



Rapport 1997/98:6

Resursförstärkning till skattemyndigheternas kontrollverksamhet

Förord

1998-06-09

Riksdagens revisorer har granskat effekterna av den resursförstärkning till skatteförvaltningen som regering och riksdag beslutade om våren 1993. Genom att förstärka skattekontrollen och indrivningen under en femårsperiod beräknades ökade skatteintäkter inflyta till statskassan samtidigt som skatteförvaltningen effektiviserades. Förslaget till granskningen kommer från skatteutskottet.

Revisorernas granskning har främst inriktats mot att analysera det resultat som Riksskatteverket och skattemyndigheterna återredovisat. Revisorerna har genom intervjuer med skattemyndigheter, kronofogdemyndigheter, Riksskatteverket och Regeringskansliet inhämtat erfarenheter och synpunkter på den genomförda resursförstärkningen. Härutöver har en enkät till samtliga skattemyndigheter genomförts. Frågorna biläggs rapporten (bil. 1). Två forskare, professor Leif Appelgren och docent Anders Hultqvist, har fått i uppdrag att belysa vissa särskilda frågor när det gäller valda mätmetoder respektive rättssäkerhetsaspekter i skattekontrollen (bil. 2 respektive bil. 3).

Revisorernas rapport har utarbetats i revisorernas första avdelning av Marianne Carlström (s), vice ordförande, Bengt Silfverstrand (s), Margit Gennser (m), Sverre Palm (s), Monica Widnemark (s), Ulf Kristersson (m) och Siw Persson (fp).

Inom revisorernas kansli har revisionsdirektör Mats Midsander haft ansvaret för granskningen. Även utredningschefen Margaretha Stålfors och kanslichefen Åke Dahlberg har deltagit i granskningsarbetet.

Innehållsförteckning

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Förord | 1 |
| Sammanfattning | 3 |
| 1 Granskningens bakgrund och inriktning | 7 |
| 2 Skatteförvaltningen och exekutionsväsendet – organisation och verksamhetsmål | 8 |
| 2.1 Riksskatteverket | 8 |
| 2.2 Skattemyndigheterna | 9 |
| 2.3 Kronofogdemyndigheterna | 10 |
| 2.4 Skatteförvaltningens verksamhetsmål och arbetsformer | 10 |
| 3 Extra kontrollmedel – tilldelning och fördelning | 15 |
| 3.1 Bakgrund och tilldelning | 15 |
| 3.2 Grunder för tilldelningen | 16 |
| 3.3 Geografisk fördelning | 19 |
| 3.4 Några iakttagelser | 20 |
| 4 Skattemyndigheternas erfarenheter | 22 |
| 4.1 Projektet – en ny arbetsform introduceras | 22 |
| 4.2 Anslagssparandet | 23 |
| 4.3 Några projekt vid skattemyndigheterna | 24 |
| 5 Riksskatteverkets återredovisning av resultatet | 33 |
| 5.1 Statsfinansiella effekter | 33 |
| 5.2 Preventiva effekter | 38 |
| 5.3 Kontrollen av eko- och skattebrott | 39 |
| 5.4 Personalresurserna inom beskattningsverksamheten | 40 |
| 5.5 Sammanfattning | 42 |
| 6 Samverkan mellan myndigheter | 44 |
| 7 Rättssäkerheten i skattekontrollen | 48 |
| 8 Regeringens styrning och återrapportering | 52 |
| 8.1 Regeringens styrning av resursinsatsen | 52 |
| 8.2 Återrapporteringen till riksdagen | 53 |
| 9 Revisorernas överväganden och förslag | 56 |
| Frågor till skattemyndigheterna angående extra medel till utökad skattekontroll 1993–1997 | 64 |
| Effekter av skatteförvaltningens extra kontrollmedel 1994–1996 | 66 |
| Rättssäkerheten vid en offensiv kontrollverksamhet | 75 |

Sammanfattning

De extra resurser som regering och riksdag tillförde skatteförvaltningen med början budgetåret 1993/94 syftade till att effektivisera skattekontrollen och indrivningen. Genom en förstärkning med 200 miljoner per år under en fem-årsperiod skulle ökade skatteintäkter kunna tillföras statskassan.

