytets omfattning har vi under 1990-talet begärt information från 44 olika länder och fått förfrågningar från nästan lika många länder. En del länder har vi bara fått förfrågningar från och inte själva begärt information från. Det gör att ett 50-tal länder är inblandade i Sveriges informationsutbyte med omvärlden. Även om utbytet med vissa länder sker väldigt sporadiskt eller till och med utgör engångsföreteelser, så har vi alltså exempel på att vi kan utbyta information med ett stort antal länder. Det viktiga i det här avseendet är inte vilka länder vi har utbytt information med tidigare, utan att möjligheten att begära information finns om behovet skulle uppkomma vid någon skatteutredning.

Även om möjligheterna till informationsutbyte är mest geografiskt omfattande på inkomstskatteområdet så finns det självklart ett stort antal länder som vi inte har något administrativt samarbete med. Så är t.ex. fallet med de jurisdiktioner som karaktäriseras som skatteparadis. Det finns alltså alltid en risk att de som vill undkomma kontroll förlägger sina verksamheter eller sitt kapital i de områden där vi inte kan utöva någon kontroll. Exempel på detta finns det gott om, och under 1990-talet har vi tydligt sett hur både antalet företagsregistreringar och kapitalflödet har ökat i skatteparadis och i andra länder med hård skattesekretess. De här möjligheterna att försvåra skattekontrollen kommer att finnas så länge som det över huvud taget finns några länder som står utanför skatteförvaltningarnas administrativa samarbete. Ju fler länder som deltar i samarbetet, desto större är emellertid möjligheterna att "ringa in" de transaktioner som går till andra områden. Kan man kartlägga alla verksamheter och transaktioner till och från ett skatteparadis, så räcker ofta det som bevisning i en skattefråga. Det finns alltså ingen egentlig risk att man slår hål på hela systemet genom att några länder ställer sig utanför ett samarbete, men självklart blir kontrollmöjligheterna bättre ju fler länder som ingår i samarbetet.

Mervärdesskatt

Som vi redogjort för i avsnittet om regelverken omfattar skatteavtalen i regel endast direkta skatter. Det kan dock komma att ändras eftersom OECD:s modellavtal numera även möjliggör informationsutbyte avseende indirekta skatter. I ärenden som gäller moms kan vi med stöd av den Nordiska konventionen begära information från de övriga nordiska länderna, samt med stöd av EG-direktivet och Rådsförordningen begära information från övriga EU-länder. Därutöver innefattar Europaråds- och OECD-konventionen även moms, men det gör bara att två länder, USA och Polen, tillkommer. Övriga länder som anslutit sig till konventionen kan vi redan begära information från, eftersom de tillhör Norden eller EU. Sammantaget innebär detta att möjligheterna att begära information i momsärenden är begränsade till de nordiska länderna, EU:s medlemsländer samt USA, Polen och Ryssland.

Uppgifter saknas om i vilken utsträckning vi har utbytt information om moms med länder utanför EU. Eftersom dessa handräkningsärenden organisatoriskt hanteras som handräckningar inom direkt beskattning, till skillnad från momsärenden inom EU som hanteras av CLO, så är ärendena diarieförda tillsammans med handräkningsärendena för direkt skatt. Den allmänna bedömningen är dock att det endast förekommer ett fåtal sådana ärenden per år.

Behovet av informationsutbyte på momsområdet torde vara mindre beträffande tredje land än beträffande andra EU-länder. Vid varuhandel mellan Sverige och ett land utanför EU fastställs och kontrolleras momsens av Tullverket. Det är ju för att kompensera avskaffandet av den fysiska tullkontrollen som det administrativa samarbetet enligt Rådsförordningen tillkom vid införandet av den inre marknaden i EU.

Även om man har en gränskontroll till tredje land, så torde det kunna uppkomma situationer när man i efterhand har behov av att inhämta underlag för att kontrollera momsens. Är det kopplat till import- och exporttransaktioner kan instrumenten för tullsamarbete nyttjas för kontrollen. Den möjligheten verkar dock hittills inte ha nyttjats. Om verksamheten rör handel med tjänster eller om handeln äger rum inom EU men bevisen finns i tredje länder, så har man dock ingen hjälp av hämta från Tullverket. Ofta är det dock inte momsens som sådan man behöver kontrollera, utan den transaktion som påverkar skatten. Den transaktionen har i regel även

effekter på inkomstskatten, varför möjligheterna till informationsutbyte på de direkta skatternas område i vissa fall kan nyttjas även av de som arbetar med moms kontroll. Det är i praktiken det sätt på vilket man oftast löser handräkningsbehovet.

Det kan dock uppkomma situationer när man varken kan utnyttja informationsutbytet inom Tullverket eller skatteförvaltningens informationsutbyte för direkt beskattning. Ett sådant exempel är vid elektronisk handel. Om ett företag i tredje land (ej Norge, Island, USA, Polen eller Ryssland) säljer elektroniska produkter över Internet till privatpersoner i Sverige, så ska det utländska företaget registrera sig för mervärdesskatt i Sverige och redovisa moms på försäljningarna till svenska konsumenter, men inkomstskatten ska betalas i det land där företaget är registrerat eller har fast driftställe. Eftersom digitala produkter som laddas hem elektroniskt i skattehänseende karaktäriseras som tjänster sker det ingen gränskontroll av Tullverket. Det vore för övrigt inte praktiskt möjligt att fastställa när de digitala signalerna passerade gränsen. Transaktionen har ingen påverkan på inkomstskatten i Sverige, eftersom företaget inte har fast driftställe i Sverige. Därigenom kan vi varken nyttja möjligheterna till informationsutbyte på tullområdet eller inkomstskatteområdet. Och på momsområdet har vi inget administrativt samarbete med de flesta länderna utanför EU. Här saknar vi alltså helt kontrollmöjligheter. Även om vi hittar en hemsida på Internet, där ett företag från tredje land verkar rikta sin försäljning av digitala produkter till svenska konsumenter, så kan vi alltså inte kontrollera det företags försäljning. Idag utgör det här inget egentligt problem, eftersom försäljning av digitala produkter eller andra tjänster över Internet än så länge endast sker i liten omfattning. Men om den här försäljningen skulle ta fart i framtiden, så kan hindren att bedriva skattekontroll bli ett stort problem, som till och med kan snedvrída en hel bransch. Aktörerna i den här branschen är geografiskt lätttrörliga, och kan försäljning från vissa länder ske "skattefritt" till svenska konsumenter, så är det troligt att många företag etablerar sig i dessa länder.

Sammantaget innebär alltså detta att vi i de flesta fall kan täcka in kontrollen av momsen genom andra former för informationsutbyte, trots att avtalen med de flesta länderna inte innefattar moms. Det kan dock uppkomma situationer där kontrollmöjligheter saknas på grund av brister i det administrativa samarbetet. Det är därför av stor betydelse att Sverige arbetar aktivt för att få med momsen i alla nya skatteavtal och om möjligt komplettera befint-

liga skatteavtal med moms. Extra betydelsefullt blir detta med tanke på den pågående utvecklingen av den elektroniska handeln, där den internationella handeln med tjänster kan förväntas öka.

I förslaget till ny förordning för handräckning beträffande moms inom EU uppmärksammas det här behovet. Utbytet med tredje land är dock inget som EU kan råda över. Man föreslår, trots det, att införa en bestämmelse som gör det möjligt att vidarebefordra uppgifter som ett EU-land erhållit från tredje land inom ramen för ett bilateralt avtal till övriga medlemsländer.

Punktskatt

Avseende punktskatteärenden kan vi begära information från samma länder som vid momsärenden. Möjligheterna till informationsutbyte enligt EG-direktivet är dock begränsat till de punktskatter som är harmoniserade inom EU (punktskatter på mineraloljor, bearbetade tobaksvaror, alkohol och alkoholhaltiga drycker). Denna begränsning finns inte i den Nordiska konventionen och i Europaråds- och OECD-konventionen. Vi kan därför begära information avseende samtliga punktskatter från de övriga nordiska länderna samt från Belgien, Nederländerna, Polen, USA och Ryssland. Från övriga EU-länder kan vi begära information avseende de harmoniserade punktskatterna.

På punktskatteområdet har vi, liksom på momsområdet, inga uppgifter om i vilken utsträckning möjligheten att utbyta uppgifter med tredje land har nyttjats.

Tullverkets roll är tydligare i punktskattekontrollen än i moms-kontrollen. Eftersom punktskatter bara tas ut på vissa bestämda varor vid import från tredje land, och aldrig på tjänster, så finns det i princip ingen punktskattepliktig handel med tredje land som faller utanför Tullverkets kompetensområde. I de fall vi inte själva har befogenheter att begära information från utlandet, torde vi alltså kunna nyttja det internationella tullsamarbetet för kontrollen. Det enda hål som egentligen uppstår i kontrollen förekommer vid handel med icke harmoniserade punktskattepliktiga varor mellan EU-länder, eftersom EG-direktivets regler om informationsutbyte endast gäller de harmoniserade punktskatterna.

7.3.5 Nyttan av informationsutbyte på begäran

Informationsutbyte på begäran används relativt sällan, är omgärdat av en massa restriktioner och drar ut på tiden. Det är då intressant att se vilken nytta verktyget faktiskt skapar, trots dessa problem.

Våra möjligheter att få information från en skatteförvaltning i ett annat land begränsas av den utländska skatteförvaltningens befogenheter. Om den utländska skatteförvaltningen inte har befogenheter att inhämta en viss uppgift för en intern utredning, så kan de inte heller inhämta den uppgiften för att lämna den vidare till oss. Förvaltningarnas befogenheter, de formella krav som måste vara uppfyllda och eventuella begränsande sekretessregler varierar i stor utsträckning mellan olika länder. Som exempel kan nämnas att ett flertal länder har en stark banksekretess, som hindrar inhämtandet av uppgifter om bankkonton i det landet.

Det finns flera exempel på länder vars begränsningar av olika slag i kontrollbefogenheterna kan försvåra ett effektivt informationsutbyte. I Storbritannien har HM Customs & Excise, som kontrollerar tull, moms och punktskatter, långtgående kontrollbefogenheter, medan Inland Revenue, som administrerar och kontrollerar inkomstskatten till exempel har svårt att få göra skatterevisjoner.

Länderna i Östeuropa har i och för sig de formella befogenheter som krävs för en effektiv skattekontroll, men ofta brister istället tjänstemännens utredningsvana. Det gör det svårt för dem att se sammanhangen, vilket kan begränsa möjligheten att få uttömmande svar på förfrågningar. Om en förfrågan besvaras av en tjänsteman av lång vana av utlandsutredningar kan denne, utifrån de uppgifter som framkommer, ofta själv inse vilka ytterligare uppgifter skatteförvaltningen i det andra landet kan komma att behöva och inhämta dessa på en gång. Det här problemet begränsar sig dock ingalunda till länderna i Östeuropa, även om det är mest påtagligt där. Även en del av de förfrågningar som vi besvarar i Sverige kan uppvisa liknande brister. Det kan till exempel bero på att svaret inhämtats genom en förfrågan direkt till den skattskyldige, där man bara accepterar svaren på frågorna utan att ställa några följdfrågor eller begära någon förtydligande sidoinformation.

I de flesta fall får vi de uppgifter vi efterfrågar när vi begär information från utlandet. Ibland kan vi behöva ställa kompletterande frågor, skicka påminnelser eller bättre specificera vilken information vi vill ha, för att få de efterfrågade uppgifterna. I de fall vi inte får de uppgifter vi begär beror det oftast på att vi på grund

av den långa svarstiden redan avslutat det pågående skatteärendet utifrån övrig tillgänglig information, och därför inte skickar påminnelser m.m.

Även om informationsutbyte på begäran är ett trubbigt verktyg som omgärdas av en hel del praktiska problem, så är de skattehandläggare som arbetar med internationella frågor överens om att det är en absolut nödvändighet för att kunna upprätthålla en effektiv beskattning i en allt mer internationaliserad miljö. Utan den här möjligheten skulle många utredningar aldrig kunna fullföljas. Själva vetskapen om att möjligheten att inhämta information från utlandet finns kan ha en preventiv effekt som avskräcker en del skattskyldiga från att flytta verksamhet och kapital till utlandet för att undgå skattekontroll. Under en pågående skatteutredning kan också den här möjligheten till informationsinhämtning medföra att den skattskyldige väljer att själv tillhandahålla de efterfrågade uppgifterna. Möjligheten att begära information från utlandet kan därför vara till nytta i fler skatteutredningar än dem där vi faktiskt använder verktyget.

I en del utredningar är den information som vi genom handräkningsförfarandet kan begära in från utlandet en nödvändighet för att fatta beslut i en viss fråga. Vi saknar dock i de flesta fall uppgifter om i vilken utsträckning information från utlandet leder till att vi fattar ett nytt beskattningsbeslut. Sådan uppföljning av ärendena sker i regel bara om man återrapporterar utfallet till den utländske skatteförvaltningen, vilket är ganska ovanligt. Inte heller i dessa fall görs dock i regel någon sammanställning på RSV, utan återrapporteringen av ärendets utfall vidarebefordras bara till det andra landet.

Den mest heltäckande uppföljningen har vi på momsområdet. Om det är en begäran enligt Rådsförordningen ska uppgifter om utfallet av ärendet lämnas till SCAC. Utfallet av alla utgående förfrågningar ska därför rapporteras till CLO på RSV. I återrapporteringen ska bland annat anges vilken skatteändring ärendet har resulterat i och eventuell ytterligare utredning som påbörjats. Den här återrapporteringen är dock ganska bristfällig. Resultatet av utredningen har under perioden 1998–2000 endast återrapporterats i 14-25 ärenden per år. Detta ska ställas i relation till de 250-500 förfrågningar på momsområdet som vi gjort varje år. Det är ganska troligt att man är mer noggrann med återrapporteringen om utredningen lett till stora skattehöjningar, än om den inte lett till någon ändring alls. Det går därför inte att räkna upp de gjorda åter-

rapporteringarna i förhållande till antalet förfrågningar för att få en helhetsbild av utfallet, utan men får se de återrapporterade ändringarna som exempel på vilken nytta man kan ha av informationsutbytet.

De 25 ärenden som återrapporterades under 1998 ledde till skattehöjningar med 82 miljoner kronor och 16 miljoner i skattetillegg. Under 1999 återrapporterades i 21 ärenden en sammanlagd skattehöjning med 194 miljoner kronor, samt skattetillegg med 19 miljoner och under 2000 återrapporterades 14 ärenden som tillsammans innebar en höjning med 26 miljoner och skattetillegg med 5 miljoner. De flesta återrapporterade ärendena har lett till höjningar på mellan 500 000 kr och 5 miljoner kronor. Totalt varierar dock höjningsbeloppen mellan 21 000 kr och 100 miljoner kronor. Av de 60 återrapporterade ärendena är det sju ärenden där skattehöjningarna överstigit 10 miljoner kronor. Totalt har alltså de ärenden man begärt handräckning i på momsområdet under den aktuella treårsperioden resulterat i skattehöjningar och skattetillegg med åtminstone 342 miljoner kronor.

Tabell 24: Återrapporterat utfall av utgående handräckningsärenden på mervärdesskatteområdet 1998-2000.

	Höjning av skatten	Skattetillegg	Summa
1998	81 863 609	16 217 474	98 081 083
1999	193 876 498	18 642 506	212 519 004
2000	26 116 045	5 284 047	31 400 092
Summa	301 856 152	40 144 027	342 000 179

Källa: CLO:s register över handräckningsärenden.

Uppföljningen av handräckningsärendena försvaras av att det ibland kan vara svårt att fastställa sambandet mellan en handräckning och en skatteändring. Dels kan det vara svårt att avgöra om en viss höjning hade kunnat fastställas utan den information som framkommit genom handräckningsförfarandet. De flesta beslut grundas på en rad olika uppgifter som inhämtats från olika källor, och som tillsammans ger en någorlunda tydlig helhetsbild. Det kan också ta lång tid innan ärendets utfall är säkerställt. Vissa ärenden kanske är så entydiga att de kan återrapporteras så snart man har fattat omprövningsbeslut, medan andra ärenden kan förväntas överklagas och utfallet blir inte säkerställt förrän efter domstolens

avgörande i första, andra eller ibland till och med tredje instans. En rapportering av de höjningar som skedde i omprövningsbeslutet kan i dessa senare fall ge ett missvisande resultat. Det finns också situationer, t.ex. vid karusellhandel, då en förfrågan till utlandet kan avse en skattskyldig i Sverige medan det efterföljande beskattningsbeslutet fattas avseende en annan skattskyldig. Osäkerheten vid återrapportering av det här slaget är alltså stor och det finns risk både att man missar belopp och att man tar med belopp som är missvisande.

7.4 Spontant lämnad information

Med spontant informationsutbyte menas att ett land utan särskild begäran tillställer det andra landet sådan information som myndigheten i det först nämnda landet bedömer kan vara av intresse för det mottagande landet. Vanligen är det här fråga om upplysningar som skatteförvaltningen påträffar i den normala kontrollverksamheten.

Spontan information kan nog på samma sätt som information på begäran sägas höra till de mer generella formerna av informationsutbyte mellan skatteförvaltningar i olika länder. Möjligheten att lämna spontan information ingår i alla de ovanstående internationella avtalen utom Rådsförordningen, dvs. EG-direktivet om ömsesidigt bistånd, Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, den Nordiska multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden samt OECD:s modellavtal som ligger till grund för bilaterala avtal. Anledningen till att det ej ingår i Rådsförordningen är att det redan täcks in av EG-direktivet.

7.4.1 Den praktiska hanteringen av spontan information

Spontana uppgifter som inkommer från utlandet

Om en utländsk skatteförvaltning i sin skattekontroll finner en uppgift som de bedömer kan vara av intresse för den svenska skatteförvaltningen, så kan de skicka den hit som en spontan kontrolluppgift. Hanteringen och ärendegången är ungefär densamma för inkommande spontana kontrolluppgifter som för inkommande förfrågningar från utlandet. Spontan kontrollinformation från

annat land sänds till RSV (CLO, ELO eller ansvarig person på likviditeten, beroende på skatteslag och land). RSV går igenom informationen, försöker fastställa vilken skattskyldig den avser. Därefter sänds informationen vidare till den skattemyndighet där den skattskyldige är bosatt eller registrerad.

Ibland kan den utländska skattemyndigheten begära återrapportering, när de lämnar spontana kontrolluppgifter. Oavsett om det sker en beskattningsåtgärd eller inte så ska skattemyndigheten i dessa fall återrapportera resultatet till RSV, som vidarebefordrar det till den utländska myndigheten. Även om den utländska myndigheten inte uttryckligen har begärt återrapportering, så kan det vara bra att återrapportera resultatet. På så sätt får den utländska skattemyndighet som översänt uppgiften besked om hur uppgiften använts. Om det vid handläggningen framkommer omständigheter som kan vara av intresse för det andra landet, är det särskilt angeläget att det sker en återrapportering.

Spontana uppgifter som Sverige lämnar till utlandet

Enligt förordningen om ömsesidig handräckning i skatteärenden är svensk myndighet som vid utredning i skatteärende finner uppgifter som kan antas beröra något skatteärende i en främmande stat skyldig att snarast möjligt anmäla detta till RSV, så att RSV kan vidareända informationen till den utländska skattemyndigheten som en spontan kontrolluppgift. Det här är alltså inte bara en frivillig service, som vi står till tjänst med, utan ett lagstadgat krav. Det är mycket angeläget att all information som kan vara av intresse för ett annat land sänds dit. Det är ofta den enda möjligheten för en skatteförvaltning att få upplysning om vissa slag av transaktioner, t.ex. provisioner som avser skattskyldig i ett land men där betalningen har gått till ett annat land. Det ger också en möjlighet till återrapportering om lämnade uppgifter visat sig vara felaktiga.

Vid svensk utredning med utländsk anknytning ska det därför göras en bedömning av om det finns ett intresse för annat lands skatteförvaltning att få del av uppgifterna. Bedöms uppgifterna vara kontrollvärda för annat lands skatteförvaltning ska uppgifterna insändas till RSV för vidarebefordran till utlandet. På samma sätt som vid begäran om information från utlandet ska spontana kontrolluppgifter gå den formella vägen via behörig myndighet. Det inne-

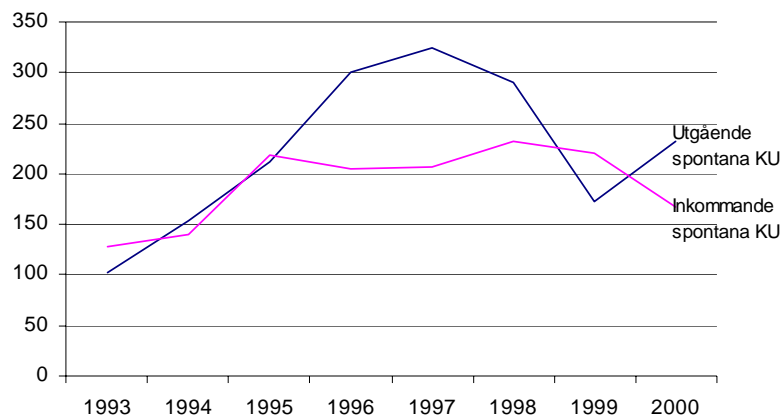
bär att den ska gå via CLO, ELO eller ansvarig person på RSV:s likviditet, beroende på skatteslag och land.

7.4.2 Den spontana informationens omfattning

Direkt skatt

Vi har under år 2000 fått 168 spontana kontrolluppgifter som anknyter till direkta skatter från totalt 17 olika länder. Under samma år har vi skickat 232 spontana kontrolluppgifter till totalt 26 olika länder. Det är dock inte alla år som vi har skickat ut mer spontana kontrolluppgifter än vad vi har fått in från utlandet. Under perioden 1993–1995 följdes antalet utgående och inkommande kontrolluppgifter ganska väl och ökade successivt för varje år. Medan antal kontrolluppgifterna från utlandet stabiliserades efter 1995, fortsatte vi att skicka allt fler kontrolluppgifter till utlandet tills vi 1997 nådde en toppnivå på 325 kontrolluppgifter. Därefter har antalet sjunkit kraftigt ned till 173 kontrolluppgifter år 1999, för att under år 2000 åter börja stiga. Mängden utgående spontana kontrolluppgifter följer ganska väl utvecklingen inom skattekontrollen, och framför allt revisionsverksamheten, i stort. Ökningen under år 2000 är nog framför allt att hänföra till de utlandskontrollprojekt som genomförts det året.

Diagram 6: Antal spontant lämnade kontrolluppgifter inom direkt skatt under perioden 1993–2000



Källa: Sammanställt utifrån RSV:s diarium över handräckningsärenden.

Vi har under 1990-talet skickat spontana kontrolluppgifter till totalt 58 olika länder, men bara fått spontana kontrolluppgifter från 27 olika länder. Ett flertal länder, t.ex. Peru, Moçambique, Venezuela, Bangladesh, Uruguay och Gambia, har vi dock bara skickat uppgifter till en eller ett fåtal gånger. Hälften av de länder vi skickar spontana kontrolluppgifter till är mottagare till endast 3 % av kontrolluppgifterna. Vi skickar flest uppgifter till Danmark, Norge, Finland och Tyskland. De mottar tillsammans 56 % av samtliga uppgifter som vi skickar. Vi skickar dock ganska frekvent uppgifter även till Frankrike, USA, Polen, Storbritannien, Spanien och Belgien. De uppräknade tio länderna är mottagare till 82 % av de spontana kontrolluppgifterna från Sverige.

Tabell 25: Inkommande spontana kontrolluppgifter – Direkt skatt.

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Danmark	72	90	134	121	110	114	69	20
Norge	24	18	40	31	47	54	65	77
Tyskland	9	8	12	15	17	23	30	15
Finland	4	11	14	8	8	20	24	20
Storbritannien	8	3	2	11	14	8	18	17
Frankrike	2	1	9	5	1	1	2	2
Österrike	4	2	1	2	2	1	2	1
Italien	1	1	0	4	1	0	1	2
USA	2	2	0	1	1	1	1	0
Nederländerna	1	0	0	2	0	2	2	1
Belgien	0	1	1	1	1	1	1	2
Övriga länder	1	3	6	4	5	8	6	11
Summa	128	140	219	205	207	233	221	168

Källa: Sammanställt utifrån RSV:s diarium över handräkningsärenden.

Vi får spontana kontrolluppgifter huvudsakligen från andra europeiska länder. Danmark har under 1990-talet varit avsändare till 48 % av alla spontana kontrolluppgifter till Sverige. Under perioden 1995–1998 har de skickat över 100 kontrolluppgifter till oss varje år. Därefter har dock uppgifterna från Danmark minskat och år 2000 skickade de endast 20 spontana kontrolluppgifter till oss. En stor del av våra kontrolluppgifter kommer också från Norge, Tyskland, Finland och Storbritannien. Tillsammans med Danmark står de för 92 % av alla spontana kontrolluppgifter till Sverige. Trots att vi får spontana kontrolluppgifter bara från ungefär hälften av de länder som vi själva skickar uppgifter till, så är alltså koncentrationen till ett fåtal länder ännu större för inkommande uppgifter. Ett intressant undantag är dock Trinidad & Tobago, som skickat en eller två uppgifter varje år till Sverige. Under 1999 och 2000 har de istället för att skicka spontana kontrolluppgifter skickat motsvarande uppgifter som automatiska kontrolluppgifter.

Tabell 26: Utgående spontana kontrolluppgifter – Direkt skatt.

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Danmark	18	30	48	62	62	44	22	31
Norge	24	9	27	35	40	79	42	45
Finland	3	10	15	24	28	27	29	60
Tyskland	13	28	26	27	32	24	17	26
Frankrike	7	12	11	22	21	23	5	8
USA	7	15	19	13	15	10	4	8
Polen	12	9	15	13	9	8	4	7
Storbritannien	3	9	11	11	6	2	6	11
Spanien	2	6	3	17	10	13	5	2
Belgien	6	3	9	12	14	5	4	4
Nederländerna	1	3	4	11	7	6	3	2
Italien	1	4	4	7	9	4	3	2
Österrike	4	5	2	5	2	6	5	1
Schweiz	0	0	1	9	10	7	3	0
Estland	0	1	1	4	1	0	1	7
Grekland	0	1	0	2	7	1	1	2
Ryssland	0	1	0	3	4	1	2	3
Japan	0	0	1	2	4	3	0	1
Tjeckien	0	1	0	2	3	1	2	1
Ungern	0	0	0	1	2	4	1	2
Turkiet	0	0	1	1	5	1	1	1
Luxemburg	0	1	2	0	3	1	1	0
Australien	0	1	1	1	0	2	2	1
Kanada	0	2	2	0	2	2	0	0
Brasilien	0	0	0	0	5	1	2	0
Övriga länder	1	3	8	16	24	15	8	7
Summa	102	154	211	300	325	290	173	232

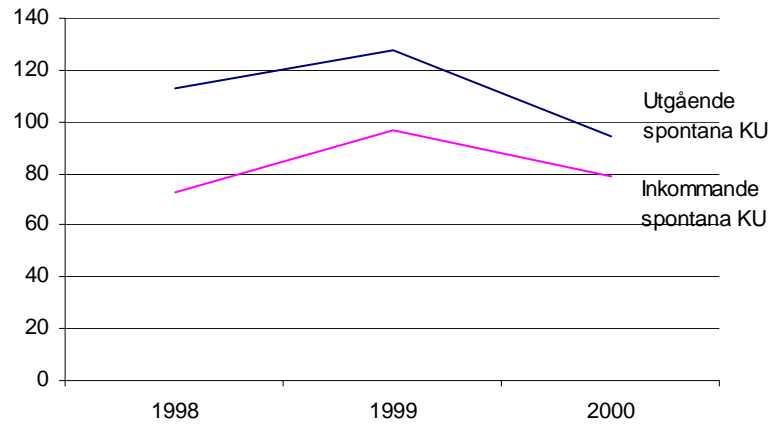
Källa: Sammanställt utifrån RSV:s diarium över handräckningsärenden.

Mervärdesskatt

Vi både skickar och tar emot knappt hälften så många spontana uppgifter på momsområdet som på inkomstskatteområdet. Under år 2000 fick vi 79 spontana kontrolluppgifter från totalt 10 länder och skickade samtidigt 94 kontrolluppgifter till 14 olika länder.

Den spontana utbytet ökade något mellan 1998 och 1999, för att därefter åter minska.

Diagram 7: Antal spontant lämnade kontrolluppgifter inom mervärdesskatt under perioden 1997–2000.



Källa: Sammanställt utifrån CLO:s register över handräkningsärenden.

Under de senaste fyra åren har vi på momsområdet i huvudsak utbytt spontan kontrollinformation med andra EU-länder. Vi har skickat spontana kontrolluppgifter till alla andra EU-länder, men bara fått uppgifter från tio av de fjorton andra EU-länderna. Precis som för spontana kontrolluppgifter inom inkomstskatteområdet kommer närmare hälften av de spontana uppgifterna på momsområdet från Danmark. Därutöver får vi huvudsakligen uppgifter från Storbritannien, Belgien, Finland och Tyskland. Tillsammans kommer drygt 90 % av våra spontana kontrolluppgifter från dessa fem länder. De uppgifter som vi skickar till utlandet är spridda över fler länder. Flest uppgifter (56 %) skickar vi till Storbritannien, Tyskland och Danmark. Vi skickar även ganska frekvent uppgifter till Frankrike, Belgien och Finland, samt några uppgifter per år även till övriga EU-länder.

Tabell 27: Utgående respektive inkommande spontana kontrolluppgifter - Mervärdesskatt.

	Inkommande spontana KU			Utgående spontana KU		
	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Danmark	45	41	44	27	17	14
Storbritannien	9	12	3	17	30	21
Belgien	1	25	2	8	9	6
Finland	9	8	8	6	7	6
Tyskland	3	2	12	26	22	12
Portugal	3	0	5	1	2	2
Irland	0	5	1	1	2	2
Frankrike	1	2	2	4	10	9
Nederländerna	1	1	1	8	4	5
Italien	1	1	1	5	6	4
Spanien				5	5	5
Österrike				1	7	2
Luxemburg				4	4	1
Grekland				0	3	5
Summa	73	97	79	113	128	94

Källa: Sammanställt utifrån CLO:s register över handräckningsärenden.

Utöver det utbyte av spontana kontrolluppgifter som finns angivet ovan har vi inom ramen för östersjösamarbetet skickat uppgifter om återbetalning av moms till en del EU-länder samt till Island, Norge, Polen, Ryssland och Baltstaterna.

Punktskatt

Inom punktskatteområdet är utbytet av spontana kontrolluppgifter väldigt sporadiskt. Upp till ett par kontrolluppgifter per år skickas till eller tas emot från utlandet.

Varför skickar vi inte fler spontana kontrolluppgifter?

Vi har i Sverige enligt förordningen för ömsesidig handräckning i skatteärenden en skyldighet att anmäla till RSV om vi i samband med en skatteutredning finner uppgifter som kan vara till nytta för en skattemyndighet i utlandet. Enligt ovanstående uppgifter om

den spontana kontrollinformationens omfattning hittar vi bara sådana uppgifter 300–400 gånger per år, totalt för alla skatteslag. Med tanke på den internationella prägeln i hela vår ekonomi är det troligt att vi skulle kunna skicka betydligt fler uppgifter än vad vi gör.

De som är utlandsansvariga på RSV eller på någon skattemyndighet upplever att det är svårt att få skattehandläggarna att lämna spontan kontrollinformation. I de flesta fall tänker de över huvud taget inte på att uppgifterna kan vara till nytta för någon utländsk myndighet. Andra gånger tar de sig helt enkelt inte tid att kopiera nödvändiga underlag, skriva en förklaring till vad det avser och skicka uppgifterna till RSV för vidarebefordring till utlandet. Att skicka spontana kontrolluppgifter ses oftast bara som en belastning, som man själv inte kan dra någon nytta av. Ibland avläter man sig från att skicka uppgifter på grund av att man är osäker på sekretessreglerna. Det verkar som att den enskilde utredaren måste ta sig över en tröskel för att börja lämna uppgifter. Det är dock inte säkert att det här egentligen är ett utlandsanknutet problem. Det kan hända att det finns liknande brister i uppgiftslämnandet mellan regionerna. Det utbytet är dock inte kartlagt.

Det är därför också naturligt att många skattekontor över huvud taget aldrig lämnar någon spontan kontrollinformation. På momsområdet var det under perioden 1997–2000 nästan sjuttio skattekontor som aldrig lämnade någon spontan kontrolluppgift till utlandet. Särskilda skattekontoret i Ludvika står själv för 40 % och skattemyndigheten i Stockholm för 23 % av alla utgående spontana kontrolluppgifter på momsområdet. Att så stor del av de spontana kontrolluppgifterna kommer från särskilda skattekontoret i Ludvika beror på att de är skyldiga att samla in uppgifter om alla nybilsförsäljningar till privatpersoner i andra EU-länder.

På inkomstskattesidan, framför allt vid företagskontrollen, avser det spontana informationsutbytet oftast information som har framkommit vid revisioner. Det anses inte lika ofta framkomma uppgifter av intresse för ett annat lands förvaltning vid skrivbordsgranskningar. Medvetenheten om dessa frågor anses också i regel vara mindre bland de handläggare som arbetar med skrivbordskontroll. På en del skattemyndigheter uppmanar de utlandsansvariga därför särskilt revisorerna att skicka spontana kontrolluppgifter till utlandet.

Inom personbeskattningen avser ofta de spontana upplysningarna sådan sidoinformation som lämnats i deklarationen. Ett vanligt exempel på detta är då en person i Sverige har yrkat avdrag för

räntor som betalats till en person i utlandet. En spontan kontrolluppgift bör då skickas till skatteförvaltningen i det berörda landet. Det kan även resultera i att de återrapporterar till Sverige att räntan är korrekt angiven eller t.ex. att personen som skulle ha mottagit räntan inte existerar eller inte har mottagit någon ränta. Ibland kan på så sätt spontana kontrolluppgifter lämnas istället för att begära information. Det är dock inte alltid som vi får någon återrapportering.

På mervärdesskattesidan torde många av de uppgifter som Sverige skulle kunna skicka till utlandet framkomma vid skrivbordsutredningar där man begär in fakturor för att styrka momsavdrag.

Kommissionen har genom sitt förslag till ny lagstiftning om handräckning på mervärdesskatteområdet en ambition att utöka det spontana utbytet av uppgifter mellan EU:s medlemsländer. I förslaget föreskrivs då att information åtminstone bör utbytas vid misstanke om bedrägeri i den andra medlemsstaten och vid situationer där beskattningen anses äga rum i ett annat medlemsland, men där det landets kontroll helt och hållet är beroende av uppgifter som lämnas av ett annat land. Som exempel anges omsättning av nya fordon (vid försäljning av nya personbilar utbyter de flesta medlemsländerna uppgifter redan idag) eller distansförsäljning som inte beskattas i säljarlandet.

I kommissionens förslag delar man upp det spontana informationsutbytet i två slag: strukturerat utbyte och automatiskt utbyte. Som automatiskt utbyte räknas utbyte av sådan information som kan översändas löpande, dvs. i första hand utbyte av uppgifter som ingår i företagets uppgiftsskyldighet i landet. Andra slag av spontant uppgiftslämnande, som av naturliga skäl kan förväntas ske mer av engångsnatur, räknas som strukturerat utbyte.

7.4.3 Begränsningar av det spontana uppgiftslämnandet till vissa länder

Vi har möjlighet att utbyta spontana uppgifter med samma länder som vi kan begära upplysningar från. Det innebär att vi beträffande direkta skatter kan utbyta spontana uppgifter med alla de ca 80 länder som vi har dubbelbeskattningsavtal med. I praktiken har vi under 1990-talet skickat spontana kontrolluppgifter till 58 av dessa länder och fått uppgifter från 27 av dem. Eftersom de länder vi

skickar respektive tar emot uppgifter från inte helt sammanfaller har vi beträffande direkta skatter haft någon form av spontant informationsutbyte med ett 60-tal länder.

Beträffande indirekta skatter (moms och punktskatter) har vi befogenhet att utbyta spontan kontrollinformation med övriga EU-länder samt Norge, Island, USA, Polen och Ryssland. Vi har hittills enbart nyttjat möjligheterna till spontant uppgiftsutbyte med övriga EU-länder.

Precis som vid begäran om information är det bättre ju fler länder vi kan utbyta spontana kontrolluppgifter med. När det gäller informationsutbyte på begäran är själva möjligheten till informationsutbyte av stor betydelse, eftersom vi då har möjlighet att själva skicka frågor som det andra landet förhoppningsvis besvarar. Vi har dock ingen möjlighet att själva i någon större utsträckning påverka vilka spontana upplysningar vi får från utlandet. Därför är det en svag vinst att avtala om ett utbyte med fler länder, om det inte följs av ett faktiskt uppgiftslämnande.

Det finns dock situationer även i det spontana utbytet, då själva rätten att utbyta upplysningar kan utgöra en allvarlig begränsning. Ett sådant exempel är, på motsvarande sätt som vi utbyte på begäran, vid elektronisk handel. Om ett företag i tredje land säljer elektroniska produkter över Internet till privatpersoner i Sverige, så ska det utländska företaget registrera sig för moms i Sverige och redovisa moms på försäljningarna till svenska konsumenter. Om skatteförvaltningen i säljarens hemland (här bortser vi från försäljningar från företag i Norge, Island, USA, Polen och Ryssland) vid en skattekontroll upptäcker att företaget inte har påfört någon moms vid försäljningarna till svenska kunder, så kan de inte göra någonting åt det. Eftersom momsen ska betalas i Sverige, så kan inte den utländska skatteförvaltningen själva beskatta företaget. De har inte heller några befogenheter att meddela den svenska skatteförvaltningen, eftersom vi inte har något informationsutbyte på momsområdet. Eftersom det bara är momsen som ska redovisas i Sverige går det inte heller att nyttja informationsutbytet på inkomstskattesidan. Just den elektroniska handeln är ett område som skatteförvaltningar och en del internationella organisationer (t.ex. OECD) runt om i världen tror på kan göra delar av skattekontrollen verkningslös. Det är därför av stor betydelse att förbättra de informationsverktyg som står till buds vid skattekontrollen av internationella transaktioner och verksamheter. Därför vore det betydelsefullt bland annat att utvidga möjlighe-

terna till informationsutbyte framför allt på mervärdesskattesidan, till att omfatta fler länder.

På samma sätt som beträffande informationsutbyte på begäran, innebär det förslag till ny förordning som kommissionen har lagt, en möjlighet för ett land att vidarebefordra information som erhållits från tredje land inom ramen för ett bilateralt avtal till övriga medlemsländer.

7.4.4 Nyttan av spontant utbyte av kontrollinformation

Den kontrollinformation som skickas i det spontana informationsutbytet är oftast sådan information som har framkommit vid ett lands skatteutredningar, men som kan ha betydelse för beskattningen i ett annat land. Många av dessa uppgifter kan vara av sådant slag som skattemyndigheten i det andra landet inte själv har någon möjlighet att upptäcka. Det är därför viktigt att man verkligen skickar dessa uppgifter vidare till skattemyndigheten i det andra landet.

Det är inte säkert att spontana kontrolluppgifter som inkommer från utlandet alltid leder till någon beskattningsåtgärd i Sverige. Träffsäkerheten i dessa uppgifter borde dock vara högre än för t.ex. kontrolluppgifter från det automatiska informationsutbytet med utlandet, eftersom någon i utlandet har gjort en individuell bedömning av uppgiftens användbarhet för den svenska skatteförvaltningen. Tyvärr har det inte inom något skatteslag skett någon uppföljning av vad vi gör med de spontana kontrolluppgifter som inkommer från utlandet och i vilken utsträckning de leder till någon beskattningsåtgärd i Sverige. Det är bara om den utländska skatteförvaltningen har begärt återrapportering som resultatet rapporteras till RSV för vidareförmedling till utlandet. Inte heller i dessa fall görs dock någon sammanställning av resultatet hos RSV. Den allmänna uppfattningen är att återrapporteringen fungerar dåligt, även i de fall då man från utlandet har begärt återrapportering.

Det finns ingen skyldighet för de svenska skattemyndigheterna att utreda beskattningskonsekvenserna utifrån inkommande spontan kontrollinformation. De inkommande spontana kontrolluppgifterna verkar hanteras olika beroende på skattemyndighet, skatteslag och den enskilde handläggarens prioriteringar. Har den utländska skatteförvaltningen begärt återrapportering hanteras upp-

giften i regel på samma sätt som inkommande förfrågningar från utlandet. Om ingen återrapportering har begärts har man i flera fall inte kunnat lämna besked om huruvida någon utredning har skett eller inte. På en del skattemyndigheter behandlas spontana kontrolluppgifter på personbeskattningsområdet på samma sätt som automatiska kontrolluppgifter. Man anser då inte att det finns någon anledning att hantera spontana kontrolluppgifter på något annat sätt än automatiska kontrolluppgifter.

Kvaliteten på de inkommande uppgifterna verkar också variera i stor utsträckning. En del uppgifter är väldigt intressanta, medan andra kan vara helt ointressanta och t.ex. avse en helt vanlig betalning via banksystemet till ett stort svenskt börsnoterat företag. Ett bra exempel på spontana uppgifter som vi har haft stor nytta av är de uppgifter om s.k. fasadadresser som vi fått från Storbritannien. Där anges ett antal adresser i London, som är kända för att användas av ett stort antal företag som inte bedriver någon egentlig verksamhet där. Dessa uppgifter har lett till ett stort antal utredningar i Sverige, där man åtminstone i några fall har lyckats visa att pengar har slussats via ett företag på en av fasadadresserna till något skatteparadis. Några av dessa utredningar skulle troligtvis inte över huvud taget ha initierats utan uppgifterna från Storbritannien. Även USA och Holland har skickat väl uttänkta uppgifter, där i princip rena upplägg presenteras.

Den varierande kvaliteten på inkommande uppgifter visar vikten av att inte utan urskiljning skicka uppgifter till utlandet så fort man hittar en faktura eller en inkomstuppgift med anknytning till ett annat land. För att uppgifterna ska bli användbara och prioriteras av skatteförvaltningen i det andra landet bör det finnas något förhållande som gör uppgiften extra intressant för skatteförvaltningen i det andra landet. Det kan t.ex. avse kontantbetalningar eller andra transaktioner som inte går via banksystemet eller konsultarvode som betalas ut till en person i utlandet. Det är däremot inte intressant för den utländska skatteförvaltningen om vi skickar kopior av alla fakturor vi hittar där något utländskt företag har gjort en försäljning till en svensk kund. Vi bör inte heller skicka sådana mängduppgifter som normalt finns i våra datasystem, även om den bedöms kunna leda till beskattning i utlandet. Sådan information utbyts istället inom ramen för vårt automatiska informationsutbyte med utlandet.

7.5 Simultan revision

Uttrycket simultan revision eller samtidig skatteutredning används när två eller flera stater avtalar om att samtidigt genomföra en granskning, var och en inom sin egen jurisdiktion, av en eller flera personer (såväl fysiska som juridiska) av gemensamt intresse.

Definitionen är dock inte entydig. Det händer att två länder inom ramen för informationsutbytet utför simultana revisioner, som inte planerats som simultana. Det är till exempel vanligt att ett land i samband med en pågående revision begär upplysningar från ett annat land. För att kunna besvara förfrågan kan det landet behöva utföra en revision. De två revisionerna utförs då samtidigt, och i båda kan man dra nytta av uppgifter som framkommer vid revisionen i det andra landet. Frågan är dock om revisionerna ska karaktäriseras som simultana. Eftersom länderna inte i förväg avtalat om att genomföra revisionerna samtidigt så ingår de normalt inte i statistiken över simultana revisioner.

Inom EU pratas man i moms- och punktskattesammanhang istället om multilaterala revisioner. Som namnet antyder ställs det då krav på att minst tre länder deltar i samarbetet. I den här framställningen innefattar vi i begreppet simultana revisioner både de som sker multilateralt och de bilaterala revisioner som planerats som simultana.

7.5.1 Den praktiska hanteringen vid simultana revisioner

Förslag till simultana revisioner, som kommer in från annat land, prövas av RSV. Avgörande för om ett sådant förslag ska bifallas är om det föreligger ett skatteintresse från svensk sida och om det är möjligt att genomföra en granskning som omfattas den i förslaget angivna tidsperioden.

Sedan beslut fattats utser RSV i samråd med den skattemyndighet som ska delta i granskningen en eller flera representanter som ska företräda den svenska skatteförvaltningen vid kontakterna med den andra statens skatteförvaltning. Det kan delta två eller fler länder i den simultana revisionen.

Vid en simultan revision utses alltid en revisionsledare, som är ansvarig för samordningen mellan de deltagande ländernas revisioner. Oftast kommer revisionsledaren från det land som tagit initiativet till revisionen. När alla deltagande länder har utsett repre-

sentanter träffas dessa vid ett planeringsmöte, där man gör upp en tidsplan och översiktligt bestämmer vilka frågor revisionen ska inriktas på. Inför det mötet bör förgranskningarna av de i revisionen ingående företagen vara färdiga. Under revisionens gång kan man ha ett eller flera arbetsmöten, där man utbyter upplysningar och stämmer av uppgifter från de olika företagen mot varandra. Man kan också utbyta uppgifter skriftligt, via telefonen eller på annat sätt under revisionens gång.

7.5.2 Samarbetets omfattning

Direkt skatt

Erfarenheterna från simultana revisioner är för Sveriges del i stort sett begränsat till samarbetet med de övriga nordiska länderna. 1988 enades skattemyndigheterna i Danmark, Finland, Norge och Sverige om att starta ett pilotprojekt. Ytterligare två revisioner genomfördes till och med 1992. Erfarenheterna från dessa tre revisioner var i huvudsak positiva varför det utarbetades förslag till gemensamma riktlinjer för genomförandet av nordiska simultana revisioner. Vi har alltså haft möjlighet att göra simultana revisioner i organiserad form inom Norden sedan 1993. Samarbetet inom Norden, med en nordisk arbetsgrupp och riktlinjer för hur revisionerna ska genomföras och organiseras, är unikt i världen. USA har även ett samarbete kring simultana revisioner med Kanada och ytterligare några länder, men i övrigt sker simultana revisioner inom direkt beskattning i väldigt liten omfattning

De nordiska länderna har sedan starten 1993 påbörjat ett 40-tal simultana revisioner. De har alla varit integrerade på så sätt att man tittar på samtliga skatteslag. Inledningsvis gjordes 4-6 revisioner per år (1995 startades hela nio revisioner), men de senaste åren har man försökt starta upp 3-4 nya revisioner varje år. Förutom revisionerna inom Norden har Sverige deltagit i en simultan revision med USA, en nordisk simultan revision där även Polen deltog och vi har startat upp ytterligare tre revisioner med Polen.

Indirekt skatt

För att effektivisera mervärdesskatte- och punktskattekontrollen inom EU har man 1998 startat ett femårigt samarbetsprogram som

kallas Fiscalis. För att uppmuntra medlemsstaterna att inkludera multilaterala kontroller i sina kontrollplaner kan vissa multilaterala kontroller inom mervärdesskatte- respektive punktskatteområdet finansieras från budgeten för Fiscalis-programmet. Kontrollerna i sig finansieras dock inte genom Fiscalis-programmet, utan medel ur programmet får endast användas för att täcka de kostnader för resor och uppehålle som uppstår när tjänstemän från de berörda medlemsstaterna behöver träffas för att samordna sina kontrollåtgärder.

Vid ett möte i GD XXI:s (numera GD TAXUD) ständiga kommitté för administrativt samarbete inom EU i juni 1997 kom man överens om vissa åtgärder för att öka de multilaterala moms-kontrollerna.¹⁷ Varje medlemsstat skulle vara beredd att delta i minst åtta gemenskapsfinansierade multilaterala momskontroller under 1998 och varje år därefter. Varje medlemsstat skulle utöver detta också vara beredd att delta i minst två nationellt finansierade multilaterala momskontroller under 1998 och minst fyra under 1999. En del medlemsstater har dock förklarat att de inte kan genomföra de här åtgärderna på lång eller medellång sikt. Totalt under 1998 anordnades tretton multilaterala momskontroller inom Fiscalis-programmet, i vilka i genomsnitt sex medlemsstater deltog. Endast tio kontroller anordnades under 1999.

Under 1999 deltog Sverige i tre multilaterala momsrevisioner som finansierades av Fiscalis. Motsvarande antal under 2000 var fyra. I år har vi hittills deltagit i två, och ytterligare en är aviserad. Utöver samarbetet i Fiscalis genomför vi tillsammans med de övriga nordiska länderna varje år 3-4 integrerade revisioner, som alltså både omfattar inkomstskatt och moms.

Inom punktskatteområdet deltar Sverige i ett fåtal multi- och bilaterala revisioner per år.

7.5.3 Begränsningar av simultana revisioner till vissa länder

Simultana revisioner kan för närvarande genomföras enligt det nordiska handräckningsavtalet, Europaräds- och OECD-konventionen samt med stöd av skatteavtalen med en del länder. I skatteavtalen har man dock inte specificerat att utbytet av uppgifter får ske genom simultan revision. I sju av de överenskommelser som vi på senare år gjort som förtydliganden till skatteavtalen finns dock

¹⁷ EU-kommissionen: Handbok för multilaterala momskontroller. Bryssel, 2000-02-25

simultana revisioner med. Det är i överenskommelserna med Polen, Estland, Lettland, Litauen, Ryssland, Italien och Spanien.

EG-direktivet och rådsförordningen innehåller inga uttryckliga regler om simultana revisioner. Det Fiscalisbeslut som fattats inom EU om multilaterala kontroller inom moms och punktskatter utgör inte heller någon rättslig grund för informationsutbyte genom multilateral kontroll. Simultana revisioner är dock i grund och botten en strukturerad ram för informationsutbyte mellan två eller flera skatteförvaltningar. De kontrollansvariga som deltar i en sådan kontroll måste därför åberopa de rättsliga grunder som möjliggör informationsutbyte i skattefrågor i allmänhet. I det nya förslag till förordning som kommissionen har lagt går man ett steg längre och föreskriver en principiell skyldighet för medlemsstaterna att alltid tillämpa simultana kontroller när sådana kontroller verkar mer effektiva än nationella kontroller.