Revisorernas granskning har inriktats mot att utvärdera om målsättningen med resursinsatsen uppnåtts samt belysa eventuella övriga effekter av insatsen.

Det beloppsmässiga resultatet

Revisorerna är tveksamma till om resursförstärkningen fått det resultat som ursprungligen förväntades. Det har skett en ambitionssänkning under åren, bl.a. när det gäller utfallet av insatsen. Denna ambitionssänkning har inte klart framgått i regeringens åiterrapportering till riksdagen.

Riksskatteverket (RSV) har i en rapport till regeringen, Skattefel och skattefusk, redovisat att resursförstärkningen gett ökade skatteintäkter i form av taxeringshöjningar på ca 5,5 miljarder kronor. Härtill kommer en preventiv effekt som inte gått att beräkna men som RSV tidigare bedömt uppgå till en till två gånger den direkta intäkten. Resultatet avser åren 1994–1996.

Resursförstärkningen till skatteförvaltningen de tre budgetåren uppgick till ett belopp om 499 miljoner kronor. Av dessa har 447 miljoner förbrukats inom företagsbeskattningen och 52 miljoner inom personbeskattningen. Från och med budgetåret 1997 ingår resursförstärkningen i skattemyndigheternas ramanslag utan krav på särredovisning. Resultatet av insatsen kommer därför svårigen kunna särskiljas från resultatet av den övriga kontrollverksamheten.

Enligt propositioner och uttalanden från regering och riksdag räknade man med högre skatteintäkter än vad utfallet blev. Indrivningen skulle också effektiviseras, men de extra medlen har endast marginellt använts till att effektivisera indrivningen.

Det är vidare oklart om det resultat som då kalkylerades endast avsåg taxeringshöjningar eller det belopp som förväntades inbetalas, skatteuppbörden.

Revisorerna har också i granskningen framhållit att det resultat som redovisats inte är den intäkt som kommer statskassan till del. En rad faktorer reducerar det belopp som RSV återredovisat, bl.a. överklaganden och periodiseringsfel.

Revisorerna har utifrån RSV:s bedömningar om uppbördseffektiviteten uppskattat det belopp som kommer att inbetalas till ca 3 miljarder kronor. Härtill kommer den preventiva effekten som inte kan beräknas.

De 5,5 miljarder kronor i ökad skatt som RSV redovisat för åren 1994–1996 bör eventuellt reduceras då resultatet av den ordinarie kontrollverksamheten gick ned med 2,8 miljarder kronor mellan åren 1994 och 1995. Detta bl.a. beroende på en fokusering på de extra medlen. Åren 1996 och 1997 ökade återigen resultatet och passerade 1994 års nivå.

Positiva effekter för verksamheten

Revisorerna har i granskningen funnit att resursförstärkningen till skattemyndigheterna gett flera positiva effekter bl.a. i form av ökade skatteintäkter och en förstärkning av myndigheternas kontrollverksamhet. De extra medlen har också bidragit till att den enligt statsmakterna angelägna omstruktureringen av skatteförvaltningen påskyndats.

En positiv effekt har enligt RSV varit att ca 600 skattehandläggare kunnat rekryteras till förvaltningen samt att medlen medverkat till en kompetensutveckling av personalen. Projektet som arbetsform har upplevts som ett positivt inslag i kontrollverksamheten. På så sätt ses insatsen som en investering för framtiden.

En positiv iakttagelse i granskningen är att service och den förebyggande kontrollverksamheten prioriterats de senaste åren. Revisorerna anser att den förebyggande verksamheten är en intressant arbetsform som bör studeras och utvecklas ytterligare inom skatteförvaltningen. I det utvecklingsarbetet bör sekretessfrågorna och rättssäkerhetsaspekterna uppmärksammas särskilt då verksamheten ofta innebär en nära samverkan mellan flera myndigheter. Revisorerna anser att regeringen bör ta initiativ till ett fortsatt utvecklingsarbete inom området.