På motsvarande sätt som i befintliga regler inom EU finns det inget uttryckligt förbud mot simultana revisioner i övriga bilaterala skatteavtal, utan om behovet skulle uppkomma kan man säkert komma överens om att tillåta simultana revisioner med fler länder. Det står dock alltid länderna fritt att bestämma om de vill delta i en specifik simultan revision eller ej.

Sammantaget innebär detta att Sverige åtminstone kan företa simultana revisioner med de nordiska länderna, EU:s medlemsländer samt USA, Polen, Estland, Lettland, Litauen och Ryssland.

7.5.4 Är simultan revision en lämplig kontrollform?

Erfarenheterna från den hittills bedrivna verksamheten har bl.a. visat på svårigheterna att finna lämpliga kriterier och urvalsmetoder för att identifiera angelägna revisionsobjekt. I överenskommelserna med Estland, Italien, Lettland och USA pekas särskilt på omständigheter som tyder på att skattelagstiftningen i berörda länder väsentligen åsidosatts, vilket exempelvis kan vara fallet då vinster på olika sätt överförs till lågskatteländer. Även i OECD:s modell för överenskommelse om simultan revision finns liknande kriterier angivna.

I riktlinjerna för nordiska simultana revisioner har inte ställts upp några objektiva kriterier för vilka typer av objekt som bör bli föremål för revision. Danmark, Finland, Norge och Sverige har istället initierat ett särskilt samarbete kring simultana revisioner.

De har bildat en projektgrupp bestående av representanter för behörig myndighet i respektive land, som har ansvaret för bl.a. valet av företag som ska bli föremål för revision. De revisioner som genomförts har företrädesvis omfattat internationellt verksamma koncerner och i många fall koncerner med utomnordiskt ägande och kontroll. Det blir därigenom sällan som man genomför en revision av en hel koncern, utan ofta omfattar revisionen bara 2-4 bolag som ägs av en gemensam koncernmoder i ett annat land.

För att man ska kunna få bidrag från Fiscalis-projektet till de simultana revisionerna på moms- och punktskatteområdet krävs att det är en multilateral kontroll, som alltså omfattar företag i minst tre länder. I övrigt ställs inga särskilda krav på valet av företag, utan revisionerna kan antingen omfatta en multinationell näringsidkare med filialer eller dotterbolag i olika EU-länder eller flera självständiga näringsidkare med handelsförbindelse sinsemellan.

Erfarenheterna visar att användandet av simultana revisioner som ett led i kontrollen av internationella företag har varit en lärorik och effektiv arbetsmetod. De ger mycket mer information än vad en handräckning kan ge. De positiva erfarenheterna delas oavsett vilket skatteslag revisionen har inriktats på och man är överens om att det är en utredningsform som man bör satsa på. Man kan dock även stöta på problem, som även dem verkar vara desamma oavsett skatteslag.

Det största problemet är att revisionerna blir både resurs- och tidskrävande. Framför allt revisioner som omfattar företag i flera olika länder har lätt för att dra ut på tiden. För att få bidrag via Fiscalis-programmet till en simultan revision så ska den avslutas inom fem månader. Den tidsramen är ofta svår att hålla. Det kan ofta ta flera månader innan man över huvud taget kommer igång med en sådan revision, eftersom man först måste få besked om vilka länder som tänker delta och vilka revisorer som ska delta från varje land. Det har också hänt att något land som tackat ja till att delta i en simultan revision förhindras att revidera det tänkta företaget på grund av att det enligt den nationella revisionsplanen inte ska revideras förrän om ett eller två år. Då blir hela den simultana revisionen lidande.

Ett annat problem vid simultana revisioner, vilket är den främsta anledningen till att vi framför allt gör revisioner med de nordiska länderna, är att kontrollen följer olika cykler. I Sverige ligger skattekontrollen mycket närmare i tiden än i många andra länder. Som exempel kan nämnas att man i USA ofta granskar räken-

skapsår som ligger närmare tio år tillbaka i tiden. Så långt i efterhand har vi inte ens befogenhet att göra ändringar.

Trots de problem man har stött på har det framkommit synpunkter om att simultana revisioner nog är framtidens utredningsmodell. Framför allt bör utredningsmetoden användas vid utredningar avseende mindre företag och upplägg, till exempel där skatteparadis är inblandade. För att försvåra skattekontrollen döljs allt fler transaktioner till skatteparadis av den kedja av transaktioner genom ett eller flera andra länder. Vid sådana kedjetransaktioner kan man "ringa in" skatteparadiset genom att göra en simultan revision mellan övriga inblandade länder. Skattemyndigheten i Malmö har haft ett par sådana ärenden, där man har utnyttjat den här utredningsmodellen med mycket gott resultat.

7.6 Närvaro vid skatteutredning

Det förekommer tillfällen då handräckningsärendena är alltför omfattande och komplicerade för att informationsutbytet ska kunna ske i skriftlig form. Ett annat sätt att inhämta uppgifter är då att närvara vid skatteutredning i annat land. Närvaro vid skatteutredning innebär dock endast att man är närvarande när den utländske revisorn utför granskningen. Man ska alltså inte aktivt delta i granskningen.

7.6.1 Den praktiska hanteringen vid närvaro vid skatteutredning

Närvaro av svensk skatterevisor vid utredning i annat land

Om en handläggare från en skattemyndighet vill närvara vid en skatteutredning i ett annat land ska en sådan begäran ställas till RSV. Framställningen ska utöver en redogörelse över ärendet även innehålla en motivering för behovet av att på plats få ta del av den utländska utredningen samt önskemål om tidpunkt för närvaron.

RSV begär med stöd av gällande avtal hos den behöriga myndigheten i det andra landet att svensk revisor ska få närvara vid skatteutredning hos det utländska företaget. Av praktiska skäl brukar RSV föreslå att den utländska behöriga myndigheten, om framställningen bifalles, tar kontakt med den svenska revisorn för bestämmande av tid och plats för utredningen.

Närvaro vid skatteutredning i annat land innebär endast att den svenska revisorn är närvarande när den utländske revisorn utför granskningen. Den svenska revisorn får alltså inte aktivt delta i granskningen. Den revisor som deltagit vid utredningen i annat land ska dock lämna en rapport om vad som förevarit vid utredningen.

Närvaro av utländsk revisor vid skatteutredning i Sverige

När en begäran från behörig myndighet i utlandet inkommer till RSV görs en prövning av förutsättningarna för närvaro. I regel tas kontakt med berörd skattemyndighet för att redogöra för ärendet samt för att ta reda på när myndigheten kan biträda den utländska begäran.

RSV beslutar i förekommande fall att bifalla den utländska myndighetens begäran och uppdrar åt skattemyndigheten att ombesörja utredningen. RSV utfärdar även särskilt förordnande för tjänstemannen från det andra landet, som legitimerar dennes närvaro gentemot den skattskyldige hos vilken förrättningen ska äga rum. Den utländska myndigheten underrättas av RSV om att deras framställning bifallits. Förordnande om revision av det företag eller den person som ska granskas i Sverige utfärdas av skattemyndigheten i vanlig ordning.

Den svenska revisorn ska självfallet medverka till att revisorn från det andra landet erhåller den information och dokumentation som han/hon behöver för sin utredning. Den utländske revisorn är bara närvarande vid utredningen, och får inte aktivt delta i granskningen. Det är den svenska revisorn som leder utredningen och han måste också bilda sig en självständig uppfattning om de frågor som omfattas av det andra landets utredning och de skattemässiga konsekvenserna av densamma. Det har dock förekommit en del oklarheter och trassel kring rollfördelningen mellan handläggarna från olika länder.

7.6.2 Informationsutbytets omfattning

Närvaro vid skatteutredning är en samarbetsform som än så länge har utnyttjats i begränsad omfattning. På inkomstskattesidan närvarar svenska handläggare vid skatteutredningar i utlandet ungefär

fem gånger per år. Det avser i princip alltid något nordiskt land eller något östland. Närvaro av utländsk tjänsteman i Sverige har bara skett avseende de nordiska länderna och Lettland.

Vid momsutredningar inom EU förekommer det att Svenska tjänstemän närvarar i utlandet ungefär 3-5 gånger per år. Ungefär lika ofta närvarar utländska tjänstemän vid kontroller i Sverige. Här har dock utbytet inte bara begränsats till de nordiska länderna, utan svenska tjänstemän har även närvarat vid kontroll i exempelvis Grekland, Italien och Storbritannien.

Utifrån den europeiska studie som RRV deltog i under 1996¹⁸ kan man få vissa uppgifter om omfattningen av närvaro vid skatteutredning beträffande direkt skatt bland EU:s medlemsländer. Representanter från tre av de tolv deltagande länderna i studien hade besökt andra av länderna för att närvara vid skatteutredning under perioden 1992–1995.

7.6.3 Begränsningar i möjligheten till närvaro vid skatteutredning till vissa länder

Närvaro vid skatteutredning anses av många länder vara den mest långtgående åtgärden för att utbyta information med utlandet, till och med mer långtgående än bi- och multilaterala utredningar. Vid bi- och multilaterala utredningar genomför varje land sin egen skatteutredning och träffas endast ett par gånger för att utbyta information kring dessa. Vid närvaro vid skatteutredning är istället en handläggare från ett annat land fysiskt närvarande vid hela utredningen och får total insyn i det granskade företaget.

Det nordiska handräckningsavtalet är det enda multilaterala avtal som generellt innefattar närvaro vid skatteutredning. Denna form av informationsutbyte ingår i och för sig i Europaråds- och OECD-konventionen, men på frivillig basis i det avseende att en stat i förhand kan vägra tillmötesgå begäran om närvaro vid skatteutredning. I EG-direktivet har möjligheten att närvara vid skatteutredning tagits med, men bygger på att länderna särskilt avtalat om detta. För att närvara vid skatteutredningar i utomnordiska länder krävs det därför bilaterala avtal eller överenskommelser om det. Sådana avtal saknas med de flesta av EU:s medlemsstater. I en del

¹⁸ Riksrevisionsverket: *Informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna inom EU. En samordnad granskning genomförd av de nationella revisionsorganen i tolv EU-länder*. RRV 1997:51

länder kan dock närvaro vid skatteutredning ändå tillåtas, beroende på utformningen av de nationella sekretessbestämmelserna. I ett fåtal av EU:s medlemsländer är närvaro inte alls möjligt. I de flesta länderna är det dock i teorin möjligt, men kräver den skattskyldiges medgivande. Sådant medgivande är osannolikt att få i de fall då syftet med kontrollen till exempel är att fastslå att bedrägerier förekommer. Om länderna har ett bilateralt avtal som tillåter varandras tjänstemän att närvara vid skatteutredningar så krävs där-
emot inget medgivande från den skattskyldige. Sverige har idag särskilda överenskommelser (utöver det nordiska handräckningsavtalet samt Europaråds- och OECD-konventionen) endast med Estland, Lettland, Litauen, Ryssland och Spanien.

I kommissionens förslag till ny förordning för administrativt samarbete kring mervärdesskatten ingår en bestämmelse om att tjänstemän från en medlemsstats skatteförvaltning får uppehålla sig på en annan medlemsstats territorium om båda staterna så önskar. Om förslaget genomförs innebär det alltså att man skapar en rättslig grund som gör att man inte längre kommer att vara beroende av den skattskyldiges medgivande.

7.6.4 Är närvaro vid skatteutredning en lämplig kontrollform?

Som vi sett ovan om omfattningen av informationsutbyte genom närvaro vid skatteutredning, så är det en kontrollform som är väldigt sällan förekommande. Det är bara ett fåtal länder som över huvud taget tillåter handläggare från utlandet att närvara vid skatteutredningen. Även bland de länder som tillåter den här kontrollformen används den väldigt sporadiskt.

Närvaro vid skatteutredning i utlandet används huvudsakligen som alternativ till att skicka begäran om information. Avser utredningen en klar och tydlig fråga, så är det lämpligt att skicka en förfrågan till utlandet. Erfarenheten visar dock att väldigt komplexa förfrågningar är svårare att få besvarade. Ofta drar svaret ut långt i tiden. När man till slut får ett svar krävs det ofta följdfrågor eller förtydliganden, för att svaret ska bli användbart i den svenska utredningen. Det finns ett flertal diarieförda förfrågningar där man korresponderat fram och tillbaka ett tiotal gånger, eller ibland ännu mer, innan ärendet kan avslutas. Vid förfrågningar av det här komplexa slaget är det oftast mycket smidigare att begära att få närvara vid skatteutredningen i det andra landet. Då har man möjlighet att

direkt värdera den information som framkommer och ställa följdfrågor till den utländske revisorn och be denne ta fram kompletterande information av något slag.

Närvaro vid skatteutredning kan också användas för att skapa kunskap om skattekontrollen i ett annat land. Inom moms-kontrollen har man haft behov av att skicka förfrågningar till den tyska skatteförvaltningen angående ett stort antal försäljningar av begagnade bilar. Genom att låta tjänstemän från den tyska förvaltningen närvara vid kontrollen i Sverige har de fått inblick i hur den svenska kontrollen av dessa försäljningar går till och vilken roll uppgifterna från Tyskland spelar. Trots den relativt stora arbetsinsats som våra förfrågningar kräver av den tyska förvaltningen går de därför med på att besvara dem.

Inom den direkta beskattningen är det i praktiken sällan som någon handläggare inkommer till RSV med en skriftlig begäran om närvaro vid skatteutredning i utlandet. Det är mer vanligt att skattemyndigheten kommer in med en väldigt komplex begäran om information. På rekommendation av RSV kan man då närvara vid utredningen i utlandet istället. Att man inte själva tar detta initiativ ute på myndigheterna beror troligen på att man är omedveten om möjligheten. Även om man har hört talas om att det är möjligt att närvara vid en skatteutredning i utlandet, så har man inte den erfarenhet som krävs för att bedöma i vilka situationer detta är lämpligt. Inom momsens verkar medvetenheten om möjligheten till närvaro i utlandet vara större. Där tas initiativen till närvaro oftast från skattemyndigheten. De som har erfarenhet från området, oavsett skatteslag, anser dock att det är en smidig, enkel och snabb utredningsform som borde användas oftare.

7.7 Behörig myndighet kontra direktkontakt

Eftersom ett utbyte av information mellan skattemyndigheter oftast innebär utbyte av sekretessbelagd information anger de internationella avtalen och överenskommelserna villkoren för utbytet. I respektive stat ska en behörig myndighet utses med uppgift att ta emot och lämna information. Med behörig myndighet avses i skatte- och handräkningsavtalen finansministern eller den myndighet till vilken uppgiften har delegerats.

I de flesta länder är behörig myndighetsfunktion placerad på departementsnivå. Det förekommer att ansvaret är delat bl.a. bero-

ende på vilken typ av informationsutbyte det rör sig om. I bland annat de nordiska länderna, Estland, Lettland och Tyskland har dock denna funktion delegerats till en centralmyndighet motsvarande RSV.

Genom lagen om ömsesidig handräckning (LÖHS) har funktionen att vara behörig myndighet i Sverige delegerats till RSV. Detta innebär att RSV normalt fattar beslut i ärenden som rör tillämpningen av bestämmelserna om handräckning. Ärenden som är av principiell betydelse och där tillämpningen av avtalen kan ifrågasättas ska överlämnas till Finansdepartementet för avgörande.

Det blir av nödvändighet många inblandade parter i ett handräkningsärende, när det ska gå via behörig myndighet i båda avtalsländerna. Ärendet ska alltså skickas via en kedja av olika personer; från en handläggare i det avsändande landet, via det landets behöriga myndighet, till mottagarlandets behöriga myndighet och vidare ut till den handläggare som ska besvara förfrågan. Beroende på den regionala och lokala organisationen kan det tillkomma något extra steg mellan handläggarnivå och behörig myndighet i ett land. När ärendet har besvarats ska det gå samma väg tillbaka. Varje ärende kommer alltså att passera behörig myndighet i respektive land två gånger.

Det har framkommit synpunkter om att den långa kedjan av berörda parter skulle skapa onödiga fördröjningar i informationsutbytet och att en möjlighet till direktkontakt mellan handläggare skulle kunna effektivisera samarbetet genom att personliga kontakter då kan nyttjas bättre.

Hur lång tid tar det att gå via behörig myndighet?

För att vi ska kunna uttala oss om hur lång tidsförskjutningen blir av att skicka ärendena via ländernas behöriga myndigheter har vi sammanställt information om hur lång tid det tar från det att ett ärende kommer in till RSV (behörig myndighet i Sverige) till det vidarebefordras till den berörda skattemyndigheten eller till utlandet. I sammanställningen har vi bara tagit med sådana handräkningsärenden där, vid utgående ärenden, en förfrågan inkommer från en skattemyndighet till RSV, skickas vidare till det andra landet, varefter svar från utlandet inkommer till RSV och skickas vidare till skattemyndigheten. Ärenden där det sker en upprepande skriftväxling mellan de två länderna, ärenden som inte besvaras och

liknande situationer där hanteringen avviker från standardsituationen har ej tagits med. Motsvarande gäller för inkommande ärenden från utlandet. Där annat inte anges avser alltså tiden som ärendet ligger hos RSV summan av tiden vid ärendets initiering och vid ärendets avslut.

Det är stor spännvidd på RSV:s handläggningstid för handräckningsärenden. Det förekommer också vissa skillnader mellan de olika skatteslagen. För ungefär en fjärdedel av ärendena inom direkt skatt är RSV:s handläggningstid noll dagar. Det innebär att de skickas vidare samma dag som de inkommer, både vid initieringen av ärendet och vid dess avslut. Oftast tar det dock några dagar innan ärendet vidareändas från RSV. Det medför att för nästan hälften av ärendena om direkt skatt har RSV en total handläggningstid på 1-10 dagar. För ungefär en femtedel av ärendena är dock RSV:s handläggningstid mellan 11 och 30 dagar. Det förekommer dock en hel del ärenden som tar ännu längre tid. 10 % av ärendena handläggs i 1-3 månader hos RSV, och ett fåtal ärenden ännu längre. Under 1999 var det ett ärende som blev liggande nästan ett halvår hos RSV. Hela tidsfördröjningen uppstod vid utskicket av förfrågan.

För momsärenden är inte spännvidden lika stor som för direkt skatt. Huvuddelen av ärendena, 56 % för utgående ärenden och 77 % för inkommande handläggs totalt 1-10 dagar av RSV. 29 % respektive 12 % av ärendena handläggs mellan 11 och 30 dagar av RSV. Även på mervärdesskatteområdet förekommer det dock att ärenden får längre handläggningstid, men inte i samma utsträckning som för direkta skatter. Endast ett mindre antal ärenden har totalt handlagts mer än en månad hos RSV. I samtliga fall har tidsfördröjningen då uppkommit vid utsändningen av utgående ärenden.

För punktskatteärenden finns det i diariet bara uppgifter för att fastställa hur lång tid svaret på en förfrågan handläggs hos RSV. Eftersom en stor del av den totala handläggningstiden torde uppkomma i samband med att förfrågan ska skickas ut, så går det inte att uttala sig om den.

Tabell 28: RSV:s handläggningstid för handräckningsbegäran under 1999.

	Direkt skatt		Mervärdesskatt	
	Utgående	Inkommande	Utgående	Inkommande
0 dagar	21,1%	25,8 %	10,7 %	10,0 %
1-10 dagar	43,6%	48,4 %	55,9 %	77,5 %
11-30 dagar	24,1%	16,1 %	28,6 %	12,5 %
31-90 dagar	9,8%	9,7 %	4,8 %	0,0 %
> 90 dagar	1,5%	0,0 %	0,0 %	0,0 %

Källa: Sammanställt utifrån uppgifter i diariet för ärenden som registrerats under 1999. Uppgifterna om mervärdesskatt baserar sig endast på ärenden som registrerats under nov-dec 1999, totalt 36 utgående ärenden och 16 inkommande.

Generellt för alla skatteslag kan man konstatera att det tar längre tid för utgående ärenden att passera RSV än för inkommande. Det kan förklaras av att det ofta krävs mer omfattande beredning av de utgående ärendena, framför allt vid ärendets öppnande. Våra utgående förfrågningar om direkt skatt har i genomsnitt en handläggningstid på åtta dagar hos RSV innan de skickas vidare till utlandet, och svaret vidarebefordras i genomsnitt till skattemyndigheten fem dagar efter att det inkommit till RSV. Den totala genomsnittliga handläggningstiden hos RSV uppgår då till 13 dagar, vilket utgör 9,4 % av den totala svarstiden för ett utgående handräckningsärende. Utgående momsfrågningar handläggs i genomsnitt totalt 10 dagar hos RSV, vilket motsvarar 6,5 % av den totala svarstiden. För dessa ärenden uppkommer dock huvuddelen av tiden vid utskicket av förfrågan. En utgående förfrågan skickas vidare till utlandet efter i genomsnitt 8 dagar, medan svaren vidarebefordras till skattemyndigheten redan efter 2 dagar. För punktskatteförfrågningar finns bara uppgifter om svarstiden i samband med att svaret handläggs och vidarebefordras. Det tar i genomsnitt fem* dagar vid utgående ärenden och nio dagar vid inkommande.

Tabell 29: RSV:s genomsnittliga handläggningstid för handräckningsbegäran vid ärendets öppnande, avslut samt den totala handläggningstiden hos RSV.

	Direkt skatt		Mervärdesskatt		Punktskatt	
	Ut-gående	In-kommande	Ut-gående	In-kommande	Ut-gående	In-kommande
Hos RSV vid öppn.	8 dagar	6 dagar	8 dagar	4 dagar	?	?
Hos RSV vid avslut	5 dagar	4 dagar	2 dagar	2 dagar	5 dagar*	9 dagar
Totalt tid hos RSV	13 dagar	10 dagar	10 dagar	5 dagar	?	?

Källa: Sammanställt utifrån uppgifter i diariet för ärenden som registrerats under 1999.

* Uppgiften om handläggningstid vid handläggning av svaret på utgående punktskatteförfrågningar grundar sig endast på sex ärenden under 1999. För övriga ärenden saknas uppgifter i diariet för att fastställa handläggningstiden.

För momsförfrågningar utgörs huvuddelen av RSV:s handläggningstid av den tid det tar att bereda ett utgående ärende innan det vidarebefordras till en utländsk skatteförvaltning, i genomsnitt 8 dagar. Denna handläggningstid förklaras huvudsakligen av bristande kvalitet i de förfrågningar som inkommer från skattemyndigheterna. Ofta måste förfrågan omformuleras eller kompletteras med olika uppgifter. I vissa fall kan detta göras direkt av CLO på RSV, men andra gånger måste förfrågan återsändas till skattemyndigheten för komplettering. Det kan då ta någon eller några veckor innan förfrågan återkommer till RSV. När förfrågningar inkommer från utlandet går i regel RSV:s handläggning snabbare. Ofta räcker det att kontrollera vilken skattskyldig ärendet avser och sedan vidarebefordra förfrågan till rätt skattemyndighet. Förfrågningar som inkommer skrivna på tyska har dock översatts till svenska innan förfrågan skickas till skattemyndigheten. Sådana ärenden kan bli liggande några dagar innan man har tid att översätta dem. CLO:s ambition är dock att påbörja handläggningen av alla förfrågningar – både inkommande och utgående – direkt och handlägga dem skyndsamt. Oftast har man också lyckats med detta, men under vissa perioder med hög arbetsbelastning har ärenden kunnat bli liggande.

Bland de personer som hanterar förfrågningar inom direkt beskattning upplevs resursbristen som ett större problem. Framför allt efter RSV:s omorganisation i oktober 2000 har resurserna för funktionen minskat drastiskt. Alla handräckningsärenden till och från utomnordiska länder har under ett års tid handlagts av en enda handläggare, som dessutom har andra arbetsuppgifter med koppling till det internationella området. Är han frånvarande har ingen back-up funnits, utan då har ärendena blivit liggande tills han återkommit. Under 2001 har ärendebalansen därför ökat märkbart, vilket sannolikt också resulterat i ökade handläggningstider. Begäran om information har då prioriterats före spontana kontrolluppgifter, vilket resulterat i att de senare lagts åt sidan i väntan på resursförstärkning. Även förfrågningar har kunnat bli liggande några dagar eller någon vecka, innan handläggningen kan påbörjas. En utgående förfrågan blev av misstag liggande över sex månader, eftersom den felaktigt rubricerats som spontan kontrollinformation. För att lösa situationen har man nu anställt ytterligare en handläggare till funktionen.

Behovet av direktkontakt mellan handläggare

Den långa svarstiden vid utgående handräckningsärenden är en viktig orsak till att handräckningsförfarandet inte används oftare. Det är därför viktigt att göra vad som går för att minska svarstiderna. Man kan dock fråga sig om orsaken till problemet verkligen är handräckningsärendets handläggningstid hos RSV. I genomsnitt motsvarar det mindre än 10 % av ärendets totala svarstid. Den tidsfördröjningen torde i praktiken inte ha så stor betydelse. Det finns dock ärenden som blivit liggande oacceptabelt länge hos RSV, och det är ett problem som skyndsamt måste åtgärdas. Det finns dock viktigare aspekter på frågan om behörig myndighet respektive direktkontakt än den tid ett ärende ligger hos RSV för beredning och vidarebefordran.

Samarbetet med skattemyndigheter i utlandet bygger i stor utsträckning på personliga kontakter. Genom att delta i handräckningsarbetet och i olika internationella arbetsgrupper har många av de personer som fungerar som behörig myndighet på RSV byggt upp ett viktigt kontaktnät med behöriga myndigheter i andra länder. Det finns dock även enskilda handläggare på lokal och regional nivå, som genom Fiscalis-utbytet, granskningsprojekt med

utlandet och liknande byggt upp personliga kontakter med handläggare i vissa, framför allt närliggande, länder.

Vid förfrågningar till länder eller områden som en svensk skattemyndighet, genom ett nära och frekvent samarbete, har hunnit uppbygga personliga kontakter med, kan svarstiden för ett handräkningsärende beroende på om man går via RSV eller om man skickar förfrågan direkt bli större än RSV:s handläggningstid. Skickar skattemyndigheten ett ärende direkt till en personlig kontakt i ett annat land, så är det större chans att ärendet prioriteras i det andra landet. Eftersom man har ett frekvent samarbete så är båda parter intresserade av att besvara förfrågningar skyndsamt. Det är då också lättare att i ett specifikt ärende komma med påtryckningar för att få snabbare svar.

När ett ärende väl har initierats med utlandet kan det ibland finnas behov för handläggarna att ha direktkontakt för att löpande skicka handlingar fram och tillbaka, lämna förtydliganden och begära kompletteringar. Detta behov kan finnas oavsett vilket land man begärt upplysningar från, och behöver alltså inte bygga på redan etablerade kontakter. I vissa mer komplicerade ärenden är det en stor fördel om man redan innan ett formellt handräkningsärende har initierats kan sätta sig ned med representanter från det andra landet och diskutera sig fram till en lösning om hur en kontroll ska ske. Då måste man även ha befogenheter att besluta om en åtgärd, t.ex. närvaro vid skatteutredning eller simultan revision. Det här behovet torde huvudsakligen finnas med länder som man sedan tidigare har byggt upp ett nära samarbete med.

Möjligheter till direktkontakt idag

Utbytet av uppgifter mellan skatteförvaltningar i olika länder avser huvudsakligen sekretessbelagd information. Enligt huvudregeln får sådan information inte lämnas ut, varken till någon annan myndighet i det egna landet eller till en utländsk skattemyndighet. Genom skatteavtalen och andra internationella överenskommelser stadgas dock att information trots skattesekretessen får utbytas mellan länderna på det sätt som man avtalat om. I avtalen står det att informationen ska utbytas mellan de behöriga myndigheterna i respektive land. Utbyts uppgifter på annat sätt bryter man alltså mot rådande sekretessregler. När man diskuterar frågan om direktkontakt mellan handläggare i olika länder kan man alltså inte bara

eftersträva att effektivisera skattekontrollen, utan man måste även beakta rättssäkerhetsaspekter och skyddet för enskilda individer.

När ärendet väl har initierats den formella vägen kan man tänka sig att handläggarna i de båda länderna kan få ha direktkontakt, t.ex. per telefonen, för att förtydliga någonting eller ställa följdfrågor. Man kan också tänka sig att handläggarna skickar handlingar direkt mellan varandra, för att snabbt kunna komma vidare med en utredning, men samma handlingar även skickas den formella vägen, dvs. via de båda ländernas behöriga myndigheter. Enligt de flesta ländernas regler är den här formen av direktkontakt mellan skatteförvaltningar i olika länder tillåten. Det finns dock länder där detta inte är tillåtet på grund av striktare sekretessregler, t.ex. i Storbritannien. Rättsläget i Sverige har ej prövats av domstol, och huruvida förfarandet strider mot sekretessreglerna eller inte är ej helt klart.

Allt utbyte av information mellan två länder ska idag alltså i princip ske mellan de behöriga myndigheterna. Information som erhållits genom andra kanaler kan inte godtas som bevis mot en skattskyldig. Direkt informationsutbyte mellan andra enheter eller mellan tjänstemän är dock enligt EG:s regler möjligt om det finns ett avtal om detta mellan de två behöriga myndigheterna eller om en medlemsstat har bemyndigat kontrollanter att utbyta information direkt. I det sistnämnda fallet gäller den allmänna principen att en behörig myndighet (ensidigt) delegerar sina befogenheter till enskilda tjänstemän. På grund av nationell lagstiftning är dock denna typ av delegerad rätt att utbyta information inte möjlig i alla länder, däribland Sverige.

Vid en simultan revision är det viktigt att man på ett effektivt sätt kan utbyta information mellan revisorerna i de olika länderna. Oftast löser man detta genom att låta representanter från ländernas behöriga myndigheter delta i mötena. I en del länder bemyndigas revisorerna istället av sin behöriga myndighet att utbyta information direkt.

Då en svensk skattehandläggare närvarar vid en skatteutredning i utlandet finns inte alltid någon representant från behörig myndighet närvarande. De handlingar som man kopierar vid skatteutredningen måste då skickas den formella vägen, via båda ländernas behöriga myndigheter, för att få användas i den svenska skatteutredningen.

EU-kommissionen har i samband med sin granskning av moms-kontrollen och det administrativa samarbetet mellan EU:s

medlemsländer¹⁹ framfört vissa synpunkter på värdet av direkt kontakt mellan handläggare i olika länder. Framför allt i samband med bedrägeriutredningar anser kommissionen att det finns fördelar med direkt kommunikation mellan kontrollansvariga. Bland fördelarna nämns ett snabbare informationsutbyte, ökad ömsesidig förståelse för en begäran om information, större motivering bland kontrollansvariga och högre prioritering av den åtgärd som begärs, inget slöseri med begränsade resurser till följd av meningslösa förfrågningar etc.

Kommissionen påpekar dock att allt informationsutbyte i princip bör ske via den behöriga myndigheten, för att kunna användas mot en skattebedragare. Både EG-direktivet och Rådsförordningen ger dock möjlighet för behöriga myndigheter i medlemsstaterna att genom avtal tillåta att myndigheter som de har utsett står i direkt kontakt med varandra i särskilda fall eller särskilda typer av fall. Vissa av EU:s medlemsstater har redan med stöd av den rättsliga ramen upprättat vissa direktkontakter. Dessa initiativ sammanfattas i kommissionens rapport på följande sätt:

- Vissa medlemsstater har gjort sin bedrägeribekämpningsenhet till en behörig myndighet. Andra har placerat sin bedrägeribekämpningsenhet inom sin interna organisation i direkt anslutning till det centrala kontaktkontoret.
- Vissa medlemsstater har skatteattachéer på sina ambassader i andra medlemsstater som också utgör en behörig myndighet. Skatteattachén agerar som en lokal kontaktperson i den begärande medlemsstaten.
- För multilaterala kontroller har vissa medlemsstater utsett kontrollansvariga som ska utbyta information direkt på grundval av den allmänna principen om delegering av befogenheter av den behöriga myndigheten till enskilda tjänstemän.
- De flesta medlemsstater har genom avtal tillåtit myndigheter utsedda av dem att stå i direkt kontakt med varandra. Flera av dessa överenskommelser är emellertid av informell karaktär. Bara ett fåtal medlemsstater har formella överenskommelser med tydliga förfaranden som ska följas i samband med ett direkt utbyte av information.

¹⁹ EU-kommissionen: *Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet...* Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig

I Sverige har vi inte infört några särskilda befogenheter eller organisatoriska tillhörigheter för bedrägeriutredande enheter. Det har dock framkommit önskemål från några skatteregioner att regionens utlandsansvarige ska få befogenhet att agera som behörig myndighet. Ett sådant initiativ har bland annat tagits av skattemyndigheten i Malmö, där en person nu utgör en del av den behöriga myndigheten. För att möjliggöra detta har personen i fråga blivit anställd på 10 % av RSV.

Kommissionens förslag till ny förordning om administrativt momssamarbete kommer, om den antas i den föreslagna formen, att innebära att det skapas en tydlig rättslig ram för ett decentraliserat samarbete. Enligt förslaget ska den behöriga myndigheten i respektive medlemsland även fortsättningsvis ha ett centralt kontaktkontor (CLO), som har det övergripande ansvaret för samarbetet. Utöver denna centrala nivå ska dock informationsutbyte även kunna ske från en regional och en lokal nivå. Den behöriga myndigheten ska utse tjänstemän på regional nivå, som är behöriga att utbyta information. I förslaget anges att minst en tjänsteman per territoriellt organ ska utses. Begreppet "territoriellt organ" måste givetvis tillämpas olika i olika medlemsländer beroende på landets storlek och förvaltningens organisatoriska lösning. I förslaget föreskrivs slutligen att direkta kontakter mellan andra tjänstemän får äga rum, under förutsättning att informationen också går via de behöriga myndigheterna eller genom att behöriga tjänstemän bemyndigar kontakten.

Fördelarna med en central länk mellan länderna

Systemet med behörig myndighet i informationsutbytet har, trots den kritik som framförts ovan, även många fördelar. Informationsutbytet med andra länder är omgärdat av formella krav och regler som måste följas för att uppgifterna ska få användas för ett beskattningsbeslut. Det är också viktigt att man följer de sekretessbestämmelser som finns, så att skyddet för de enskilda individerna bibehålls. Informationsutbytet är fortfarande av så begränsad omfattning att det kan vara svårt för enskilda handläggare att säkerställa att de formella kraven verkligen följs. För ett stort antal skattekontor kan det dröja flera månader, eller till och med år, mellan kontorets handräkningsärenden. Det blir då svårt att upparbeta den kompetens som krävs för dessa frågor.

Av rent praktiska skäl måste man också ha en gemensam ingång, åtminstone för handräckningsärenden som inkommer från utlandet. Vi kan inte kräva att skatteförvaltningarna i andra länder ska kunna hålla reda på vår interna organisation och själva bedöma vem som ska besvara en förfrågan, utan det krävs att utlandet kan skicka alla sina handräckningsärenden till en och samma adress i Sverige (åtminstone inom ett skatteslag). Det har redan idag hänt att förfrågningar som skickats av Malmös representant för den behöriga myndigheten besvaras till RSV. På motsvarande sätt har RSV vid ett fåtal tillfällen fått förfrågningar från andra personer utanför den behöriga myndigheten i Storbritannien och Frankrike. Svaret på sådana förfrågningar skickas alltid till den adress landets behöriga myndighet har. Problemet kan också gå åt det omvända hållet. I och med att en ny kanal mellan länderna skapas kan den komma att användas även i situationer som inte varit avsedda och som formellt inte ingår i delegeringen.

Centraliseringen av handräckningsärenden skapar ökad samordning av ärendena inom landet. Det har många fördelar. Dels får man en överblick över mängden ärenden och deras karaktär. Man kan därigenom bättre säkerställa en hög kvalitet på utgående handräckningsärenden. Det händer ganska ofta att RSV måste justera eller förtydliga en förfrågan till utlandet, eftersom den varit för otydligt formulerad. Det kommer också allt för omfattande förfrågningar från skattemyndigheterna, som antingen borde begränsas till ett mindre antal frågor eller utredas i form av närvaro vid skatteutredning eller samordnad revision. Genom att man på ett och samma ställe byggt upp stor erfarenhet och kompetens på området kan man bättre bistå med råd och stöd till skattemyndigheterna. Överblicken över antalet handräckningsärenden som skickas till de olika länderna gör det också möjligt att begränsa antalet ärenden, om de antar proportioner som riskerar att bli betungande för något land. Med den omfattning som informationsutbytet haft hittills har detta dock inte varit nödvändigt så ofta, men det har förekommit. Ett exempel är på mervärdesskatteområdet där några skattemyndigheter i samband med särskilda granskningsprojekt skickat väldigt många förfrågningar till Tyskland avseende försäljning av bilar till Sverige. För att inte överutnyttja samarbetet med Tyskland var man där tvungen att koncentrera sig till de viktigaste ärendena. Vid alla förfrågningar till utlandet måste det finnas en rimlig relation mellan det svenska skatteintresset och de kostnader för utredningen som det andra landet kan förväntas få.

På samma sätt som de personliga kontakterna kan vara en anledning att decentralisera rätten att agera som behörig myndighet, kan det vara en anledning att behålla en central länk mellan länderna. Många länder har vi ett ganska litet informationsutbyte med. Genom att låta en person ansvara för allt utbyte med ett sådant land bygger man lättare upp personliga kontakter. Det kan vara av värde både för att få snabbare hjälp av det andra landet och för att bättre förstå vilka behov och befogenheter man har i det andra landet.

Bör rätten att agera behörig myndighet delegeras?

Vid utbyte av information med utlandet måste man av sekretesskäl följa de formella regler som anger ramen för utbytet. Det innebär bland annat att allt informationsutbyte måste ske via den behöriga myndigheten, som i dagsläget för Sveriges del utgörs av RSV och där representeras av vissa utvalda personer. Rätten att agera som behörig myndighet styr organisationen av utlandskontrollen i det avseende att de flesta utlandsärenden idag måste kanaliseras via RSV. Det finns fördelar med att på det här sättet centralisera informationsutbytet. Bland fördelarna kan nämnas att man får en överblick över ärendena, man bygger upp kompetens i utlandsfrågor och man bygger upp kontaktnät även med de länder som vi inte har så frekvent utbyte med. I många fall uppstår dock ett behov av att kunna ta direktkontakt mellan handläggare i olika länder för att tillsammans kunna diskutera sig fram till en lämplig kontrollmetod eller för att kunna utnyttja de personliga kontakter som byggts upp inom ett kontrollprojekt eller med utländska handläggare i ett angränsande område.

Behovet av direktkontakt mellan handläggare i olika länder kan också förväntas variera mellan skatteslagen. Inom den indirekta beskattningen är kravet på skyndsamhet i regel större än inom den direkta beskattningen, vilket innebär ett större behov av flexibla kontaktformer. Nyttan av att tillämpa formella kontaktvägar torde också variera beroende på vilken slags information man behöver. I de fall man har behov av mycket enkel och okvalificerad information (t.ex. uppgifter om en adress) ger ofta de formella handräckningsvägarna upphov till onödig tidsutdräkt.

För att hitta en optimal lösning måste man avväga nyttan av att samla alla handräckningsärenden på ett ställe och nyttan av att

kunna utnyttja personliga kontakter och ha direktkontakt med utländska myndigheter på handläggarnivå.

Informationsutbytet med omvärlden måste även fortsättningsvis, åtminstone avseende kvalificerad information, ske under ordnade former. De bi- och multilaterala avtalen med omvärlden ställer krav på att allt utbyte av information ska ske via behörig myndighet. Ett system där i princip vilken handläggare som helst får kontakta skattemyndigheter utomlands är inte heller att eftersträva. Då skulle det bli svårt att överblicka området och upprätthålla kvaliteten på utbytet. Det skulle inte heller accepteras av många av våra avtalsländer. Det är inte heller nödvändigt att helt delegera rätten att agera som behörig myndighet till någon på varje skattemyndighet eller skattekontor. Det är t.ex. troligen ingen skattemyndighet i Sverige som skulle vinna på att kunna ta direkt kontakt med en skattemyndighet i Österrike, Irland eller något annat land som vi har ganska begränsat samarbete med. Det spelar i regel ingen roll om ett sådant handräckningsärende tar några dagar längre eller kortare tid beroende på om det går direkt från skattemyndigheten eller via RSV. Skillnaden i svarstid torde inte bli större än den tid det tar för RSV att titta igenom och sända ärendet vidare. Det kan också upplevas som förvirrande för det landet att ibland få förfrågningar från RSV och ibland från någon skattemyndighet.

Däremot kan vinsterna för en skattemyndighet av att ha direktkontakt med en utländsk myndighet bli betydligt större om man har ett väl utbyggt samarbete med den myndigheten. Ett sådant exempel är skattemyndigheten i Malmö, som har ett nära samarbete med delar av den danska skatteförvaltningen. Då kan tidsvinsterna av att skicka en förfrågan direkt till utlandet, jämfört med att skicka den via RSV bli betydligt större än den tid det tar för ärendet att gå via RSV. Genom att båda parter är mer direkt berörda av samarbetet och har något att vinna på det, ges ärendena högre prioritet. Man bygger också successivt upp en ökad förståelse för behoven och befogenheterna hos den andra myndigheten, vilket ökar kvaliteten på samarbetet. Det är då också lättare att tillsammans planera vilka kontrollåtgärder som bör vidtas.

Man skulle alltså kunna tänka sig ett system där delegeringen av rätten att utgöra behörig myndighet begränsades till vissa länder eller till och med vissa geografiska områden i vissa länder. Man skulle även kunna begränsa rätten till att avse vissa ärendetyper eller något visst kontrollprojekt. Grunden till delegeringen av behörigheten bör vara att en skattemyndighet har upparbetat

kontakter med en utländsk myndighet och att man därför får ett behov av att kunna använda dessa kontakter till att effektivisera informationsutbytet.

Rätten att agera som behörig myndighet bör dock, åtminstone i ett inledningsskede, bara delegeras till ett begränsat antal personer. Det gör att man ändå kan upprätthålla en tillräcklig samordning och bibehålla kraven på kompetens, kvalitet etc. Även om dessa personer är placerade på en skattemyndighet kan de genom sina frekventa kontakter med vissa länder upparbeta en god kompetens om kraven och befogenheterna vid handräckningar. De får också stor erfarenhet och kännedom om de specifika förhållanden som gäller i just dessa länder och vilka behov man har i de aktuella ärendena. Sådan lokalt förankrad kompetens och erfarenhet är det omöjligt för RSV att upparbeta på samma sätt.

Man kan tänka sig att behoven av att få rätt att agera som behörig myndighet varierar mellan olika skattemyndigheter och skattekontor. Det torde framför allt vara de myndigheter eller kontor som finns vid gränsen till något annat land, eller som ändå har ett stort antal skattskyldiga med anknytning till ett visst land, som har detta behov. Även om funktionen som behörig myndighet spreds ut på fler personer, tillhörande olika skattemyndigheter, så borde man kunna upprätthålla tillräcklig samordning. Behoven hos skattemyndigheterna borde inte heller vara så utbredda att det blir förvirrande för ett enskilt land att ha flera olika kontakter i Sverige. Troligtvis är det bara ett fåtal skattemyndigheter eller skattekontor som har behov av att ha kontakt med ett specifikt land eller en del av ett land.

Man kan även tänka sig andra konstruktioner för att lösa de mest akuta behov som ett fåtal skattemyndigheter i gränsområden har av att utan att gå via RSV kunna utbyta information med utlandet, t.ex. att låta någon enskild skattemyndighet ta över hela funktionen som behörig myndighet med ett visst land. Det skulle innebära att även andra skattemyndigheters handräckningsärenden till det landet skulle kanaliseras genom den skattemyndigheten, istället för att gå via RSV. Fördelen med ett sådant system är att man bara får en kanal till varje land. Då får man dock inte samma flexibilitet som med ett system där flera myndigheter, kontor eller personer kan agera som behörig myndighet. Det fyller till exempel inte behovet att kunna utbyta information direkt med ett annat land under ett avgränsat kontroll- eller samarbetsprojekt.

Ovanstående möjligheter finns i princip redan idag, men kräver då att den person som ska representera den behöriga myndigheten åtminstone till viss del anställs av RSV. Det är dock bättre att anpassa lagarna till de behov som finns och den verklighet lagen ska tillämpas på, än att genom ändrade anställningsförhållanden kringgå befintliga lagar för att tillgodose behoven. I och för sig kan den juridiska frågan lösas automatiskt, om skatteförvaltningen genomför en enmyndighetslösning. Man måste dock ändå ta principiell ställning i frågan. Även inom en rikstäckande myndighet krävs det en organisatorisk uppdelning, vare sig den sker utifrån geografiska utgångspunkter eller annan grund.

För att nyttan av att delegera rätten att agera som behörig myndighet ska optimeras krävs att båda de inblandade länderna inför samma möjlighet. Först då kan de personliga kontakterna mellan två myndigheter i de båda länderna utnyttjas till fullo. Då undkommer man också problemet att vissa ärenden ska skickas en annan väg mellan länderna, eftersom dessa ärenden då inte alls kanaliseras via det andra landets behöriga myndighet. Varje land måste dock själv ansvara för att behovet av flexibilitet inom det egna landets handräckningssystem uppfylls. Det är därför naturligt att man kan välja olika lösningar i olika länder. Även om Sverige ensidigt skulle införa en delegeringsmöjlighet i vissa särskilda situationer, så skulle vissa vinster kunna göras i form av ökad flexibilitet, trots att nyttan av detta säkerligen skulle variera beroende på hur det andra landet utformat sin lösning.

Om samarbetet med utlandet ska decentraliseras bör EU-kommissionens förslag på momsområdet beaktas. Förslaget innebär bland annat att det ska utses tjänstemän på regional nivå som ska vara behöriga att utbyta information med förvaltningar i utlandet. Enligt förslaget ska inte denna rätt begränsas till att avse utbyte med något visst land eller vissa slags frågor, utan regionens alla handräckningsärenden ska kunna kanaliseras den vägen. Om detta genomförs bör möjligheten till en likartad organisation för övriga skatteslag övervägas. De olika behoven av direktkontakt inom olika skatteslag kan dock motivera olika organisation inom indirekt och direkt beskattning.

8 Slutsatser och förslag till strategier

Det finns idag inga uttalade mål för hur effektiv utlandskontrollen ska vara. Om man tänker sig att den eftersträvas vara lika heltäckande som den nationella kontrollen, så kan utredningen konstatera att vi har väldigt långt kvar innan målet uppnås. Om målet är att det inte ska finnas uppenbara hål i utlandskontrollen så har vi också en bit kvar.

Risken för upptäckt är alltså betydligt mindre om man fuskar internationellt än nationellt. Trots det så har vi faktiskt ganska goda förutsättningar att utreda även fusk med internationell anknytning. Ofta är de största svårigheterna att upptäcka (få en indikation på) fusket. Men genom att utnyttja flera informationskällor samtidigt underlättas även detta. När ett ärende väl har upptäckts har vi trots allt ganska goda möjligheter att kunna ringa in det, om vi spelar våra kort rätt. Det finns exempel på ärenden där vi tack vare ett administrativt samarbete med skatteförvaltningar i andra länder har lyckats ringa in kedjetransaktioner till skatteparadis och uppnått godtagbar bevisning. Det största hindret mot en utveckling av utlandskontrollen är att den kräver mycket resurser och att den inte går att integrera i de nuvarande formerna för skattekontrollen.

8.1 Utlandskontrollen ställer andra krav

Utredningen visar att vi faktiskt har tillgång till en rad olika informationskällor vid skattekontroll med internationell anknytning. Vi får löpande uppgifter från utländska skatteförvaltningar (t.ex. utländska kontrolluppgifter och uppgifter från utländska företags kvartalsredovisningar), som vi kan använda i skattekontrollen. Vi har också tillgång till uppgifter om svenska privatpersoners och företags betalningar till och från utlandet samt uppgifter om import till eller export från Sverige. Dessutom kan skatteförvaltningar

i utlandet skicka kontrollinformation till oss som de bedömer kan vara till nytta för den svenska beskattningen. Därtill har vi även möjlighet att begära specifika upplysningar från utländska skatteförvaltningar och att samarbeta i olika kontrollprojekt.

Det är alltså fel att säga att vi saknar kontrollinformation och kontrollmöjligheter i de fall då den verksamhet eller de transaktioner som ska kontrolleras har internationell anknytning. Trots det är den internationellt anknutna kontrollen i dagsläget betydligt mindre effektiv och heltäckande än motsvarande kontroll av rent nationella verksamheter.

8.1.1 Resurskrävande kontrollarbete som ej går att automatisera

Inom den nationella kontrollen har vi i större utsträckning kunnat styra vilken information vi vill ha tillgång till och i vilken form vi vill ha den. Vi har därför både kunnat anpassa informationstillgången till våra granskningsmetoder och anpassa arbetsformerna till informationskällorna. På så sätt har vi utvecklat en effektiv och strömlinjeformad kontrollverksamhet, där en stor del av masshanteringen är mer eller mindre automatiserad. Uppgifter i deklarerationer stäms automatiskt av mot tillgängliga kontrolluppgifter, tidigare inlämnade deklarerationer, information från externa källor och övrigt tillgängligt kontrollmaterial. Utifrån i förväg valda parametrar väljs de deklarerationer som ska kontrolleras ut maskinellt. Först när urvalet är klart sätts de mänskliga resurserna in genom en manuell granskning av uppgifterna i deklarerationen.

Svårare att göra avstämningar och kontrollurval

Utlandskontrollen passar inte in i våra arbetsstrukturer. En del av kontrollinformationen kommer i och för sig in elektroniskt och kan maskinellt stämmas av mot uppgifter i inlämnade deklarerationer, på samma sätt som vid den nationella kontrollen. Detta gäller t.ex. uppgifter från kvartalsredovisningar, importbelopp och exportbelopp. Problemet är bara att felkällorna är så många fler i den internationella kontrollen, och registerkvaliteten ofta bristande. Avstämningarna ger därför ett ohanterligt stort utfall. Vanligen löser man sådana problem genom att bara söka ut deklarerationer

med differenser över ett visst belopp. Inom utlandskontrollen kan det dock ge ett felaktigt urval. Ofta återfinns de största differenserna hos stora, multinationella företag. Det kan i dessa fall vara väldigt arbetskrävande att utreda var differenserna har uppstått, men vanligtvis hittar man naturliga orsaker till dem. De kontrollvärda objekten döljs på det här sättet i den stora mängden differenser. Ska man vara säker på att träffa av även dessa krävs ett väldigt omfattande urval, vilket ger resurskrävande utredningsinsatser.