Inriktning av skattekontrollen, avkastningskrav och rättssäkerhet

Resursförstärkningen har gett viktiga erfarenheter som bör föranleda diskussion om den framtida inriktningen av kontrollverksamheten. Revisorerna har bl.a. pekat på vissa negativa effekter med det uttalade avkastningskravet på resursförstärkningen. Några enstaka skattemyndigheter svarade i revisorernas enkät att de iakttagit ett statistikbeteende hos myndigheten. 15 av 21 skattemyndigheter bedömde att det finns en risk att rättssäkerheten för den enskilde äventyras när det finns ett uttalat avkastningskrav i skattekontrollen. Kombinationen av ett avkastningskrav och nyanställd personal har av flera myndigheter ansetts vara särskilt riskfylld ur rättssäkerhetssynpunkt. Myndigheterna framhöll samtidigt att det finns metoder för att trygga rättssäkerheten och att dessa också tillämpas av myndigheterna.

Revisorerna anser dock att skattekontrollen inte bör styras genom ett uttalat avkastningskrav.

Resursförstärkningen har också medfört vissa negativa effekter för den ordinarie kontrollverksamheten samt för den interna verksamhetsplaneringen.

RSV har i sin regeringsrapport påpekat att den nuvarande kontrollinriktningen inte överensstämmer med den kontrollfilosofi som skatteförvaltningen formulerat och försöker tillämpa. Urvalet av kontrollobjekt styrs i stor utsträckning mot skattskyldiga som kan komma att öka statens inkomster medan kontrollfilosofin i första hand syftar till att skapa en preventiv effekt.

Målen för kontrollverksamheten bör därför enligt revisorerna förtydligas i dialog mellan RSV och regeringen.

Återredovisningen behöver förbättras

Revisorerna anser att RSV:s återredovisning av resultatet av resursförstärkningen borde ha varit utförligare. De återrapporteringskrav som regeringen begärt har inte till fullo följts. Som ovan nämnts saknas en närmare bedömning av det beloppsmässiga utfallet av insatsen, dvs. vad som slutligen inbetalas till statskassan.

RSV skulle även finna metoder för att följa upp den indirekta statsfinansiella effekten (preventiv effekt) av insatsen. Detta krav ändrades sedermera till att avse en bedömning av den preventiva effekten av insatsen. När det gäller den preventiva effekten har revisorerna konstaterat att en sådan kvantitativ bedömning saknas i återredovisningen. En bedömning av såväl skatteuppbörden som den preventiva effekten av resursinsatsen, borde ha ingått i RSV:s rapport till regeringen.

Revisorerna har noterat att det i dag inte är känt hur kontrollverksamheten på bästa sätt skall bidra till den preventiva effekten. Enligt revisorerna bör statsmakterna nu ta initiativ till ett utvecklingsarbete i syfte att öka kunskaperna inom detta område.

Ett område som också skulle beaktas i samband med resursförstärkningen var ekobrottsbekämpningen. Medel har tillförts storstadslänen men det är inte möjligt att bedöma utfallet av verksamheten då sådan återredovisning saknas. Revisorerna befarar att insatserna mot eko- och skattebrott inte har prioriterats tillräckligt inom ramen för de extra medlen. Sådana revisioner är komplicerade och resurskrävande samt kräver ofta medverkan från andra myndigheter vilka inte alltid har resurser att prioritera verksamheten.

Revisorerna anser vidare att även regeringens återredovisning till riksdagen borde ha varit utförligare. Regeringen bör överväga att vid lämplig tidpunkt återkomma med en sådan redovisning till riksdagen exempelvis i budgetpropositionen för år 1999.

Behövdes extra medel?

Skattemyndigheterna har under den period som de extra medlen utbetalats redovisat ett anslagssparande. Budgetåret 1993/94 uppgick anslagssparandet till 341 miljoner kronor och budgetåret 1997 till närmare en halv miljard kronor. Beloppet är lika stort som det belopp som tilldelats skatteförvaltningen som resursförstärkning dessa tre budgetår.

Revisorerna ställer mot den bakgrunden frågan om de extra medlen behövts för att genomföra den särskilda skattekontrollen eller om skatteförvaltningen genom disposition av anslagssparandet eller genom minskat besparingskrav kombinerat med en tydlig styrning kunnat nå samma resultat.

Anslagssparandet har bl.a. förklarats med den osäkerhet som finns i förvaltningen beträffande de ad hoc-åtgärder som myndigheterna utsätts för. Det råder en osäkerhet om framtida budgetramar vilket medför svårigheter för myndigheterna att planera verksamheten och anställa personal.

Detta har också flera skattemyndigheter framhållit i revisorernas granskning. Anslagssparandet vid myndigheten sågs som en beredskap inför kommande sparbetning. Långsiktigheten och kontinuiteten i planeringen framhölls av några myndigheter som viktigare inslag i verksamheten än kortsiktiga resursförstärkningar.

Några myndigheter ansåg samtidigt att sparkraven på skattemyndigheterna nu gått så långt att även kontrollverksamheten berörts.

Revisorerna utgår ifrån att statsmakterna vid sin kommande prövning av verksamhetens omfattning och inriktning noga följer upp dessa signaler från skattemyndigheterna och RSV. Vid prövningen bör enligt revisorerna även orsakerna till det stora anslagssparandet utredas närmare och hur anslagssparandet förväntas utvecklas de kommande åren.

1 Granskningens bakgrund och inriktning

Den extra resursförstärkning som regering och riksdag tillförde skatteförvaltningen med början budgetåret 1993/94 syftade till att effektivisera skattekontrollen och indrivningen. Härigenom skulle utökade skatteintäkter kunna tillföras statskassan i storleksordningen 20 miljarder kronor under en femårsperiod (prop. 1992/93:150 bil. 6).

Förslaget till granskning kommer från skatteutskottet. Granskningen borde enligt utskottet inriktas på hur myndigheterna använt anslagsförstärkningen, huruvida den förväntade ”multiplikatoreffekten” – dvs. att statens skatteinkomster med ett antal gånger skulle överstiga kostnaderna för kontrollen – infriats och om den från olika håll framförda misstanken att skattemyndigheternas ledningar gjort en sådan effekt till ett självändamål varit befogad.

Riksskatteverket (RSV) har i en särskild rapport (Skattefel och skattefusk, Rapport 1998:3) till regeringen utvärderat skattekontrollens utveckling under tiden 1992–1997. I rapporten söker man också beskriva resultatet av den extra resursförstärkningen till skatteförvaltningen.

Revisorernas granskning har bl.a. inriktats mot att belysa hur resursförstärkningen använts och vilka beslut som ligger till grund för den inriktning som verksamheten fått. En särskild uppgift har varit att jämföra den inriktning som regeringen angett i regleringsbrev med den inriktning som RSV återgett i sina direktiv till skattemyndigheterna. Revisorerna har också tittat på hur återredovisningen till riksdagen ser ut.

Revisorerna har genom intervjuer med skattemyndigheter, kronofogdemyndigheter, Riksskatteverket och Regeringskansliet inhämtat erfarenheter och synpunkter på resursförstärkningen. Härutöver har en enkät till samtliga skattemyndigheter genomförts. Frågorna biläggs rapporten (bil. 1). Två forskare, professor Leif Appelgren och docent Anders Hultqvist, har fått i uppdrag att belysa vissa särskilda frågor när det gäller valda mätmetoder respektive rätts säkerhetsaspekter i skattekontrollen (bil. 2 respektive bil. 3).

De extra medlen utgör i förhållande till skatteförvaltningens totala raman-slag ett litet belopp, men förväntningarna har samtidigt varit stora när det gäller effekterna av insatsen. Skatteförvaltningen skulle effektiviseras genom denna förstärkning av skattekontrollen och indrivningen. Medlen skulle medföra ökade satsningar på eko- och skattebrott samtidigt med en hög ”avkastning” på insatta resurser.