För att med högre träffsäkerhet kunna välja ut lämpliga kontrollobjekt måste man göra avancerade utsökningar, där man tar med information från flera olika källor. De bästa förutsättningarna för bra urval får vi om vi i urvalet använder all kontrollinformation som vi har tillgänglig. För att kunna göra det krävs stor kunskap om och erfarenhet av de företag som man vill träffa av. Det ställer också krav på en helhetssyn på de företag som granskas, där man inte utgår från uppgifterna i en enskild deklaration utan istället utgår från företaget som helhet. Den här typen av urval och utredningar ställer alltså krav på en annan slags specialisering än den vi arbetar utifrån idag. Man bör ha specialiserat sig på vissa typer av företag eller verksamheter istället för enskilda skatteslag. Med det arbetssätt som tillämpas idag, där en stor del av kontrollresurserna läggs på den löpande kontrollen av inkomna deklarationer, är det svårt att ge utrymme för den här kontrollen.

Kräver manuellt arbete

Stora delar av den kontrollinformation vi har inom utlandsområdet kräver omfattande manuellt arbete för att över huvud taget vara användbar. Det tydligaste exemplet på detta är de kontrolluppgifter vi får från utlandet. Trots att huvuddelen av kontrolluppgifterna idag inkommer elektroniskt kvarstår huvuddelen av det manuella arbetet för att kunna använda uppgifterna. Ett annat exempel är de kontrolluppgifter om import för vidaretransport till annat EU-land (procedur 42), som vi i pappersform får från utlandet. Eftersom vi i övriga delar av skatteadministrationen har rationaliserat bort den här formen av grundhantering har vi varken resurser eller strukturer för att hantera den. Med ett alltmer pressat resursläge och ökade krav på effektivitet och synliga resultat är det lätt att den här formen av granskningsinsatser, som kräver omfattande manuellt arbete, får stå tillbaka.

Resurskrävande utredningar

Det är dock inte bara urvalet som är resurskrävande och som ställer krav på specifik kompetens. De granskningar man påbörjar inom utlandsområdet tenderar att dra ut på tiden och ta stora resurser i anspråk. Utredningarna rör ofta komplexa kontrollmetodikfrågor, bevisfrågor och vissa materiella frågor. Den materiella problematiken är dock liten om man i utredningen har tillgång till alla fakta. Ofta räcker det emellertid inte att inhämta något visst verifikat eller att gå igenom bokföringen hos den skattskyldige, för att avgöra beskattningskonsekvenserna. Istället uppkommer i många fall behov av att inhämta kompletterande upplysningar från ett eller flera andra länder. Ibland kan man behöva följa en kedja av transaktioner genom ett antal länder för att kunna avgöra transaktionens verkliga innehåll. Då är vi beroende av att informationsutbytet med andra länder fungerar. Ju fler skatteförvaltningar man behöver ta hjälp av för att inhämta erforderliga upplysningar och ju mer komplicerade förhållandena är, desto längre tid kan man förvänta sig att utredningen tar. Ofta kan man behöva ställa följdfrågor eller till och med besöka det andra landet för att få svar i en komplicerad utredning.

Av detta kan vi dra slutsatsen att vi har en hel del information på utlandsområdet och vi har också möjlighet att i de flesta fall inhämta de upplysningar som behövs för att genomföra erforderliga kontroller. Däremot används dessa informationskällor inte i så stor utsträckning idag. Vår kunskap om möjligheten att använda vissa informationskällor och nyttan av att göra det för skattekontrollen är därför begränsad. Samtidigt som detta innebär ett problem för skattemyndigheterna ligger där en stor potential. Genom att öka kunskapen om utlandskontrollen och bättre utnyttja den kontrollinformation som faktiskt finns tillgänglig kan kontrollen av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning förbättras.

Utlandskontrollen är dock väldigt resurskrävande, både grundhanteringen av kontrollmaterialet, urvalet och de kontroller som sedermera ska genomföras. RSV och skattemyndigheterna har begränsade resurser till förfogande för skattekontrollen. Om mer resurser ska läggas på utlandskontrollen innebär det att det blir mindre resurser över till övriga delar av kontrollen. Satsar vi inte mer på kontrollen med internationell anknytning medför det dock en överhängande risk för att utvecklingen går mot mer eller mindre

kontrollfria zoner. Det krävs därför ett medvetet vägval för vilken slags kontroll vi ska bedriva.

8.1.2 Kompetens, bärkraft och organisation

Bristande kompetens i utlandsfrågor

Den genomförda granskningen har visat att kompetensen i utlandsfrågor brister i stora delar av vår organisation. Många saknar kunskap om vilka informationskällor som finns tillgängliga i utlandskontrollen, hur man tar sig vidare i kontrollen, hur inkomster från utlandet ska beskattas etc. Många saknar också en medvetenhet och förståelse för betydelsen av ett fungerande samarbete med skatteförvaltningar i andra länder. Det tar sig bland annat uttryck i en ovilja att prioritera utredningar som föranleds av förfrågningar från utlandet och en tendens att glömma bort att sända spontana upplysningar till andra länder när vi i vår kontroll stöter på något som kan ha betydelse för beskattningen utomlands.

Utlandsärendena är speciella på flera sätt. Dels kan man stöta på specifika materiella frågor, t.ex. frågor som kräver vana av att läsa skatteavtal mellan länder. Den kanske största utmaningen handlar dock om att hantera de kontrollfrågor som uppstår. Har man ingen tidigare erfarenhet av att utreda utlandsärenden kan det vara svårt att få fram erforderligt kontrollunderlag och komma vidare med utredningen. Det är ofta lättare att få stöd och hjälp i materiella frågor än i rena kontrollfrågor. Inom de flesta skattemyndigheter finns klart uttalade kontaktvägar för materiellt stöd, via någon kontaktperson eller funktionsansvarig på området och eventuellt vidare till myndighetens rättsenhet. Motsvarande organisation saknas ofta beträffande stöd i rena utredningsfrågor. Ofta vet man inte vem man ska vända sig till för att få hjälp att gå vidare med en utredning. Många känner också ett större motstånd mot att be om hjälp i kontrolltekniska frågor än i materiella frågor. Det gör att många utredningar tar onödigt lång tid eller att man lägger ned ärenden på grund av att man inte får fram erforderliga uppgifter.

Utlandskontrollen ställer även andra krav än rent materiella och kontrolltekniska. För att få ett effektivt samarbete med utlandet krävs kunskap och insikt om hur andra länders skattesystem och skattekontroll är uppbyggda. För att vi ska kunna lämna bra svar på förfrågningar från utlandet måste vi ha förståelse för vad de be-

skattar. Vi behöver också ha ganska långtgående kunskap om andra länders skattekontroll och befogenheter, för att vi ska kunna ställa välformulerade förfrågningar till dem och därigenom ha möjlighet att få bra svar tillbaka.

Idag är utlandsärendena inom de flesta skattemyndigheter utspridda tillsammans med övriga skattefrågor. Spridningen av utlandsärenden ger på många håll upphov till kompetensproblem. De flesta kommer någon gång i kontakt med ett utlandsärende av något slag, men inte så ofta att de får någon vana att hantera dem. Vid några myndigheter har man tillfälligt löst problemet med att bedriva något särskilt utlandsprojekt. De som deltar i projektet får då under en begränsad period möjlighet att fördjupa sig på utlandsområdet och bygga upp viss kompetens åtminstone inom det specifika område man inriktat granskningen på. Erfarenheterna av sådana projekt har varit goda i det avseende att deltagarna fått en ökad medvetenhet och ett ökat intresse för utlandsfrågorna. I flera fall har man dock varit dålig på att ta tillvara de nya erfarenheterna i organisationen efter att projektet har avslutats.

Spridning eller centralisering av arbetsuppgifterna

Knäckfrågan beträffande organisationen av utlandskontrollen är om den ska centraliseras, dvs. samlas på speciella kontor eller enheter, eller om den ska spridas ut och integreras med övrig kontrollverksamhet. Det är i många fall svårt att särskilja de skattskyldiga som har utlandsanknytning eftersom gränserna är flytande och de skattskyldigas karaktär ständigt förändras. Samtidigt ger spridningen av ärenden upphov till problem att bygga upp erforderlig kompetens på området. På grund av att utlandsärendena i stor utsträckning faller utanför förvaltningens vanliga kontrollsystem är det också risk att utlandskontrollen underdimensioneras och tvingas stå tillbaka till förmån för det löpande nationella kontrollarbetet.

Ett sätt att lösa problemen, som föreslagits från flera håll, är att bygga upp något slags kompetenscentrum för utlandsfrågor. Kompetenscentrat kan utnyttjas på olika sätt. En variant är att man, när man upptäcker att en utredning får så stark utlandsanknytning att man har svårt att hantera den själv, lämnar ifrån sig den till en utlandsenhet. En annan variant är att man fortsätter med sin utredning, oavsett var i organisationen man sitter, men tar hjälp (både

beträffande kontrollens uppläggning och materiella frågor) från någon på en utlandsenhet. Ett kompetenscentrum behöver dock inte bara vara en expertgrupp som står till förfogande med handledning till övriga delar av förvaltningen, utan de kan även bedriva egna kontrollprojekt, där den information som står till förfogande nyttjas bättre än idag. Genom att låna in personal från olika skattemyndigheter eller skattekontor till sådana kontrollprojekt, kan man även sprida kompetensen till andra delar av organisationen. Det kan till och med vara en nödvändighet att personer som ingår i kompetenscentrat driver egna utredningar för att upprätthålla kompetensen i utredningstekniska frågor.

Ett kompetenscentrum kan vara lokalt, regionalt eller nationellt uppbyggt. Det är nog svårt att hitta en enhetlig organisation som är lämplig för hela landet, eftersom frekvensen och inriktningen i utlandsärendena varierar i så stor utsträckning över landet. En del skattemyndigheter har så få utlandsärenden idag att ett regionalt kompetenscentrum inom dessa skulle få bristande bärkraft. Framför allt gränsfrågorna är dock så specifika och lokala att de inte kan samlas nationellt, utan de måste hanteras lokalt eller regionalt på den plats där kompetensen utvecklas. Det kan därför behövas olika lösningar med regionala, eller i vissa fall till och med lokala, kompetenscentrum i vissa regioner och gemensamma kompetenscentrum för andra regioner.

Möjligheterna att förbättra organisationen skulle i det här avseendet underlättas genom en övergång till en enda myndighet. Då försvinner många av de formella hindren i arbetet. Det skapar nya valmöjligheter när det gäller att organisera arbetet.

8.2 Strategier och åtgärder inför framtiden

8.2.1 Övergripande frågor

Inriktning av kontrollverksamheten

RSV och skattemyndigheterna rekommenderas att göra en medveten prioritering mellan utlandskontrollen och övrig kontrollverksamhet. Ärenden med utlandsanknytning kan i och för sig dyka upp var som helst inom myndigheterna i samband med den löpande kontrollen. Eftersom det kontrollmaterial vi normalt har på utlandsområdet inte går att effektivt integrera i det löpande urvalsarbetet finns dock en överhängande risk att huvuddelen av utlands-

ärendena döljs i den övriga masshanteringen. Kommer man fram till att vi ska ha en fungerande och någorlunda heltäckande kontroll av verksamheter och transaktioner med internationell inriktning måste därför särskilda resurser avsättas till detta.

Arbetsformer, organisation och kompetensuppbyggnad

De strukturer som byggts upp för den löpande deklarationsgranskningen inom skattemyndigheterna är inte anpassade till en effektiv utlandskontroll. Skattemyndigheterna rekommenderas därför att ge utrymme för en kontroll med utlandsanknytning som utgår från de skattskyldiga eller från den kontrollinformation som finns tillgänglig, istället för att utgå från enskilda deklARATIONER. Detta kan t.ex. göras genom att bedriva utlandskontrollen i form av olika kontrollprojekt eller genom att bygga upp särskilda enheter som löpande arbetar med utlandskontroll. Eftersom det här är ett område som många myndigheter i vissa avseenden har begränsad erfarenhet och kompetens av, är det viktigt att den kunskap man får genom den bedrivna kontrollverksamheten sammanställs och sprids, både inom och mellan myndigheterna.

Eftersom utlandskontrollen är ett relativt komplicerat kontrollområde med frågeställningar som i många avseenden skiljer sig mot vad som vanligtvis uppkommer i övrig kontrollverksamhet är det viktigt att göra den erfarenhet och kompetens som finns på området tillgänglig för så många som möjligt. Skattemyndigheterna rekommenderas därför att bygga upp något slags kompetenscentra på området, så att det skapas tydliga vägar för att få stöd och vägledning i såväl materiella som kontrolltekniska frågor. Formerna för ett sådant kompetenscentra bör anpassas till de regionala behoven.

Informationsutbytet med skatteförvaltningar i andra länder är en viktig del i skattekontrollen. För att kunna effektivisera det och anpassa det till den ökande internationella rörligheten med åtföljande expansion i ärendemängden krävs flexibla arbetsformer. RSV rekommenderas därför att se över möjligheten att delegera rätten att agera behörig myndighet i informationsutbytet med specifika länder, områden eller ärendeslag. Möjligheter till detta skapas genom en enmyndighetslösning. I översynen bör hänsyn tas till kommissionens förslag till ny förordning om administrativt momssamarbete.

Handläggningstiden för handräckningsärenden hos RSV måste snarast möjligt kortas av. Ärenden får inte bli liggande på grund av resursbrist eller prioriteringar. Så snart ett handräckningsärende inkommer ska det handläggas och vidarebefordras. RSV bör tillse att tillräckliga resurser finns för att klara detta åtagande. Det innebär också att det inom alla skatteslag måste finnas mer än en person som handlägger handräckningsärenden. Annars finns det risk att ärenden blir liggande vid sjukdom, tjänsteresor eller annan frånvaro från arbetsplatsen. Om skattemyndigheterna ökar prioriteringen av utlandskontrollen leder det ofrånkomligt till en ökande mängd handräckningsärenden. Skattemyndigheternas kontrollinriktning måste därför avspglas i en motsvarande bemanning av de enheter/funktioner på RSV som hanterar handräckningsärenden.

8.2.2 Användningen av den kontrollinformation som finns tillgänglig

Kontrolluppgifter från utlandet

Även om vi aldrig kan få till stånd ett heltäckande utbyte av kontrolluppgifter med omvärlden, och även om användningen av uppgifterna kräver stora manuella resurser och måste genomföras vid sidan av den löpande deklarationsgranskningen, är det viktigt att vi använder de uppgifter vi har i skattekontrollen så att det inte uppstår alltför tydliga luckor i kontrollen. Eftersom många av inkomsterna från utlandet är periodiskt återkommande kan granskningen dessutom förväntas få en märkbar preventiv effekt.

Den åtgärd vi rekommenderar på kort sikt är redan planerad, i och med att den har förts in i riksplanen inför år 2002. Kontrolluppgifterna från utlandet kommer då att sorteras, identifieras och kontrolleras på ett fåtal ställen i landet. Erfarenheterna från det här kontrollprojektet bör användas för att utvärdera hur de automatiska kontrolluppgifterna från utlandet bör användas i framtiden, i vilken utsträckning olika uppgifter bör kontrolleras och i vilken form detta bör göras. Det bör också användas som underlag för en eventuell förändring och komplettering av datorstödet för utlandskontrolluppgifterna.

För att på längre sikt kunna förbättra kvaliteten i informationsutbytet och möjligheten att nyttja de inkommande uppgifterna effektivare bör Sverige aktivt verka för att användningen av TIN-

nummer sprids till så många länder som möjligt. Vi bör också försöka få med i avtalen med andra länder ett tillägg att uppgifterna bör skickas inom en viss tid efter inkomstarets utgång, förslagsvis sex månader (om det blir följderna av EU:s sparanddirektiv). Vi bör också försöka utvidga det automatiska utbytet till att avse fler länder och fler skatteslag.

Kvartalsredovisningar vid handel inom EU

Brister i registerkvaliteten är idag det största hindret mot en effektiv kontroll av den gemenskapsinterna handeln. Det är därför av avgörande betydelse för kontrollen att kvaliteten hos lämnade uppgifter förbättras. Ett minimikrav är att vi uppfyller den skyldighet vi enligt Rådsförordningen har att säkerställa en hög kvalitet i de uppgifter vi skickar till utlandet. Vi rekommenderar därför att skattemyndigheterna under en period vidtar åtgärder för att höja kvaliteten i uppgifterna. En sådan åtgärd torde få långsiktiga effekter, eftersom många företag bedriver återkommande handel med företag i andra EU-länder. De kvalitetshöjande åtgärder som kan komma ifråga är t.ex. informationskampanjer till företagen, där även kontrollsystemets uppbyggnad bör förklaras för att öka motivationen att lämna korrekta uppgifter, och kontroller av företag med differenser mellan kvartalsredovisningar och skattedeclarationer.

För att kunna skicka fullständiga uppgifter till utlandet är det av avgörande betydelse att alla företag i Sverige som haft varuförsäljningar till företag i andra EU-länder redovisar detta på kvartalsredovisningar. RSV rekommenderas utöver att verka för bättre datakvalitet och registervård att prioritera utvecklingen av administrativa system för att påföra förseningsavgift i de fall då kvartalsredovisning lämnas sent eller inte alls. När detta är infört rekommenderas RSV att använda det aktivt i syfte att få in kvartalsredovisningar även från de 21 % av företagen med EG-leveranser som idag underlåter att lämna kvartalsredovisning. För att främja kvaliteten i de lämnade kvartalsredovisningarna bör beskattning i ökad utsträckning ske i de fall då den skattskyldige inte visat att skattefrihet för försäljningen föreligger.

Trots de brister som även finns i de uppgifter som förs över från andra länders kvartalsredovisningar rekommenderas skattemyndigheterna att i ökad utsträckning använda dessa uppgifter i mer-

värdeskattekontrollen. Ett första steg kan i det här avseendet vara att då utredning ändå ska genomföras alltid göra en avstämning av uppgifter i skattedeclarationen mot både den egna kvartalsredovisningen och mot uppgifter i kvartalsredovisningar från andra länder. Det här kan dock i dagsläget endast ske då granskningen genomförs efter att uppgifter från kvartalsredovisningar i utlandet har överförts till Sverige, vilket ofta torde vara fallet vid skatterevisio- ner. Skulle man inom EU övergå till månadsvis redovisning av kvartalsredovisningar kan avstämningarna göras även vid den löpande kontrollen av skattedeclarationer.

För att upptäcka skenförsäljningar till andra EU-länder (t.ex. företag som låtsas sälja varor till andra EU-länder för att försälj- ningen ska bli skattefri, när varorna i verkligheten säljs inom landet) rekommenderas skattemyndigheten att kontrollera de OMCTL-meddelanden som inkommer från andra länder.

Uppgifter från Tullverket om handel med tredje land

De uppgifter om företagens import och export som förs över från tulldatasystemet till skattemyndigheternas kontrollsystem ger värdefull information om företagens verksamheter. Även om upp- gifterna i regel inte är lämpliga att använda för direkta avstämningar mot motsvarande uppgifter på skatte- eller inkomstdeklarationer är det en värdefull informationskälla vid skattekontrollen. Upp- gifterna kan inte bara användas vid den löpande momskontrollen, utan är även väl lämpade som ett av flera informationsunderlag vid inkomstskattekontroller och revisioner. Skattemyndigheterna rekommenderas därför att i högre utsträckning än vad som är fallet idag använda den här informationen i skattekontrollen.

Kontrolluppgifter från import för vidaretransporter till annat EU-land är inte praktiskt användbara i den form de finns tillgäng- liga idag. Kunskapen om vilken nytta man kan ha av uppgifterna i kontrollsammanhang är också väldigt begränsade. RSV och skatte- myndigheterna rekommenderas därför att tillsätta ett pilotprojekt, som förslagsvis genom utdrag av dessa uppgifter från tulldata- systemet genomför en granskning av området. Finner man att upp- gifterna är värdefulla i skattekontrollen bör man utveckla former för elektronisk överföring av uppgifterna från tulldatasystemet till Puma. Det finns dock ingen anledning att skicka en massa oan-

vändbara papper mellan myndigheterna. Är uppgifterna ej användbara i kontrollen bör de därför inte längre skickas till RSV.

Kontrolluppgifter över utlandsbetalningar

För att kunna utnyttja de uppgifter om företags utlandsbetalningar som i framtiden ska lämnas direkt till RSV bör IT-stöd som möjliggör utsökningar utifrån olika parametrar, t.ex. transaktionsart och avsändar-/mottagarland, utvecklas.

Uppgifter om utlandsbetalningar bör i ökande utsträckning användas i skattekontrollen, både som urvalsgrund till specifika kontrollprojekt och som en del i den övriga kontrollinformationen vid den löpande kontrollen. Om planerna på att lämna uppgifterna direkt till RSV genomförs ökar tillgängligheten. Det bör skattemyndigheterna då utnyttja och t.ex. ta för vana att alltid kontrollera eventuella utlandstransaktioner när ett företag tas ut till kontroll.

8.2.3 Handräckning från utländska skattemyndigheter

Utbytet av skatteupplysningar med andra länders skatteförvaltningar är utlandskontrollens viktigaste instrument. Det är därför viktigt att vi försöker få det här utbytet att fungera så bra som möjligt. Skattemyndigheterna rekommenderas att ge förfrågningar från utländska skatteförvaltningar högre prioritet, för att på sikt kunna förmå skatteförvaltningar i utlandet att prioritera våra utgående ärenden. Utfallet i våra egna utredningar bör också om möjligt återrapporteras oftare. Det kan leda till att skatteförvaltningar i utlandet ger våra förfrågningar högre prioritet. För att skapa möjligheter till återrapportering och för att främja kunskapsbildningen bör uppföljningssystem för handräckning avseende alla skatteslag utvecklas. Det kan t.ex. ske genom en utvidgning och anpassning av det uppföljningssystem som idag finns inom CLO-området.

Närvaro vid skatteutredning är en snabb, enkel och smidig utredningsform som borde användas oftare. Medvetenheten om möjligheten till närvaro vid skatteutredning i utlandet brister dock hos skattemyndigheterna. För att öka medvetenheten om denna utredningsform och öka kunskapen om i vilka situationer den är

lämplig borde man under en period aktivt arbeta för att oftare välja den utredningsformen istället för att skicka en förfrågan. Det ställer då höga krav på att RSV rekommenderar närvaro i de ärenden de finner lämpliga och möjliga. Ytterligare en vinst blir att vi kan bygga upp värdefulla personliga kontaktnät och få ökad förståelse för en annan skatteförvaltnings behov, befogenheter och arbetssätt.

Simultana revisioner bör i större utsträckning än idag användas som alternativ till vanlig handräckning vid skatteupplägg, bedrägeriutredningar och liknande. Det är en utredningsform som på det sättet i ökande utsträckning kan vara lämplig att använda även vid utredning av små och medelstora företag.

I dagsläget vet vi inte vilken nytta vi egentligen har av de spontana uppgifter som andra länders skatteförvaltningar skickar till oss. Vi bör därför under en period följa upp användningen av inkommande spontana kontrolluppgifter för att ta reda på detta. Om det visar sig att informationen ofta är värdefull bör kontrollen av spontana kontrolluppgifter prioriteras högre i fortsättningen. Då blir det också viktigare att få skatteförvaltningarna i utlandet att i större utsträckning skicka sådan information till oss. Det kan vi åstadkomma genom att själva skicka mer spontana uppgifter till utlandet, genom att återrapportera resultatet av de inkommande uppgifterna till utlandet och genom att i övrigt öka våra kontakter med utlandet. Samarbetet genom Fiscalis och dess efterträdare kan vara ett instrument för utökade kontakter.

Skatt, risk och brott*

Av Lars Emanuelsson Korsell**

Expertrapport 3 till skattebasutredningen

Mars 2002

*Tack till professor Göran Ahrne, enhetschefen Stina Holmberg, kommittésekreterare Åsa-Pia Järliden-Bergström, docent Sven-Åke Lindgren och docent Helene Örnemark-Hansen för synpunkter.

**Verksjurist vid Brottsförebyggande rådet. BRÅ. Box 1386, 111 93 Stockholm, 08-401 87 11, lars.korsell@bra.se

Innehåll

1	Risk	571
2	Skattebrott och spaningsbrott	575
3	Anmälda brott	577
4	Lagförda skattebrott.....	579
5	Organisatoriska lösningar för en riskbedömning på ekobrottsområdet - förslag och realiteter	581
6	Hur fungerar riskbedömningen på ekobrottsområdet? ...	585
7	Teorierna om orsakerna till brott.....	587
8	Teorierna om varför vi följer regler	595
9	Början till en riskbedömningsmodell.....	599
10	Åtgärder för att möta de faktorer som ger upphov till skattebrott	603
11	Avslutning och summering.....	611

1 Risk

Hökarna är den mest intressanta kategorin när man studerar skattefusket. De är individualister. De trivs inte i organisationer utan strävar efter att utvidga gränserna och reglerna så att de bättre passar dem själva. "These are the entrepreneurs, the innovative professionals and the small businessmen. Their aim is 'to make it'" (Mars, 1982:2).