Revisorerna har granskat om resursinsatsen fått den avsedda effekten. Förutom att studera det direkta utfallet av insatsen har revisorerna även analyserat om det uttalade avkastningskravet påverkat den ”ordinarie” verksamheten. De eventuella risker som kan vara förenade med att införa ett uttalat avkastningskrav i beskattningsverksamheten är en särskild fråga som har diskuterats.

För att kunna bedöma om verksamheten fått den inriktning och gett det resultat som förväntats har det varit nödvändigt att mer ingående återge regeringens och riksdagens beslut i avsnitt 3.

2 Skatteförvaltningen och exekutionsväsendet – organisation och verksamhetsmål

Med *skatteförvaltningen* avses RSV och skattemyndigheterna. Med *exekutionsväsendet* avses RSV och kronofogdemyndigheterna. RSV är chefsmyndighet och har det övergripande ansvaret för och leder RSV-koncernens verksamhet.

RSV som har sitt kontor i Solna har ca 850 anställda. På landets skattemyndigheter arbetar sammanlagt ca 10 000 personer (1997). Antalet anställda inom RSV och skattemyndigheterna har under perioden 1992–1997 minskat med närmare 2 000 personer. Antalet fast anställda inom kronofogdemyndigheterna uppgick vid utgången av år 1997 till totalt 2 753.

Av RSV-koncernens anslagsutgifter på närmare 6 miljarder kronor år 1997 stod skatteförvaltningen för 77 %.

RSV-koncernens utgifter 1994–1997 i miljoner kronor

| Förvaltningsområde | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 |
|---------------------|-------|-------|-------|-------|
| Skatteförvaltningen | 4 377 | 4 178 | 4 712 | 4 590 |
| Exekutionsväsendet | 1 187 | 1 181 | 1 342 | 1 322 |
| Allmänna val | 269 | 102 | 9 | 35 |
| Totalt | 5 833 | 5 461 | 6 061 | 5 947 |

2.1 Riksskatteverket

Riksskatteverket är central förvaltningsmyndighet för beskattning, folkbokföring, allmänna val samt indrivning m.m. Som chefsmyndighet har RSV den övergripande uppgiften att leda skatte- och kronofogdemyndigheterna. RSV skall bl.a. utfärda allmänna råd och göra uttalanden om rättstillämpningen samt följa upp och analysera verksamheten på skatte- och kronofogdemyndigheterna. RSV ansvarar för att de ekonomiska resurser som tilldelas förvaltningen i form av ramanslagen A 1 RSV, A 2 Skattemyndigheterna respektive E 1 Kronofogdemyndigheterna fördelas vidare till de regionala myndigheterna. För 1998 har RSV tilldelats drygt 356 miljoner kronor, Skattemyndigheterna 4 269 miljoner kronor och kronofogdemyndigheterna 1 284 miljoner kronor. Härutöver disponeras avgiftsinkomster på ca 212 miljoner kronor för skattemyndigheterna och 9 miljoner kronor för kronofogdemyndigheterna. Avgifterna avser ersättningar från Allmänna pensionsfonden.

RSV:s egen verksamhet är indelad i verksamhetsområdena skatt, exekution och samhällsservice. Tyngdpunkten i verksamheten utgörs av de två förstnämnda områdena.

När RSV fördelar ut ramanslaget till skattemyndigheterna fördelas pengarna efter en modell som bl.a. tar hänsyn till folkmängd och företagsstruktur i länet. Varje skattemyndighet gör själv prioriteringar inom ramanslaget. Som vägledning ger RSV ut årliga riktlinjer. Det har också varit RSV:s uppgift att besluta om fördelningen av de extra kontrollmedlen (se avsnitt 3 nedan) till skattemyndigheterna samt om vilka förutsättningar som skulle gälla för dispositionen av medlen.

2.2 Skattemyndigheterna

Det finns för närvarande 21 skattemyndigheter med 129 lokala skattekontor.

Handläggning av skatter och skatteärenden sker på de lokala skattekontoren och länsstattekontoren. De lokala skattekontoren svarar för frågor rörande skatter, socialavgifter och pensionsgrundande inkomst för löntagare och små och medelstora företag. De lokala skattekontoren, av vilka det finns ett eller flera i varje län, svarar även för alla typer av beslut i folkbokföringsärenden.