Med risk brukar man mena graden av sannolikhet för att något skall inträffa – *hotet* – multiplicerat med vilka konsekvenser – *skador* – detta för med sig. En stor del av det politiska beslutsfattandet handlar i dag om att hantera risker. (Giddens, 1999). I det moderna samhället har en viktig fråga blivit att försöka kontrollera framtiden. Tidigare var risker, riskbedömningar och hantering av risker mest en fråga för tekniker, statistiker och ekonomer. Numera upptar exempelvis miljörisker och andra svårgräpbara risker dagordningen på de mest skiftande områden (Lupton, 1999 och Gustafsson, 1997). På ett helt annat sätt än tidigare lever vi med känslan att kunna utsättas för brott (Garland, 2001). Riskbedömningar görs exempelvis om terroristgrupper och organiserad brottslighet i syfte att väga olika risker mot varandra för att kunna prioritera motåtgärder (Vander Beken och Black, 2001). Inom juridiken har länge använts begrepp som fara och risk (Jareborg, 2001). Sceptiker finns ändå som menar att intresset för risker bara är en modefluga, som snart kommer att försvinna. Men som Hutter (2001) påpekat, på lagstiftningens område kan detta intresse inte bara upphöra, eftersom "management of risk is what regulation is all about". Eftersom skatter handlar om lagstiftning – och kontroll av att den följs – är begreppet risk centralt vid såväl lagstiftningsarbetet som kontrollverksamheten inom skatteområdet.

Enligt Hutter (2001) finns det olika perspektiv på begreppet risk, från att hysa tillit till tekniska beskrivningar över identifiering och kvantifiering av risker till att det inte finns några objektiva

mätningar av risker. En mindre extrem inställning är att risker är socialt konstruerade och hur de uppfattas är en produkt av selektion och kommunikation. Det betyder att risker kan mätas, men även en insikt om att det finns tekniska, politiska och filosofiska problem när olika risker skall bestämmas.

När det gäller skattelagstiftning, skattekontroll och förebyggande arbete är det viktigaste med en strukturerad riskbedömning att den erkänner behovet av att denna måste vila på kunskap. Även om modeller för riskbedömning enbart är ett hjälpmedel, som ständigt måste förbättras och aldrig nå någon fulländning, är det i grunden själva vitsen med modellen. I klartext handlar det om ett stöd för att försöka göra det som är viktigt, och i rätt tid, i stället för att låta allt rulla på som vanligt.

Det finns naturligtvis en mängd faktorer som måste vägas in för att ett riskbedömningssystem skall fungera väl. Inte minst handlar det om förändringar i omvärlden, den tekniska utvecklingen och vad som sker inom näringslivet. Denna uppsats begränsar diskussionen till några få punkter, men som bedöms vara av central betydelse.

Den första punkten handlar om problemet med spaningsbrott. Hur skattemyndighetens kontrollverksamhet är utformad och vilka resurser som sätts in styr vilka brott som upptäcks, och vilka brott som inte upptäcks. Försöker man inte gå utanför dessa gränser, med hjälp av forskning och underrättelsetjänst blir följden att riskbedömningen sker isolerat, med begränsad kontakt med det som äger rum utanför det område som kontrolleras. Vad som sagts om brott gäller naturligtvis också för andra skattefel som inte skett med brottsligt uppsåt. Vilka skattefel som upptäcks beror på hur kontrollen är dimensionerad och vad den är inriktad mot.

I en riskbedömningsmodell är det naturligtvis svårt att värdera båda de relevanta faktorerna i riskbegreppet, *sannolikheten* för att något skall inträffa och *skadans* storlek om det inträffar. Det räcker inte med att inhämta kunskap om skattebrottslighetens omfattning och struktur, även om det sker på ett initierat sätt som inte enbart vilar på erfarenheter från den brottslighet som hamnar i kontrollsystemens nät. Hur skiljer man det viktiga från det mindre viktiga? Skatteundandragandet kommer sannolikt alltid att vara relativt omfattande och frågan är vilka former som är mer allvarliga än andra och vilka typer av skatteundandragande som kan leda till en ökning om inte åtgärder sätts in i tid.

Särskilt besvärligt är det – som fallet alltid kommer att vara med skatteundandragandet – att en rad risker måste vägas mot varandra och prioriteringar är nödvändiga. Varje risk bör mötas med välavvägda åtgärder. Då är det viktigt att ha enhetliga metoder för att bedöma sannolikhet och skada. För även om insamlingen av information om brottsligheten sker med en hög grad av vetenskaplig metodik, finns en "risk" för att själva riskbedömningen sker slumpmässigt och blir beroende av de involverade personernas egna erfarenheter, fördomar och preferenser. Särskilt på ett moraliskt kraftområde som kriminalitet är det alltför lätt att dra slutsatser som saknar förankring i empiri och teori.

Här kan teorier om varför personer följer lagstiftningen eller begår brott vara av värde. Sådana teorier kan vara ett hjälpmedel för att bedöma sannolikheten för att problem kan inträffa och kan komma att växa och därmed medföra stor skada. Det måste understrykas att det naturligtvis inte är tillräckligt med att använda enbart dessa teorier vid riskbedömningen, utan de skall ses som en hjälp. En mängd andra faktorer måste tas med i bilden.

Men teorierna är inte enbart till nytta vid själva riskbedömningen utan också när nästa steg skall tas och motåtgärder övervägas. Särskild betydelse har de när brottsförebyggande åtgärder skall vidtas. En modell som bygger på teorier, redovisas därför som kan vara till hjälp när sådana insatser diskuteras. En modell för riskbedömning behöver därför inte reduceras till enbart den löpande och strategiska kontrollverksamheten, utan bör också kunna tillämpas inför ny lagstiftning eller ändring av befintliga regler (Korsell, 2000).

2 Skattebrott och spaningsbrott

Skattebrott liksom många andra ekonomiska brott, är ofta till sin natur "spaningsbrott", de ger sig inte tillkänna utan måste upptäckas av kontrollorgan. Skälet är att det inte finns något naturligt offer, en enskild person eller en organisation, som blivit utsatt för ett brott och därmed kan anmäla det till myndigheterna. I stället är det ett abstrakt brottsoffer; samhället, skattesystemet eller skattekollektivet som är offer. Om ett spaningsbrott inte upptäcks genom kontroll eller spaning kommer det heller aldrig att registreras, hamna i kriminalstatistiken och utredas samt leda till fällande dom. Därför speglar rättsstatistiken dåligt den ekonomiska brottsligheten. I stället beskriver statistiken de resurser som sätts in och hur de används.

Inriktningen på kontrollen bestämmer vilken typ av brott som upptäcks. Om skattemyndighetens revisioner koncentreras till utsatta branscher som exempelvis taxinäringen och restaurangbranschen, och brott naturligtvis upptäcks, bekräftar resultatet vår bild av den ekonomiska brottsligheten. Vad kontrollorganen inriktar sig på och upptäcker definierar också den ekonomiska brottsligheten. Skulle vi använda kontrollresurserna på ett helt annat sätt skulle brottsligheten sannolikt se annorlunda ut, utan att något egentligen har hänt. (Weisburd et. al., 1991 och Shapiro, 1984)

Men även om ett brott upptäcks är det inte säkert att det anmäls. När det gäller sådana brott som upptäcks av kontrollorgan, kan förklaringen till att brottet inte anmäls vara att det är ett visst besvär att skriva en anmälan och ta fram ett underlag som stöder brottsmisstanken, ett arbete som kanske inte "premieras" av den anställdes överordnade i den organisation där upptäckten skett. Anmälan kan uppfattas som den sista uppgiften i ett revisionsuppdrag och därmed den minst viktiga. Det finns heller inte något påtagligt yttre tryck för att anmäla; den misstänkte hör knappast av sig och stöter på. Däremot är det många andra konkurrerande

arbetsuppgifter än att skriva en anmälan som tydligare kräver uppmärksamhet. Det finns också en besvikelse hos många "anmälare" inom myndigheter och konkursförvaltning. De tycker inte att mycket händer med deras anmälningar när de getts in till polis och åklagare. Sådana "tappade sugar" leder till minskad anmälningsbenägenhet. (Korsell, 2001)

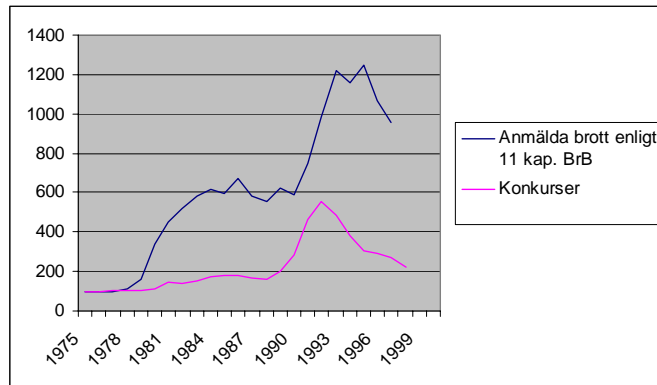
3 Anmälda brott

Problemet med alla statistiska redovisningar av kontrollverksamhet och brottsbekämpning är således att de bara speglar vilka insatser som sätts in och hur dessa används och tillämpas. De ger inte en korrekt beskrivning av den brottslighet som finns. Om en riskbedömningsmodell tar för mycket hänsyn till de brott som myndigheterna faktiskt upptäcker kommer den att bli mindre effektiv eftersom den inte beaktar de brott som finns utanför kontrollsystemen och därmed också modellen. Som nämnts gäller samma sak för andra typer av skattefel än sådana som är brottsliga. I det följande kommer denna problematik att utvecklas.

Figur 1 nedan visar anmälda brott enligt 11 kap. brottsbalken. Det är dels brott mot borgenärer, dels bokföringsbrott. Men bokföringsbrott svarar för den största delen av anmälningarna. Det brottet upptäcks mest av konkursförvaltare, men också genom skattemyndighetens revisioner. Som framgår ökade anmälningarna kraftigt under början av 1980-talet; ett språng som medfört att anmälningarna härefter alltid legat på högre nivå än tiden före. Skälet är 1979 års konkursreform som innebar att konkursförvaltare, dvs. tränade jurister, förordnades i samtliga konkurser, även i de s.k. fattigkonkurserna där någon utdelning inte var att räkna med. Härigenom utvidgades samhällets kontroll och kurvan illustrerar således det direkta sambandet mellan anmälda brott och antalet kontroller. Går företag i konkurs sker en kontroll av bokföringen och ju fler konkurser desto fler kontroller och brott. I detta fall handlar det också om att det är konkurserna som till stor del ger upphov till brotten, eller rättare sagt näringsidkarens dåliga ekonomi. När det börjar gå utför tappar många resurssvaga småföretagare kontrollen över ekonomi och bokföring.

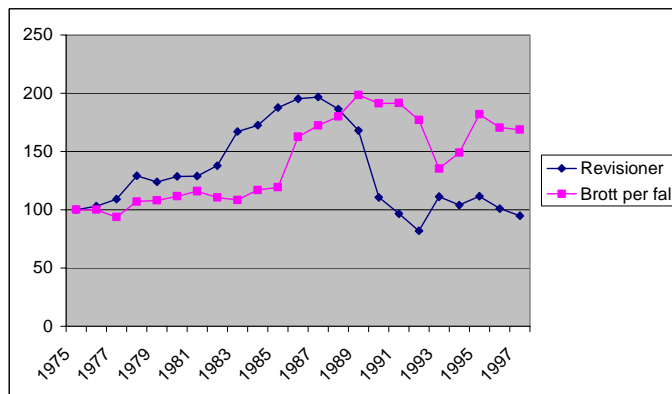
Ökningen av anmälningar i början av nittiotalet är en följd av den närmast explosionsartade konkursutvecklingen under samma tid.

Figur 1. Antalet anmälda brott enligt 11 kap. BrB och antalet konkurser sedan 1975. Indexerad skala med 1975 som basår.



När det gäller skattebrotten har de anmälda brotten sedan mitten av 1990-talet gått ned (se figur 2). Den viktigaste förklaringen till nedgången är att skattemyndigheten har genomfört färre revisioner, vilket medför att färre brott upptäcks. Exempelvis gick antalet revisioner ned från 10 918 revisioner år 1995 till 6 762 revisioner år 1999. Kopplingen mellan antalet anmälda skattebrott och revisionsfrekvens redovisas i figur 2. Det betyder att ju fler revisioner som utförs desto fler skattebrott upptäcks.

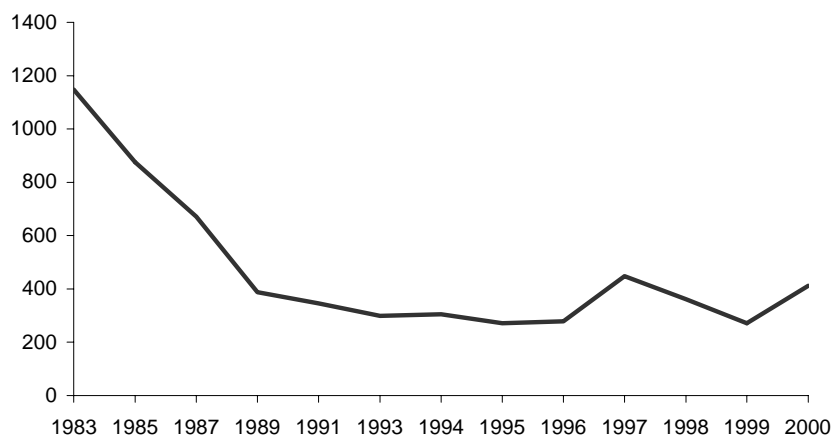
Figur 2. Antalet anmälda brott (brott per fall) enligt skattebrottslagen och antalet revisioner sedan år 1975.



4 Lagförda skattebrott

En jämförelse mellan årtiondena ger vid handen att fler personer lagfördes (domar, strafförelägganden och åtalsunderlåtelse) under 1980-talet än under 1990-talet. Skälet är en hög aktivitet på revisionssidan under 1980-talet. Många lagföringar under denna tid bestod av mindre allvarliga skattebrott. Under senare delen av 1980-talet uppstår emellertid en svacka till följd av att färre revisioner genomförs. Även en minskning av de brottsbekämpande myndigheternas resurserna har hävdats spela in (RR, 1994). En avkriminalisering har också skett av ett brott som tog sikte på att källskatt inte betalades in, vilket av naturliga skäl minskar lagföringarna.

Figur 3. Personer lagförda för brott mot skattebrottslagen (huvudbrott), åren 1983–2000.



Källa: BRÅ och RSV

Som framgår av figur 3 är tendensen under 1990-talet att antalet lagföringar minskar. En uppgång skedde emellertid under åren 1997 och 1998. Skälet till uppgången är troligen det avarbetningsprojekt som då genomfördes i syfte att få ner balanserna av outredda ärenden inom polis- och åklagarmyndigheter. Under dessa år blev också påföljderna något lindrigare än under de närmaste åren före. Förklaringen är troligen att avarbetningsprojektet drev fram en hel del mindre allvarliga skattebrott. Under år 2000 gick lagföringarna upp och rättsväsendet förefaller därför att ha blivit effektivare att hantera den registrerade brottsligheten. Färre inkomna ärenden och organisatoriska förändringar som bildandet av Ekobrottsmyndigheten och skattebrottsenheterna bör ha bidragit till att vi kanske nu ser en uppåtående trend av antalet lagföringar.

Av intresse är att det finns en tendens mot att fängelsestraffen blir längre. Förklaringen kan ligga i att det färre antal ärenden som förs till domstol och som inte klaras av genom strafföreläggande, avser allvarligare brott jämfört med tidigare. En förklaring kan också vara att antalet skatterevisorer gått ned kraftigt under 1990-talet, vilket lett till färre "vanliga" skattebrott. Däremot har de riktade eko- och skattebrottsrevisionerna legat på en relativt konstant nivå och till och med ökat mot både mitten av och senare delen av 1990-talet, vilket troligen lett till ett stort inflöde av allvarligare skattebrott. Det är sannolikt proportionerna mellan de reguljära revisionerna och eko- och skattebrottsrevisionerna som förklarar att tendensen är att en större andel fängelsedomar leder till längre straff.

Det vi kan konstatera är att utvecklingen av skattebrottsligheten följer antalet revisioner som genomförs och vilka resurser rättsväsendet har för att lagföra brott. Detta gör inte saken enklare när vi har ambitionen att skapa ett bättre underlag för att följa brottsutvecklingen och i förlängningen kunna göra välvägda riskbedömningar. Vi måste därför arbeta med helt andra metoder än kriminalstatistik för att få ett grepp om brottsligheten. Men innan den frågan diskuteras kan det vara av intresse att se vilka ambitioner som funnits för att göra riskbedömningar på ekobrottsområdet.

5 Organisatoriska lösningar för en riskbedömning på ekobrottsområdet - förslag och realiteter

Även för ekobrottsbekämpningen har riskbedömning varit en stor fråga, som ansluter väl till den inledningsvis antydda allmänna utvecklingen på "riskområdet". Man skulle kunna säga att historien om den svenska ekobrottsbekämpningen också är en fråga om att försöka ta fram system för riskbedömningar, även om ordet risk sällan använts. I stället är begrepp som uppföljning, samordning, styrning eller liknande vanligare i sammanhanget.

I Sverige fick den ekonomiska brottsligheten politisk uppmärksamhet i början av 1970-talet. Den "verkliga braständaren" för den svenska debatten var AMOB-rapporten (Arbetsgruppen mot organiserad brottslighet) som gjorde uppskattningen att skattebrottsligheten undandrog 5–20 miljarder kronor i beskattning varje år, i den tidens penningvärde (Svensson, 1982 och AMOB, 1977). AMOB-utredningen föreslog att *en central samverkansgrupp* för organiserad och ekonomisk brottslighet skulle bildas med chefsrepresentanter från Rikspolisstyrelsen, Riksåklagaren, Riksskatteverket, Riksbanken och den kriminologiska forskningen. Genom denna skulle en långsiktig samverkan i fråga om organisation, resurser och lagstiftning tillgodose. Någon sådan grupp bildades aldrig, i stället inrättades en grupp av mellanchefer som regelmässigt träffades och diskuterade bl.a. lagstiftningsbehov.

AMOB-utredningen föreslog också att en lagstiftningsöversyn skulle göras inom området ekonomisk och organiserad brottslighet, ett uppdrag som genomfördes av BRÅ (Brottsförebyggande rådet). I den diskussion som BRÅ anordnade i samband med uppdraget lyftes svårigheterna fram att genom en övergripande översyn försöka "fånga upp företeelser på så skilda områden och av så olika beskaffenhet som det här är fråga om" (BRÅ, 1978:5). Problemen med ekonomisk brottslighet hade endast i begränsad utsträckning identifierats och analyserats. Det saknades en samlad bild av förhållandena. Enligt BRÅ var det tveksamt om man över huvud taget

borde tala om en samlad bild av ett så sammansatt och vittomfattande område, som dessutom var oklart definierat. BRÅ ansåg inte att det var meningsfullt att skapa ett organ för översyn av lagstiftningen, vars storlek och form var fastställd från början. Man fick nöja sig med att ta itu med de problem som kommit i dagen samt att inventera och analysera frågorna. BRÅ var således i detta skede avvaktande till förutsättningarna att göra någon trovärdig riskbedömning. Ett förslag i denna riktning, som aldrig genomfördes, var visserligen att det skulle bildas en "central instans" till vilken myndigheter och enskilda kunde lämna strategisk information om skatte- och valutabrott. Gruppen skulle sedan kunna föreslå lagstiftning och andra åtgärder. (Korsell, 2000:B).

En ny utredning - Eko-kommissionen (också kallad Heurgren-kommissionen) - ville åstadkomma en samlad uppföljning av idéer och förslag samt att ekobrottsfrågorna skulle bevakas på ett strategiskt plan i syfte att snabbt kunna sätta in åtgärder, lagstiftning etc. Kommissionen föreslog därför att en *särskild grupp* skulle bildas inom Regeringskansliet (SOU, 1984). Till denna skulle knytas en annan grupp, med forskare. Vad som beskrevs var en grupp nära makten och lagstiftningen, men också forskningen. En sådan grupp borde här kunnat få betydelse för frågor om riskbedömning och att förebygga ekonomisk brottslighet genom bl.a. lagstiftning. Inte heller dessa förslag förverkligades.

Det politiska intresset för ekobrottsfrågor tog ny fart vid mitten av 1990-talet då riksdagens revisorer publicerade sin granskning över ekobrottsbekämpningen (RR, 1994). I rapporten efterlystes en bättre samlad styrning av åtgärderna mot ekobrottsligheten och att information från fältet togs till vara. Rapporten blev tongivande för 1990-talets ansträngningar mot ekobrottsligheten och regeringen presenterade år 1995 en strategi för samhällets samlade åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten (Skr, 1995). Enligt skrivelsen skall myndigheterna bl.a. utveckla ett problemorienterat arbetssätt.

Ett flertal institutionella lösningar har häfter genomförts som bl.a. tar sikte på att förse statsmakterna med uppgifter om brottsligheten och behov av lagstiftning etc. Det skulle också kunna uttryckas som att dessa lösningar skett i syfte att förbättra möjligheterna att göra riskbedömningar. I varje län finns således ett *samverkansorgan* mot ekonomisk brottslighet.¹ Under landshövdingens

¹ Förordningen (1997:899) om myndighetssamverkan mot ekonomisk brottslighet.

ledning samverkar myndigheter som kommer i kontakt med den ekonomiska brottsligheten. Det kan gälla informationsutbyte, gemensamma kontrollaktioner, gemensamma prioriteringar etc. En författningsreglerad uppgift är att ge in en *årlig lägesrapport* från länet om den ekonomiska brottsligheten till Ekobrottsmyndigheten,² som sammanställer länsrapporterna till en *huvudrapport* som ges in till regeringen. På central nivå finns också ett samverkansorgan – *Ekorådet* – där myndighetscheferna för viktiga myndigheter på ekobrottsområdet samverkar, bl.a. RSV:s generaldirektör. Den årliga lägesrapporten till regeringen lämnas formellt av Ekobrottsmyndigheten, men bereds av Ekorådet. I denna rapporteringskedja kan nya företeelser redovisas och behov av åtgärder föras fram. Regeringen lämnar i sin tur en årlig skrivelse till riksdagen om läget avseende den ekonomiska brottsligheten.

Sedan några år tillbaka har Ekobrottsmyndigheten ett uppdrag att ta fram ett s.k. uppföljningssystem som skall följa *ekobrottslighetens* utveckling och ge underlag till beslut om åtgärder mot denna samt att belysa effekterna av ekobrottsligheten och ekobrottsbekämpningen (EBM, 1998). Hittills har inga uppgifter redovisats från detta system.

I en lägesrapport från regeringen till riksdagen om den ekonomiska brottsligheten betonas det brottsförebyggande arbetet (Skr, 2000). Det sägs att insatserna från statsmakternas sida bör inriktas på att systematiskt se till att lagstiftning och kontrollsystem utformas på ett sådant sätt att de inte inbjuder till missbruk. Vad som förutskickas är någon form av översyn eller att något instrument skall införas för att förbättra lagstiftning och kontrollsystem. Man skulle kunna kalla det för en riskbedömning av befintliga system, som säkerligen kan utvecklas till framtida regelförändringar. Som nämnts är detta en gammal fråga från 1970-talet.

Den svenska diskussionen om riskbedömningar har inte enbart förts i termer av ekonomisk brottslighet utan också i mer allmänna ordalag om fel och fusk. Denna diskussion har i grund och botten handlat om ekonomisk brottslighet i vid mening och innefattar även privatpersoners skatte- och bidragsfusk. Dessa diskussioner har skett i stort skett oberoende av varandra även om problemen i mångt och mycket är gemensamma. I början av 1990-talet genomförde RRV en studie om fusk i välfärdssystemen och visade att lagstiftaren inte hade funderat på hur reglerna kunde missbrukas och

² Innan Ekobrottsmyndigheten bildades lämnades rapporterna till Riksåklagaren.

att de tillämpande myndigheterna inte heller systematiskt försökte bilda sig en uppfattning om det missbruk som skedde (RRV, 1995). Följden blev att regelverk- och kontrollsystem inte förbättrades utan att miljarder betalades ut i onödan. RRV lade därför fram ett stort antal förslag, bl.a. om att det på riksnivå skulle finnas en *samordnande grupp* som t.ex. skulle utföra fuskanalyser. Härigenom skulle man kunna ta tillvara kunskapen om fuskets omfattning och struktur i lagstiftning och kontrollsystem. En sådan grupp skulle kunna utgöra en viktig del i ett system för riskbedömningar. Någon sådan grupp har inte kommit till stånd.

Ytterligare en idé från RRV är att inrätta ett särskilt *rådgivande organ* för verkställighets- och ekonomifrågor vid sidan av det befintliga lagrådet, som enligt grundlagen granskar lagförslag (RRV, 1999).³ Ett sådant råd bestående av erfarna personer med insikt i juridik, ekonomi, statskunskap och frågor om administration samt med möjlighet att adjungera behövlig expertis – skulle kunna bistå statsmakten med synpunkter när regelförändringar föreslås. Någon sådan grupp har inte heller kommit till stånd.