Länsstattekontoren har hand om skattefrågor för de största företagen i länen och deras delägare. Länsstattekontoren svarar också för vissa andra skattebetalare som har komplicerade inkomst- och förmögenhetsförhållanden. Vidare är det oftast länsstattekontoren som tilldelas särskilda resurser för eko- och skattebrottsutredningar.

Vid skattemyndigheten i Dalarnas län (Ludvika) finns också ett särskilt skattekontor som handlägger frågor om punktskatter och vissa arbetsuppgifter på mervärdesskattens område.

Ny regionindelning av skatteförvaltningen

En översyn av skattemyndigheternas regionindelning 1997 har resulterat i att regeringen föreslagit att antalet skattemyndigheter minskas från 21 till 10. Redan 1997 bildades Skattemyndigheten i Skåne med sätesort i Malmö, genom sammanslagning av skattemyndigheterna i Malmöhus och Kristianstad. Från och med den 1 januari 1998 har de tidigare skattemyndigheterna i Göteborgs, Älvsborgs och Skaraborgs län sammanförts till Skattemyndigheten i Västra Götalands län, sätesort Göteborg.

Regionindelningen av skatteförvaltningen kommer från och med den 1 januari 1999 att vara densamma som för kronofogdemyndigheterna. Flera av sätesorterna är däremot olika. I sätesorterna kommer myndigheternas ledning att placeras. De övriga sätesorterna för skatteförvaltningen blir från och med den 1 januari 1999 Stockholm, Luleå, Östersund, Gävle, Örebro, Västerås, Linköping och Växjö.

Syftet med den nya regionindelningen är enligt budgetpropositionen för 1998 att skapa en effektivare organisation inom ramen för beslutade anslagsneddragningar utan att den operativa verksamheten blir lidande. Det innebär enligt regeringen att möjligheterna till besparingar måste sökas inom områdena ledning, styrning och administration. Ett behållande av den nuvarande indelningen skulle, i förening med beslutade besparingskrav, framför allt drabba kontrollverksamheten som är den del av skattemyndigheternas verksamhet där det finns möjlighet att i viss utsträckning välja ambitionsnivå.

En övergång till färre och större myndigheter skall enligt regeringens bedömning påtagligt förbättra möjligheterna att upprätthålla en godtagbar kvalitet i alla delar av verksamheten. Hos de mindre myndigheterna har man inte tillräckligt många ärenden av olika slag för att myndigheterna skall kunna upprätthålla tillräcklig kompetens för alla arbetsuppgifter.

2.3 Kronofogdemyndigheterna

Kronofogdemyndigheterna är sedan den 1 januari 1997 indelade i tio myndigheter med sammanlagt 92 lokala kontor. Myndigheterna är lokaliserade till sätesorter i Stockholm, Eskilstuna, Jönköping, Kalmar, Malmö, Göteborg, Karlstad, Gävle, Härnösand och Umeå.

Effektmålet för kronofogdemyndigheten är att ”verka för en god betalningsmoral i samhället och för att alla även i övrigt gör rätt för sig. Betalningsförpliktelser och andra förpliktelser som kan verkställas med tvång bör i stället i största möjliga utsträckning fullgöras frivilligt i rätt tid och ordning.”

Kronofogdemyndighetens verksamhet skall enligt regleringsbrevet för 1998 uppdelas på verksamhetsgrenarna *förebyggande verksamhet, summarisk process, indrivning och annan verkställighet mot näringsidkare respektive privatpersoner, exekutiv försäljning av fastigheter m.m., tillsyn i konkurs och skuldsanering*. Indrivningen är den verksamhetsgren som är mest resurskrävande för kronofogdemyndigheterna och den står för ca 75 % av den totala verksamheten.

Huvuduppgift som verkställande myndighet är att på uppdrag av borgenärer (fodringsägare) och andra sökande reglera rättsanspråk som inte kan regleras på frivillig väg.