³ Enligt 8:18 regeringsformen skall det finnas ett lagråd för att avge yttranden över lagförslag. I lagrådet ingår domare i Högsta domstolen och Regeringsrätten.

6 Hur fungerar riskbedömningen på ekobrottsområdet?

Som framgått har det sedan 1970-talet funnits många idéer om att skapa bättre förutsättningar för riskbedömning, samordning och styrning på ekobrottsområdet, men det var först under andra hälften av 1990-talet som en struktur bildades genom de regionala samverkansorganen, de årliga rapporterna från dessa organ, Ekorådet, den årliga rapporten till regeringen, regeringens rapport till riksdagen och regeringens årliga myndighetsgemensamma mål och riktlinjer.

En granskning av de regionala rapporterna visar emellertid att de är allmänt hållna och det är svårt att utifrån dessa närmare bedöma brottslighetens omfattning och struktur. Till exempel är det närmast omöjligt att få någon säker uppfattning om brottsligheten ökar eller minskar. Varken de regionala eller centrala myndigheterna har resurser eller har utvecklat instrument för att göra mörkertalsberäkningar, längst framme är emellertid RSV (RSV, 1998 och 2000:B). Däremot är rapporterna tydligare när det gäller att beskriva vad man gör regionalt för att komma till rätta med brottsligheten. Sammanfattningsvis kan man säga att rapporterna speglar samma problem med att skapa en bild över ekobrottsligheten som redovisats i det statistiska avsnittet.

En studie av de årliga myndighetsgemensamma målen och riktlinjerna som regeringen utfärdar, visar att dessa är tämligen oberoende av den rapportering som sker via regionerna och centralmyndigheterna. De politiska målen och riktlinjerna synes därför kunna lämnas varje år utan något egentligt underlag. Man kan därför undra vilken funktion rapporteringen har, bortsett från diverse positiva sidoeffekter, som att det är nyttigt att sammanfatta årets händelser och kanske kunna inspirera kollegor i andra län.

Det är också en myt att utvecklingen går så snabbt att det skulle kräva årliga lägesrapporter. Dessutom är systemet med årlig rapportering för statiskt och inte särskilt flexibelt när väl något

nytt inträffar. Mycket talar för att rapporteringen i fortsättningen kommer att ske med ett längre intervall än ett år.

Redovisningen hittills visar att medvetenheten är hög om behovet av att få fram bättre instrument för att kunna göra riskbedömningar och därmed skapa underlag för att sätta in åtgärder och göra prioriteringar. Samtidigt brottas vi med det klassiska problemet med spaningsbrott, som utvecklades i statistikavsnittet. Det krävs därför att mer primärdata om brottsligheten tas fram. I själva verket är det första problemet att det finns för lite primärdata att användas för riskbedömning, uppföljning och styrning. För det andra är vi dåliga på att ta tillvara de data som faktiskt finns. I stället har tämligen ytliga rapporterings- och samordningsstrukturer byggts upp utan att det grundläggande informations- och analysbehovet har tillgodosetts. Det tredje problemet är att det saknas riskbedömningsmodeller för att kunna svara på frågor om vad som är viktigt och vad som är mindre viktigt. Även om mer data skulle kunna tas fram blir dessa fullt användbara när de hanteras i teoretiska riskbedömningsmodeller. Det är denna sista fråga vi nu skall titta närmare på.

7 Teorierna om orsakerna till brott

De frågor om risk som här är relevanta gäller skatteundandragandet; nya former, tidigare kända beteenden, ökningar och därmed skador. Vid en sådan bedömning spelar som nämnts en rad samhällsliga och tekniska förändringar roll. Faktorer som öppna gränser och IT-utvecklingen har betydelse, framför allt för vilka tillfällen som kommer att finnas för att begå brott. Sådana faktorer är naturligtvis viktiga för en riskbedömningsmodell. Men riktar vi i stället in oss på den enskilde skattebetalaren måste vi veta vilka faktorer som har betydelse för att han eller hon skall övergå från att följa skattelagstiftningen till att begå brott.

Eftersom vårt skattesystem i hög grad bygger på ett frivilligt deltagande – särskilt för skattskyldiga utanför de enklare formerna av arbets- och kapitalinkomster som numera i huvudsak beskattas med stöd av kontrolluppgifter från arbetsgivare, banker m.fl. – måste den viktigaste faktorn vara att upprätthålla denna vilja. Vad som kan vara till hjälp vid en sådan bedömning är att känna till några teorier om varför personer begår brott.

Enligt rational choice-skolan är beslutet att begå ett brott rationellt och bakom beslutet ligger en kalkyl över kostnader och vinster. Denna teori brukar användas som förklaring till brottsförebyggande åtgärder som går ut på att försvåra möjligheterna till brott, minska brotts lönsamhet etc. Vi återkommer i slutet av uppsatsen till tillfällena till brott och de brottsförebyggande aspekterna där rational choice-skolan spelar en viktig roll.

Omgivning och inlärning

Mars (1982) har utvecklat en generell teori som förklarar vilken typ av arbetsrelaterade brott som begås, och att brottsligheten är beroende av hur arbetet är organiserat. Han delar därför in yrkeskategorierna i fyra grupper: hökar, åsnor, vargar och gamar.

Åsnorna är yrkeskategorier där man arbetar isolerat från varandra och där arbetet är omgivet av rutiner och regler som skapar lite utrymme för individualism. Exempel på en sådan yrkeskategori är kassörskor i varuhus. Reaktionen kan från sådana yrkesgruppers sida bli att sabotera verksamheten eller att fifflla. Till skillnad mot åsnorna arbetar vargarna – och stjal – i flock. Arbetet är hierarkiskt och stöldrarna ingår i verksamheten. Klassiska vargar var på sin tid en yrkeskategori som stuveriarbetare. Gamarna behöver andra arbetstages stöd för sina brott, men agerar individuellt. Exempel på gamar är yrkeskategorier som handelsresande och kypare; de kännetecknas av den paradoxala kombinationen av konkurrens och samarbete. Hökarna är den mest intressanta kategorin när man studerar skattefusket. De är individualister. De trivs inte i organisationer utan strävar efter att utvidga gränserna och reglerna så att de bättre passar dem själva. "These are the entrepreneurs, the innovative professionals and the small businessmen. Their aim is 'to make it'" (Mars, 1982:2).

Mars (1982) och Henry (1978) menar att det är vanligt med arbetsrelaterade brott och att man måste studera hela "belönings-systemet" och inte enbart det som rapporteras till skattemyndigheten, för att förstå hur ekonomin ser ut (se figur 1).

Figur 4. Henrys typologi av arbete och belöningar för arbete (Mars, 1982)

	Officiellt	Inofficiellt	Alternativ
Legalt	(1) <i>Formella belöningar</i> Lön, övertidsersättning etc.	(3) <i>Informella belöningar</i> Naturaförmåner, dricks	(5) <i>Sociala ekonomiska belöningar</i> Informell ekonomi, Bytesaffärer, "gör det själv"
Illegalt	(2) <i>Kriminella belöningar</i> Inkomster från brott	(4) <i>Belöningar från den dolda ekonomin</i> Fiffel, ge för lite växel, ta ut för höga kostnader,	(6) <i>Belöningar från den svarta ekonomin</i> Verksamheter som inte är registrerade hos myndigheterna, svart arbete

Det är viktigt att notera att en verksamhet inte alltid helt och tydligt faller in under någon av fälten i figur 1. Arbetsgivarens inkomster från fiffel i ruta 4 kan av arbetsgivaren sedan ges till den anställde som svart lön enligt ruta 6.

Mars (1982:17) har studerat hur fiffel är integrerat i många yrken och utgör ett normalt inslag i yrket. Det är en informell belöning som arbetsgivaren räknar med och som arbetsgivaren accepterar:

...I found that in many occupations fiddles were accepted by workers as an everyday part of working-life. Fiddling was, in fact, entrenched; it was woven into the fabric of people's lives. Not only did it provide a regular proportion of incomes but it was essential to the operation of many businesses. There were tasks, even whole careers, and various kinds of organisation that just could not carry on without a fiddle. (...) Waiters would not wait and chefs would not create unless they were similarly assured that part of their total income would come from fiddles.

All this was accepted not only by those engaged in these practices but often by their bosses, especially their foremen and overseers who either winked an eye or even encouraged and colludes with them. And in nature of many jobs they could not do otherwise. As one fairground worker put it: 'The whole system of wages ... depends on fiddles'.

I sådana verksamheter som Mars beskriver finns det regler för hur fifflet skall gå till. Man får inte ta för mycket, och inte heller för lite. I vissa verksamheter måste man dela med sig osv. Det yrkesbaserade fifflet är inte enbart ett resultat av tillfällena till brott och en önskan till vinning. Det är också ett resultat av den främlingskap som många känner och brotten blir då ett uttryck för frihetslängtan, en protest mot arbetsförhållandena, ett avbrott i tristessen och en utmaning mot auktoriteter. Brotten har också en stark social sida genom att de förstärker vänskapsband och ökar samhörigheten på arbetsplatser.

Internationella undersökningar visar att ekobrottslingar avviker från personer som begår traditionella brott genom att de i lägre grad är arbetslösa och i större utsträckning befinner sig högre upp på den sociala skalan. De har också bättre ekonomi och är äldre än gärningsmän som begått traditionella brott. Hälften av de undersökta skattebrottslingarna i en amerikansk studie var företagare. En hög andel – 37 procent – av dem som hade dömts för skattebrott hade tidigare lagförts. Chefer och högre tjänstemän är mer benägna än personer i andra positioner att begå organisatoriskt komplexa brott. Förklaringen är rimligtvis att dessa positioner erbjuder fler tillfällen till sådana brott än vad som gäller för personer med lägre befattningar. (Weisburd et al., 1991)

Men alla som har tillfällen till att begå brott gör det inte. Och de som begår brott kan välja att hålla brottsligheten "inom rimliga gränser". Den avgörande frågan blir därför – tillfällena till trots –

varför vissa väljer att inte begå brott eller begränsa sin brottslighet medan andra hamnar i brottslighet.

Sutherland (1949) som lanserade uttrycket "white-collar crime", utvecklade en teori om "differential association", som innebär att det brottsliga beteendet lärs in i den miljö som personen befinner sig. I denna miljö – t.ex. en viss arbetsplats – anses beteendet fördelaktigt och eftersom inläring sker isolerat från vad man tycker i andra grupper tillägnar sig personen det kriminella beteendet. Cressey (1953) utvecklade denna teori och menade att det krävdes tre faktorer för att ett förskingringsbrott skulle begås. Det första är ekonomiska bekymmer som personen inte kan diskutera med någon annan eftersom orsakerna till problemet är skuldbetonade, t.ex. spelskulder eller misslyckanden av något slag. Den andra förutsättningen är kunskap om hur brottet kan begås och tillfälle att utföra det. Det tredje är att gärningsmannen har tillgång till ursäakter eller rationaliseringar som rättfärdigar den brottsliga gärningen. Det viktiga med dessa rationaliseringar är att de inte uppkommer efter brottet utan fungerar som en motivationsfaktor för att begå brottet. Ett exempel på rationalisering är att man bara lånar de pengar som förskingras.

Neutraliseringar eller rationaliseringen är en kognitiv process som människor tar till för att hantera den inre spänning som uppstår när man dras till en handling som man vet är olaglig och normbrytande. Den gör att självbilden kan bevaras intakt – man ser sig själv som moraliskt normal trots att man begår en handling som i objektiv mening är lagstridig.

I RRV:s (1998) omfattande kartläggning över det svarta arbetet i Sverige hade aktörerna på den svarta marknaden "goda" skäl för vars och ens handlande. De hänvisade till fiffler med fallskärmar i de högre sfärerna, orättvisa bidragssystem som skapade illojal konkurrens mellan olika företagare, för höga skatter i jämförelse vad samhället ger tillbaka etc.

Henry (1978) betonar vikten av att den dolda ekonomi som utvecklas av bl.a. anställda och företagare enbart stannar vid en deltidssysselsättning. Huvudsysselsättningen är det legitima arbetet som tjänsteman eller liknande i organisationen. Merparten av inkomsterna kommer från den legitima verksamheten och personen identifierar sig också med de rådande värderingarna i samhället. Härigenom kan man fortfarande se sig själv som hederlig och inte identifiera sig med den kriminella världen trots att det fifflas en del. De schablonbilder vi har av brottsligheten, förstärker bilden av

skillnaden mellan vi och dem och hjälper till med att bagatellisera allvaret i det egna fifflet.

RRV:s (1998) kartläggning av det svarta arbetet i Sverige visade också mycket riktigt att det skedde på marginalen och typiskt sett helt integrerat med det vita arbetet. Härigenom blir det svarta deltagandet mindre stigmatiserande.

I likhet med andra forskare menar Coleman (1998) att marknadsekonomi för med sig ett konkurrenssamhälle där vi betraktar dem som lyckas som vinnare och dem som förlorar, som misslyckade. Viljan att lyckas och rädslan för att misslyckas blir därför starka drivkrafter för att också begå brott.

Organisationer och samhällliga förändringar

I Lingrens och Theandersson (2000) översikt över den internationella ekobrottsforskningen behandlas också teorier om organisationer och deras mål som en förklaring till ekobrott. En teori är att det inte är profitmålet som är brottsalstrande utan hur organisationen specificerar sina mål. För dem som begär brottet är det viktigt med rationaliseringar och neutraliseringar som att åberopa legitima strävanden som att verka för företagets överlevnad och konsolidering (jfr. Cressey ovan).

Även samhällliga förändringar är en förklaring till brottsligheten. Sutherland (1949) pekade i likhet med Durkheim, på anomi, dvs. bristen på normer som kan vägleda medborgarnas handlande och fungera som rättesnöre. Vidare tog Sutherland upp normkonflikter mellan grupper som står i motsats till varandra genom deras handlingsätt. Social desorganisation genom anomi sker genom samhällliga förändringar till följd av att det ekonomiska systemet skiftar. Den senaste tidens utveckling med globalisering, IT-utveckling, gigantiska storföretag, men där också antalet småföretag ökat kraftigt är förändringar som påverkar brottsligheten (Tombs, 2001). Det är ett känt faktum att stora företag också har stora möjligheter att bryta mot lagstiftningen (Hutter, 2001). Det är komplexa organisationer med verksamhet på många platser och länder, som gör det svårt för granskande myndigheter att få klarhet i rimligheten av olika betalningsströmmar. För småföretagen uppkommer andra möjligheter till överträdelser. Småföretagare, som kanske tidigare var löntagare med begränsade möjligheter till

skattefuskar, får genom det egna företaget helt andra förutsättningar att styra penningflöden och redovisa transaktioner.

Från ett anomiperspektiv har Lindgren (2000) hävdade att problemet inte är om skatterna är låga eller höga utan problemen härrör från hastiga och genomgripande förändringar av systemet eller nivåerna. Det är när förskjutningar och diskrepanser mellan människors normrelaterade förväntningar och faktiska villkor som osäkerhet och vilshenhet om det rätta och lämpliga uppstår.

För den som vill hitta enkla förklaringar till brottsligheten ger redovisningen hittills en ganska splittrad bild, med flera förklaringar. En forskare som försöker integrera olika teorier är Coleman (2001), som menar att en brottslig gärning är en sammansmältning av motivation och möjlighet. Den mening som en person tillskriver en speciell situation strukturerar deras erfarenheter och kommer att få vissa handlingssätt att framstå som lämpliga samtidigt som andra utesluts. Personen har också förväntningar på hur andra kommer att reagera och här spelar rationaliseringar och neutraliseringar en viktig roll eftersom det ursäktar en gärning som av samhället betraktas som brottslig. Men orsakerna till brott måste också som nyss nämnts, sökas i det moderna industrisamhällets ekonomiska system. I detta finns en konkurrenskultur, som tyglas av återhållande krafter som lagstiftning etc. I den konkreta situationen uppstår spänningar mellan konkurrenskulturens förväntningar och återhållande ideal. Det är detta spänningsfält som förklarar motivationen för ekobrott enligt Coleman. Vad Coleman trycker på som en viktig drivkraft är rädslan för misslyckandet. Det är en underskattad drivkraft i förhållande till vinst och girighet.

Men det räcker inte med motivation, menar Coleman. Det förutsätts också möjligheter att begå ett brott. Olika personer har olika möjligheter beroende på bl.a. egen position, kontrollsystem, lagstiftning etc. Hur lockande en möjlighet är bestäms av den förväntade vinsten, av uppfattningen om potentiella risker, överensstämmelse mellan möjligheten och individens idéer, rationaliseringar och föreställningar samt relativa fördelar med alternativa handlingsmöjligheter.

Tidigare nämndes vikten av neutraliseringar och rationaliseringar för att begå brott (Sutherland och Cressey). Även Coleman lyfter fram denna process för att förklara varför "vanliga" tidigare ostraffade personer i särskilda situationer väljer att begå brott. Att skattefuska, eller "bara" låna, är föreställningar som finns inom vår

kulturella miljö och det underlättar neutraliseringar och rationaliseringar.

Diane Vaughan (1983) undersökte omständigheterna kring ett stort bedrägerifall i USA där läkemedelsdetailjsten Revco lämnade oriktiga uppgifter genom ett databaserat dubbelfaktureringsprogram till myndigheterna om hur mycket läkemedel som hade getts ut som Medicaid:

"The details of the Revco case and investigation tantalize the sociologist, for this event indicates significant social change: change in the nature of crime – and in the way society organize to combat it. Unlawful behaviour by organizations is a natural consequence of the transformation of social structure. Not only do individuals interact with individuals; now they interact with organizations, and organizations interact with other organizations. These new sets of relationships have affected opportunities for unlawful behaviour. The roles of victim and offender are no longer restricted to individuals."

Organisationer tillhandahåller möjligheter som underlättar olagliga lösningar när organisationerna möter hinder mot att uppnå önskade mål. Dessa möjligheter finns i alla organisationer, som en följd av processerna i verksamheten, strukturen på företaget och de transaktioner som sker. Dessa faktorer är naturligtvis till för att underlätta företagets lagliga beteende, men de kan också stödja olagligt beteende tillika, utgöra ett redskap för brott och minska risken för upptäckt.

"Although all organizations create normative environments that join the goals and actions of members to those of the firm, to assert that organizational processes uniformly produce fertile atmosphere for illegality obscures the complexity that exists. The degree to which an organization experience pressures to act unlawfully varies not only by subunit, but within subunits, and over time. The ability and willingness of members to act illegally in the organization's behalf depend on the subunit in which they work, their position in the information system, and the weighing of rewards and punishments. These factors may not only generate lawful conduct in the face of organizational pressures to violate, but may generate unlawful conduct despite a normative environment that supports compliance with legal norms." (Vaughan, 1983:72)

När företag känner sig pressade i en konkurrenssituation och brott kan vara en lösning, är huvudfaktorn för att förstå medarbetarnas sätt att svara på problemet deras position. Kunskapen att begå brott hänger samman med positionen i organisationen. "They are not learned from experienced criminal. They are the result of training from educators in technical schools, colleges, or professio-

nal schools...The point is that they are legitimate, conventional skills, not criminal skills” (Vaughan, 1983:85). Som en följd av organisationens struktur har alla inte samma möjligheter att begå brott. ”Not all members have equal opportunity to fix prices, to falsify sales records, to distort research outcomes, to alter plant safety standards, to package and ship faulty equipment” (Vaughan, 1983:85)

Vaughans framhåller i sin översikt att forskningsresultaten om rutinmässig organisatorisk avvikelse behöver nå fram till beslutsfattare av reglerings- och kontrollstrategier. Risken är att om beslutsfattarna är okunniga om rönen inom modern organisationsforskning, kan det leda till att improduktiva avskräckningsteorier fortlever.

Även om det finns många teorier – betydligt fler än vad som har redovisats ovan – finns det skäl att betona två huvudfaktorer som har stor betydelse. Den ena är *tillfället* till att begå brottet och den sammanhängande kunskapen om att utföra brottet. Den andra är *motivet* att begå brottet och här inräknas även det batteri av neutraliseringar som personen kan ta till för att rättfärdiga brottet och som också är motivdrivande. Om vi för ögonblicket lämnar tillfällesfaktorn och återkommer till den mot slutet av uppsatsen, kan en hjälp vid bedömningar av olika risker vara att utgå från motivet. Frågan blir då – utifrån motivet – vilka typer av skattebrott som innebär en hög risk. För att besvara frågan måste vi emellertid undersöka grunderna för att vi betalar skatt. Om vi kan förstå mekanismerna både hos dem som betalar skatt och dem som försöker undgå skatt genom brott, borde vi också få en insikt i var risken ligger att de som betalar går över till den andra sidan.

8 Teorierna om varför vi följer regler

En riskbedömning på skatteområdet liksom på andra lagstiftningsområden måste falla tillbaka på kunskaper om varför människor följer regler, och varför de bryter mot dem. Om hänsyn kan tas till dessa kunskaper borde vi komma en bra bit på väg att hantera regler och kontroll på ett sätt som minskar riskerna för lagöverträdelse.

Normativisterna menar att den sociala ordningen vilar på ett antal regler som internaliseras hos de flesta, dvs. de uppfattas som självklara. I vart fall anses reglerna legitima. Genom att normerna internaliseras kontrollerar vi själva att vi följer dem. Problemet är att detta fenomen är svårt att vederlägga eftersom den enskildes beteende inte enbart kan förklaras av internalisering utan också av kontroll, sanktioner, vanor och individuella preferenser. En annan riktning – rational choice – menar att människan är rationell och strävar efter att tillgodose individuella önsknings. Emellertid är individen en skapelse av samhället och denna socialisation bestämmer inte enbart den enskildes mål utan begränsar också medlen. En stor del av beteendet kan därför inte förklaras av rationella motiv utan är icke rationellt och rituellt. Altruism, plikt och skuld måste därför vägas in vid sidan av det egna intresset. För att förklara varför den enskilde följer normer har Hechter (1986) utvecklat en teori om gruppsolidaritet som bygger på rational choice.

Det är inte möjligt att de enskilda individerna i samhället var och en för sig bestämmer sitt bidrag till det allmänna. Det krävs någon form av system för bestämma insatserna; och det är skattesystemet. Genom skattesystemet finansieras kollektiva nyttigheter som vägar, allmän ordning och sjukvård. För den enskilde är det en rationell strategi att försöka undgå att betala men ändå få del av nyttigheterna, att vara en 'free rider'. Det ideala vore visserligen om enbart de som var med och betalade fick del av de kollektiva nyttigheterna. Detta är emellertid inte möjligt eftersom de är

kollektiva nyttigheter. Skattesystem och skattekontroll måste därför försöka lösa free rider-problemet. (Hechter, 1987).

Stabilitet och social ordning uppkommer enbart om det finns institutioner som främjar beroende och kontroll. I en familj är beroendet stort mellan individerna och dessutom är kontrollen ofta effektiv eftersom man lever nära varandra. I ett västerländskt samhälle är det svårare att upprätthålla ett beroende på samhällsnivå och därmed för beskattningen. Därför måste gruppsolidariteten upprätthållas genom kontroll. För att gruppsolidariteten skall fungera krävs en kontroll som upptäcker avvikelser och att dessa sanktioneras. Enligt teorin om gruppsolidaritet överlever det system som har den bästa kontroll- och sanktionsekonomi, dvs. som behöver lägga ned minst resurser på kontroll och sanktioner. (Hechter, 1986)

Den enskilde är beredd att bidra till finansieringen av de kollektiva nyttigheterna enbart om andra också gör det. Den enskilde vill därför försäkra sig om att de andra individerna också bidrar. Om man misstänker att andra fuskar, är sannolikheten stor att man är tveksam till att själv bidra. Det uppstår därför ett krav på kontroll. (Ahrne, 1994).

För att få människor att i det långa loppet bidra till skattesystemet, krävs således att den enskilde är övertygad om att de andra skattebetalarna också gör vad de har lovat. Detta är också förhållandet i spontana organisationer. "Not even a member of a next protest organization wants to continue to distribute leaflets if he or she discovers that other members throw them away" (Ahrne, 1994).

Den svenska skattekontrollen bygger i hög grad på tanken att syftet inte primärt är att genom kontrollåtgärder hitta fel och därigenom öka skatteintäkterna. I stället syftar kontrollen till att den enskilde skattebetalaren skall bli medveten om att skattekontrollen fungerar och därmed att andra skattebetalare fullgör sina skyldigheter. Härigenom förstärks den enskildes vilja att frivilligt bidra till organisationen, dvs. att korrekt redovisa sina inkomster och betala sin skatt (RSV, 1998).

Vad som hittills sagts innebär att det finns en önskan hos flertalet individer i en organisation att den enskildes bidrag kontrolleras i syfte att uppnå rättvisa. Denna önskan gäller inte minst för bidrag till organisationen, dvs. skatter. En annan sak är att den enskilde på ett allmänt plan vill att systemet skall upprätthållas genom

en effektiv kontroll, men att man själv vill slippa att bli kontrollerad.

Finns känslan av att kontrollen inte upprätthålls minskar respekten för lagstiftningen och fusket kommer att öka. En inte ovanlig situation är nog att om man upptäcker att exempelvis grannen fuskar, blir man mer indignerad på "systemet" som inte kan upprätthålla en rimlig kontroll än på den fuskande grannen. Förtroendet minskar för all del mot grannen, men mest mot samhället, gruppsolidariteten minskar.

Men frågan är vad som bör kontrolleras för att upprätthålla viljan hos flertalet skattskyldiga. Om man frågar skattskyldiga i allmänhet vad de tycker är kontrollvärt svarar de nog – kanske med lite hjälp av den som intervjuar - stora belopp samt systematiska och uppsåtliga fel. Det är också i enlighet med RSV:s kontrollfilosofi, som först och främst förutsätter att kontrollbehovet fastställs på olika områden. Sedan styrs kontrollen mot stora belopp samt avsiktliga och systematiska fel. Men i kontrollfilosofin sägs också att "Den kontroll som vi bedömer behövs för att nå en acceptable risknivå för fel kan sägas utgöra kontrollbehovet" (RSV, 1998). Men den stora frågan är var den nivån ligger för att upprätthålla de enskilda skattskyldigas betalningsvilja. Eftersom vi talar om olika områden kan därmed kontrollbehovet variera. Nästa stora fråga är om de enskilda skattskyldiga tar störst intryck av att kontrollen är inriktad mot stora belopp samt avsiktliga och systematiska fel.

I nästa avsnitt skall vi försöka använda oss av teorierna om både varför människor begår brott och varför de följer reglerna för att försöka dra några slutsatser om vilka risker som är stora eller små på skatteområdet.

9 Början till en riskbedömningsmodell

Ett visst fusk breder ut sig bland breda eller viktiga grupper

Av flera teorier har vi sett att den närmaste omgivningen har stor betydelse för en persons motiv för att begå brott. Det handlar mycket om vad kollegor och affärspartners gör och vilka normer som sitter i organisationens väggar (Sutherland, Mars, Henry m.fl.). Det skulle tala för att en allvarlig risk är när ett visst olagligt beteende kan bli utbrett eller/och stort därför att det accepteras av stora eller viktiga grupper för skattesystemets upprätthållande. Vi kan här tala om att sannolikheten ökar för att det bli utbrett och därmed blir också skadan stor. Det handlar således om risken för att vad man skulle kunna kalla för "i grunden" hederliga skattskyldiga börjar begå brott utöver vad som är "normalt".

För att gå vidare i riskbedömningen bör det vara fruktbart att gruppera risker för brott med hänsyn till branscher, socioekonomiska grupper etc. Det måste vara en fördel om specifika skattefel, eller listor på skattefel, kan knytas till branscher och socioekonomiska grupper. Eftersom steget till brott inte är så stort är det viktigt att vara uppmärksam på förändringar i branschförhållanden m.m. som underlättar för den enskilde att finna motiv för brott.

Vad som uppkommer här är, för att använda RSV:s terminologi, att kontrollbehovet ökar. Kontrollen måste således öka på det identifierbara området. Men bör kontrollen på detta område styras mot avsiktliga fel, systematiska fel och stora belopp. Inte nödvändigtvis. Det viktiga är att aktörerna inom den identifierbara gruppen känner att kontrollen fungerar. Frågan är om inte antalet kontroller som framgångsrikt upptäcker felen och som leder till sanktioner och att det blir känt i media är effektivare. Motivet skulle vara att det är viktigare att öka gruppsolidariteten i gruppen som helhet än att försöka sätta stopp för enskilda individer som utmärks av höga belopp samt systematiska och avsiktliga fel. För-

hoppningsvis påverkas beteendet hos dessa också även om de tillfälligt undgår kontroll.

Mindre resurser kan sättas in mot 'yrkeskriminella'

Följden av detta resonemang är också att vissa brott som företrädesvis begås av 'yrkeskriminella' – men som inte har så stor betydelse för att upprätthålla skattesystemet hos de stora grupperna av skattskyldiga – är mindre viktiga att bekämpa. Deras brott, skilt från de flesta "vanliga" skattskyldiga, påverkar knappast andra "vanliga" skattskyldiga att också begå sådana brott. Däremot har brottsbekämpningen inriktad mot den här typen av regelrätt kriminalitet betydelse för det allmänna förtroendet för samhällets förmåga att upprätthålla skattesystemet, ett symbolvärde, men poängen är att betydelsen av denna typ av brottsbekämpning inte skall överskattas.

Följden är att den regelrätta brottsbekämpningen inte bör syfta till att försöka få bort brottsligheten – om nu någon tror att det skulle vara möjligt – utan att hålla den inom rimliga gränser.

Avancerade brott måste också få sin beskärda del

Eftersom kontrollsystemen har brister tenderar de att upptäcka ganska enkla fel. Ett undantag är emellertid de riktade eko- och specialrevisionerna. På grund av andra sällningsmekanismer, t.ex. att polis och åklagare tenderar att premiera enkla och tydliga fall före resurskrävande och komplicerade, ägnar rättsväsendet mycket möda åt mindre allvarlig brottslighet. Eftersom detta är brott som alla förstår sig på fyller de också i lagom dos ett symbolvärde. Brottsbekämpningen har betydelse för vår känsla av grupp-solidaritet och att vi bekämpar samma fiende (Mead, 1918). Det håller ihop samhället. Men blir det för många konkursdrabbade småföretagare som hamnar i näten tappar allmänheten tilltro till samhällets förmåga att upptäcka, utreda och lagföra mer avancerade brott.

Jareborg (1995) menar att ekobrotten är svåra att upptäcka, finna någon juridiskt ansvarig och utreda komplicerade orsakssammanhang. Detta gör att den straffrättsliga regleringen framstår som mindre angelägen än andra typer av samhällsätgärder. I praktiken

kommer man främst åt mindre allvarliga brott. Han varnar därför för att samhället skulle ha några förväntningar om att ekobrottsproblemen kan lösas, om preventiva effekter eller om att många brottslingar kommer att hamna i näten.

Sammanfattningsvis måste samhället med en rimlig ambitionsnivå försöka hålla den grövre skattebrottsligheten i någorlunda balans.

Fusk på marginalen

Ytterligare en lärdom från teorierna är att det är tämligen normalt med ett fuskande på marginalen. Eftersom det är ett fusk som sker i begripliga former, som vi "alla" känner till och som vi på ett eller annat sätt har erfarenheter av, t.ex. som köpare av hantverks-tjänster, ligger det nära till hands att vi fokuserar det vanliga svartarbetet. Det är en stor skillnad mot exempelvis större företags avancerade skatteplanering som vi i allmänhet inte känner till och än mindre förstår. Men farorna med denna typ av "vanligt folks" skattefusk skall nog inte överdrivas. Visserligen blir det sammantaget stora belopp som undgår beskattning eftersom det är många aktörer. Men frågan är om det är särskilt systemhotande. De flesta som arbetar svart gör det på marginalen och de är i övrigt lojala skattebetalare. Man skulle kunna säga att det svenska folket lurar systemet under balanserade former. Det finns också en klar uppfattning om var ungefär gränserna går från ett "rimligt" skattefusk till det som allmänheten betraktar som kriminalitet. Risken för en ökning av det svarta arbetet på bredden skulle därmed vara liten.

Däremot kan åtgärder vidtas för att minska tillfällena till sådant fusk, en fråga som behandlas i slutet av uppsatsen. Samhället kan därmed hjälpa till att upprätthålla den nyss nämnda balansen mellan vad vi antagligen måste tåla av skattefusk och när det börjar gå för långt och kan bli systemhotande. För att använda RSV:s terminologi kan nog kontrollbehovet bedömas som relativt lågt. Här gäller det att hålla en rimlig nivå på kontrollen och kanske mer fokusera på särskilda socioekonomiska grupper och branscher än att titta på svartjobbbandet generellt. Det handlar då om åtgärder för att styra upp kontrollen i kontantbranscherna och att minska fusket inom byggbranschen (se nedan scheman över hur den situationella brottspreventionen kan användas).

Eftersom det trots allt rör sig om så stora belopp innebär en marginell minskning av det totala deltagandet att skatteinkomsterna ökar betydligt och motsatsvis medför en mindre ökning av den svarta ekonomin mycket pengar. Om det svarta arbetet skall minska på bredden måste rimligtvis generella åtgärder vidtas som minskar tillfällena till brott (se schemat nedan).

En enkel modell

Nedan åskådliggörs diskussionen ovan i ett rutsystem där hög och låg sannolikhet kombineras med hög och låg risk.

Figur 5.

	Stor skada	Liten skada
Hög sannolikhet	"Vanliga skattskyldiga" fortsätter att fuska i "lagom" omfattning	"Yrkeskriminella" ägnar sig åt vissa ekobrott
Låg sannolikhet	"Vanliga" skattskyldiga ökar i hög grad sitt svarta engagemang	"Yrkeskriminella" ökar i hög grad sitt engagemang på ekobrottsområdet

En viktig fråga i ett riskbedömningssystem är hur vi löpande söker svar på vilka risker som finns. Här finns naturligtvis en mängd information att använda, t.ex. revisionsresultat, enkätundersökningar, intervjuer m.m. Men frågan är också hur brottslighetens utveckling ser ut. På den punkten finns betydande svårigheter att få någon uppfattning.

10 Åtgärder för att möta de faktorer som ger upphov till skattebrott

Mjuka åtgärder

Det finns stora svårigheter med att komma till rätta med de mer avancerade skattebrotten genom det straffrättsliga systemet. De begås av enskilda och företag som kan sätta emot stora resurser och det är svårt för myndigheterna att styrka uppsåt. Som redovisats ovan kan det också vara komplexa organisatoriska förhållanden som gör att företag väljer att begå brott. Det är förhållanden som knappast det straffrättsliga systemet biter mot. Ayres och Braithwaites och (1992) har därför fört fram en modell som bygger på en mjukare linje mot företagen (se också Sigler och Murphy, 1988). Eftersom det är så resurskrävande att kontrollera företagen kan egenkontroll vara effektivare. Interna normsystem kan därför vara effektivare än detaljerad statlig reglering. Som exempel anförs ett system som läkemedelsindustrin infört som begränsar risken för skadliga produkter. RSV:s framtidsstudie synes vara inne på dessa tankar genom att auktorisera företags redovisningssystem (RSV, 2000).

Genom att låta de anställda få ett större inflytande minskar också risken för slarv och brott. Här kan relateras till Mars och Henrys undersökningar att arbetstagares brott i hög grad är en effekt av hur arbetet är organiserat.

Baserat på Ayres och Braithwaites teorier har möjligheten diskuterats att införa ett förstadium till revision, som går ut på att undersöka näringsidkarens vilja att följa reglerna snarare än att rätta fel. Om huvudsyftet med kontrollen är att den skall ha en förebyggande effekt kan man fråga sig om det inte är bättre att i större utsträckning göra kontroller för att se om den skattskyldige förefaller att vilja följa reglerna än att rätta "fel". Om revisorn tycker att det verkar hyggligt kan revision underlätas. Det räcker med den översiktliga kontrollen. Anteckningar om resultatet sparas för senare återbesök. Revisorn kan naturligtvis påtala de brister som

han funnit, men inte föreslå någon ändring av taxeringen eftersom det förutsätter revision. (Korsell, 2001)

För att ett sådant system skall fungera bra förutsätts att information om enskilda och juridiska personer kan sparas som visar vilka kontrollåtgärder som skett, vilka fel som upptäckts, vilka fel som rättats till och den känsligaste uppgiften, var på 'lojalitets-skalan' den skattskyldige befinner sig. Vidare förutsätts en förhållandevis "tät" kontakt mellan skattemyndigheten och skattskyldig.

För den företagsbaserade brottsligheten kan etiska regler via branschorganisationer och olika former av certifieringar vara ett led i att ändra de attityder som kan finnas i branschen. Sådana åtgärder minskar möjligheterna till inläring av ett kriminellt beteende (jämför Sutherland, differential association). Vidare försvåras möjligheterna till rationalisering (jämför Cressey). Dessa former av "mjuka" åtgärder, som kan kompletteras med andra former av självreglering, skall inte underskattas. Samhällets kontrollmöjligheter är visserligen knutna till "hårda" åtgärder, i slutändan fängelsestraff, men är samtidigt begränsade och kommer aldrig att räcka till.

Rationaliseringar försvåras också av om den etiska nivån kan höjas inom myndigheter och hos statsmakterna. Diverse "affärer" på högre nivå göder "vanliga" människors "vanliga brott". I RRV:s (1998) förslag till att komma till rätta med det svarta arbetet betonades vikten av etiska normer för de som skall utgöra förebilder.

Sedan länge satsar skatteförvaltningen mycket på service och tillgänglighet. Det är ett sätt att stödja de lojala och öka deras lojalitet. Denna inriktning bedöms därför som mycket positiv.

Situationell brottsprevention

Att det finns tillfällen till brott utgör en viktig komponent i många teorier om brott och förklarar också delvis varför olika samhällsgrupper begår olika brott (Cressey, rational choice, etc.). Men det är inte enbart personer i ledande ställning som kan begå ekobrott. Det handlar både om "the upperworld" och "the underworld" och exempelvis kan brott begås både "by the chairman or the company typist" (Levi, 1987:xix). En stor del av ekobrottsligheten begås av "the middle classes" (Weisburd et al, 1991).

Enligt rutinaktivitetsteorin förutsätter ett brott att tre faktorer samverkar i tid och rum: en motiverad gärningsman, ett offer eller lämpligt mål och avsaknaden av kapabla väktare (Felson och Clarke, 1998). I denna teori tas offret för givet och fokuserar i stället på de två återstående faktorerna. Teorin har tagits fram för traditionell brottslighet, men om den översätts till ekonomisk brottslighet kan kapabla väktare liknas vid olika typer av kontrollsystem. Väktare kan också vara konsumenter som begär kvitto. Det handlar om att skydda målet för brottet och att skapa kontrollförsättningar.

Rational choice teorin tar sikte på gärningsmannens beslutsfattande. Utgångspunkten är att gärningsmannens motiv är att berika sig något sätt (Felson och Clark, 1997 och 1998). Gärningsmannen har ett mål med brottet. Om lagstiftning och kontrollsystem gör att vissa förfaranden förhindras, försvåras, blir mindre lönsamma och mer riskabla reagerar gärningsmannen på det.

Clark har tagit fram en taxonomi – eller med ett enklare uttryck schema – med ett antal tekniker för att minska tillfällena till brott (Clark, 1997). Dessa tekniker är i sin tur indelade under fyra huvudkategorier: Åtgärder för att göra det svårare att begå brott, göra det mer riskabelt att begå brott, minska brotts lönsamhet och motverka bortförklaringar som underlättar brott. Denna taxonomi kan med fördel även användas för att systematisera olika lagstiftningsåtgärder för att förebygga ekonomisk och organiserad brottslighet.

Taxonomi bygger på rational choice teorin och åtgärderna tar sikte på situationell brottsprevention. I stället utgör den situationella miljön oftast av handlingsalternativ i regelsystem. Här har modellen utvecklats genom att lägga till ytterligare en huvudkategori; lagstiftningsåtgärder som skapar incitament att handla rätt. Skälet är att man kan utforma regler och genomföra reformer så att det blir ekonomiskt fördelaktigt att agera lagligt i stället för olagligt. Regler kan också konstrueras så att ett visst handlande blir ekonomiskt intressant för en part, som därmed påverkar en annan parts beteenden.

Syftet med taxonomi är att illustrera olika lagstiftningsåtgärder som har skett för att förebygga framföra allt ekonomisk brottslighet. I en del fall gäller det också förslag som förts fram av utredningar, men som inte genomförts.

Det bör påpekas att taxonomi skall ses som en illustration och inte en värdering över om lagstiftningsåtgärderna eller förslagen till

lagstiftning är effektiva för att förebygga brott. Som i all brottsprevention finns det alltid negativa effekter att ta hänsyn till, t.ex. att brottsligheten söker sig andra vägar när åtgärder satts in på ett visst håll (omflyttningseffekter) eller att de förebyggande åtgärderna skapar kontrollskador. Som tidigare nämnts krävs det också goda kunskaper om brottsligheten för att kunna vidta förebyggande åtgärder med framgång.

Inventeringen är inte komplett och flertalet exempel avser ekonomisk brottslighet, vilket också är det område som de största förutsättningarna finns för att förebygga genom lagstiftningsåtgärder.

Figur 6. Taxonomi för lagstiftningsåtgärder mot ekonomisk och organiserad brottslighet

Lagstiftningsåtgärder som skapar incitament att handla rätt	Lagstiftningsåtgärder som gör det svårare att begå brott	Lagstiftningsåtgärder som gör det mer riskabelt att begå brott	Lagstiftningsåtgärder för att minska brotts lönsamhet	Lagstiftningsåtgärder för att motverka bortförklaringar som underlättar brott
<p>1. Förmåner</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pensionssystemet, livsinkomstprincip • Återbetalning av alkoholskatt • Lägre moms för licensierade företag 	<p>4. Etableringskontroll</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auktorisation • Vandelsprövning • Näringsstillstånd • Näringsförbud 	<p>8. Kommunicerande system</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kontrolluppgifter vid beskattningen • Information mellan olika bidragssystem • En utbetalare av samtliga bidrag 	<p>11. Ansvar och garantier</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ansvarsgenombrott • Ekonomiska garantier • Återvinning i konkurs 	<p>14. Lättare att sanktionera</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tydliga regler • Administrativa sanktioner • Sanktionera vårdslöshet • Försäkran på heder och samvete
<p>2. Självreglerande</p> <ul style="list-style-type: none"> • Skattereduktion för byggnadsarbeten • Avdragsrätt för levnadskostnader 	<p>5. Trösklar</p> <ul style="list-style-type: none"> • Minimikapital för aktiebolag • F-skattsedel • Krav vid upphandling • 	<p>9. Ekonomisk kontroll</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revisorers anmälningsskyldighet • Internkontroll • Konkursförvaltare • Penningtvättsanmälan 	<p>12. Säkra betalningar</p> <ul style="list-style-type: none"> • Skatteavdrag • Preliminärskatt • Begränsningar för utbetalning av negativ moms 	
<p>3. Enkelhet</p> <ul style="list-style-type: none"> • Förenklad redovisning av hushållstjänster • Förenklade skatteregler 	<p>6. Synliggöra förhållanden</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anmälningskyldighet om ändrade förhållanden i aktiebolag • Krav att lämna kvitto • Tillgång till registerinformation 	<p>10. Tvångsmedel</p> <ul style="list-style-type: none"> • Telefonavlyssning • Hemlig kameraövervakning • Buggning 	<p>13. Lägre eller högre pålagor</p> <ul style="list-style-type: none"> • Minskad skatt för hushållstjänster • Avdragsförbud mot mutor 	
	<p>7. Schabloniseringar och mindre komplexitet</p> <ul style="list-style-type: none"> • Schablonbeskattning • Regelförenklingar 			

En taxonomi kan också tas fram för åtgärder som inte bygger på lagstiftning för att förebygga ekonomisk brottslighet. Den avser åtgärder som näringslivet självt i hög grad har ansvar för. Åtgärder utanför lagstiftningsområdet kan sägas innebära att man flyttar över 'regleringen' till näringslivet självt och andra aktörer. Här betonas en god affärssed och egenåtgärder. En sådan taxonomi redovisas nedan.

Figur 7. Taxonomi för andra åtgärder än lagstiftning för att förebygga ekonomisk brottslighet

Åtgärder som skapar incitament att handla rätt	Åtgärder som gör det svårare att begå brott	Åtgärder som gör det mer riskabelt att begå brott	Åtgärder för att minska brottslönsamhet	Åtgärder för att motverka bortförklaringar som underlättar brott
<p>Positiv "kontroll"</p> <ul style="list-style-type: none"> • Service till skattskyldiga • Nyföretagarhjälp • Förstadium till revision, vidare kontroll avbrytas vid acceptabel laglydnad 	<p>Etableringskontroll och trösklar</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kontroll av nya företag, av företag i vissa branscher etc. • Näringslivets affärskontroll 	<p>Myndigheters kontroll</p> <ul style="list-style-type: none"> • Myndighetsgemensamma aktioner • Punktmarkering • Informationsutbyte mellan myndigheter • Underrättelsetjänst 	<p>Ansvarsklausuler</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vite om det förekommer svart arbetskraft • Ansvar för underentreprenörers skatter 	<p>Affärssed och egenåtgärder</p> <ul style="list-style-type: none"> • God affärssed • Uppförandekoder
<p>Ekonomiska regleringar och rutiner</p> <ul style="list-style-type: none"> • Minska antalet kontantregleringar från försäkringsbolagen 	<p>Egenåtgärder</p> <ul style="list-style-type: none"> • Branschorganisationer kontrollerar • Fackföreningar kontrollerar • Krav vid upphandling 	<p>Ekonomisk kontroll</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mobilisera revisorer • Stödja internkontroll • Inspelning av värdepappersaffärer 	<p>Gränser och säkerheter</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gränser för kreditförsäljning • Säkerheter vid försäljning 	<p>Etik i allmänhet</p> <ul style="list-style-type: none"> • Skola och utbildning • Yrkesetik • Konsumentkrav
	<p>Ökad insyn och synlighet</p> <ul style="list-style-type: none"> • Flera personer vid avtalsslut och attestering • Namnbrickor • Listor på personal och företag • Beställaren skall godkänna underentreprenörer 	<p>Öka upptäcksrisken</p> <ul style="list-style-type: none"> • Färre kontanter och fler kort 		<p>Egenkontroll</p> <ul style="list-style-type: none"> • Etiska regler, företag • Krav på medlemskap • Certifiering • Garantier

Som framgått av de båda taxonymierna kan den situationella brottspreventionen med fördel användas för att förebygga ekonomisk och organiserad brottslighet. Men det är inte någon slump att en mängd lagstiftning och åtgärder kan grupperas i taxonymierna. På ett omedvetet sätt tillämpas fragment av olika teorier när motåtgärder formuleras. Men resultatet skulle säkert bli bättre om alla åtgärder och strategier sattes in i ett teoretiskt sammanhang. Härigenom skulle det vara enklare att upptäcka brister och inkonsekvenser. I en modell för riskbedömning skulle också åtgärderna kunna plockas in.

11 Avslutning och summering

Ett problem med att väga olika risker mot varandra på skattebrottsområdet är att det är kontrollsystemen – hur dessa används och hur mycket – som bestämmer hur skattefelen och skattebrottsligheten ser ut. Därför blir kontrollsystemen något av en självuppfyllande profetia; man finner vad man söker. Därför måste ett system för riskbedömning använda sig av kompletterande metoder än statistik över revisionsfel och skattebrott. Statistiken visar trots allt enbart upptäckta och registrerade fel och brott. Det är inte en komplett bild av den ekonomiska brottsligheten. Utanför siffrorna finns ett mörkertal. Forskning och slumpmässiga revisioner bör därför kunna vara ett bra komplement vid sidan av att kunskaper från revisioner och brottsutredningar tas till vara för att bättre få ett grepp om brottslighetens omfattning och struktur.

Det är svårt att bedöma olika risker. Här behövs någon form av stöd. Ett hjälpmedel bör vara teorier för varför brott begås och varför gruppsolidaritet uppstår, dvs. varför skatter betalas. Sådana teorier är en hjälp för att förstå den enskildes motiv för att betala skatt eller försöka komma undan. Här har visats att en viktig faktor är när personer lär sig det brottsliga beteendet i sin sociala miljö och när detta blir acceptabelt inom den egna kretsen. Då finns också en risk för att beteendet kan spridas och bli ett större problem. Vidare är kontroll viktigt. Den enskilde måste uppleva att kontrollen fungerar.

Med hjälp av dessa teorier är en hypotes att kontrollen i dag, med många eko- och specialrevisioner, i för hög grad är inriktade mot yrkeskriminella och att det är viktigare att öka kontrollen mot "vanliga" skattskyldiga för att förstärka deras gruppsolidaritet. Den regelrätta brottsbekämpningen har emellertid en viktig symbolfunktion och därför måste en balans upprätthållas mellan vanliga revisioner och eko-revisioner. Dessutom kan det också vara brottsförebyggande att spärra in en hård kärna av yrkeskriminella.

Det är viktigt att kontroll och brottsbekämpning också inriktar sig mot avancerade brott. För mycket energi bedöms läggas ned på mindre allvarlig brottslighet som ofullkomliga kontrollsystem och andra sällningsmekanismer för fram.

När väl kontrollbehovet är identifierat på olika områden anger RSV:s kontrollfilosofi att kontrollen skall riktas mot stora belopp. Men om syftet är att stärka gruppsolidariteten på det identifierade området – där kontrollbehovet bestämts – föreslås att mängden framgångsrika kontroller med efterföljande sanktioner bör ha en större effekt. Samtidigt är det viktigt att försöka skilja mellan de som försöker följa skattesystemet och de som inte har denna målsättning, eller för att utgå från RSV:s modell, de avsiktliga felen. Det är viktigt att angripa de illojala, men de lojala är viktiga för systemet och de bör uppmuntras till fortsatt lojalitet genom att kontrollen kan avbrytas.

Teorier kan också vara till hjälp för att diskutera åtgärder mot brotten, både genom lagstiftning och på andra sätt. Här är det viktigt att på olika sätt försvåra att brotten begås, både när det gäller att minska tillfällena till brott och utrymmet för motivdrivande neutraliseringar. En modell eller taxonomi är ett sätt för att gruppera olika motåtgärder beroende på vilka brott som skall förebyggas, och med hänsyn till risken för olika skattebrott. Det kan vara hjälp att mer systematiskt diskutera motåtgärder.