Kronofogdemyndigheten är den sista länken i skatteuppbörden med uppgift att driva in de skatter och avgifter som inte betalas i rätt tid via den ordinarie skatteuppbörden.

2.4 Skatteförvaltningens verksamhetsmål och arbetsformer

Skatteförvaltningen indelar sin verksamhet i verksamhetsgrenarna folkbokföring, fastighetstaxering och beskattning. Verksamheten finansieras nästan uteslutande med anslag på statsbudgeten. Av skatteförvaltningens totala anslagsutgift under år 1997 på 4,8 miljarder kronor utgjorde 4,4 miljarder kronor utgifter inom verksamhetsgrenen beskattning. De skatteinkomster som skatteförvaltningen hanterar uppgick 1997 till 900 miljarder kronor. För budgetåret 1998 har skatteförvaltning och uppbörd, anslagen A 1 RSV och A 2 Skattemyndigheterna, tilldelats drygt 4,6 miljarder. Båda anslagen är s.k. ramanslag.

Enligt regleringsbrevet för år 1998 är skatteförvaltningens effektmål vad gäller beskattningsverksamheten att skatt skall tas ut i den omfattning, med den fördelning och i den tid och ordning som åsyftas med gällande författningar.

Verksamhetsmålen för den operativa verksamheten är, enligt regleringsbrevet, bl.a. att skatteförvaltningen skall verka för minsta möjliga skillnad mellan den teoretiska skatten och den skatt som faktiskt blir fastställd, dvs. bästa möjliga beskattningseffektivitet. Den skattskyldiges frivilliga medverkan i beskattningen skall stärkas genom bl.a. service och kontroll. Kontrollverksamheten skall vara framåsyftande och inriktas på väsentligheter. Kontrollverksamheten skall vidare ha en sådan inriktning att den ger såväl pre-

ventiva som direkta effekter i form av ändrade debiteringar när det finns skäl för det.

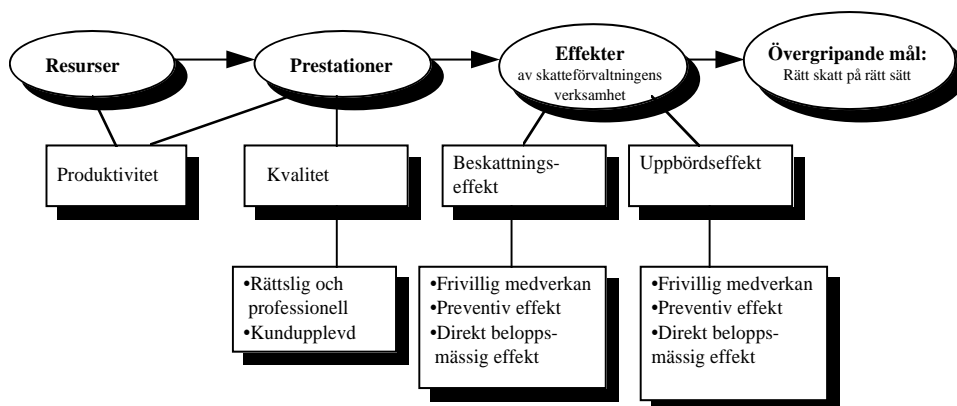
Skatteförvaltningen skall också verka för att så stor del som möjligt av debiterade skatter blir betald och att betalningen sker i rätt tid. Vidare skall förvaltningen verka för att preliminär skatt så nära som möjligt överensstämmer med slutlig skatt.

Det anges i regleringsbrevet också ett antal strategiska mål för RSV:s ledning och styrning av verksamheten. Vad gäller beskattningsverksamheten anges bl.a. att det även fortsättningsvis skall skapas utrymme för ökade satsningar på kontroll och för utveckling av myndigheternas service. Samtidigt skall säkerställas att övergången till skattekontosystemet kan ske utan allvarliga störningar hos skattemyndigheter och de skattskyldiga.

Arbetet med att öka träffsäkerheten i annan kontrollverksamhet än planmässiga revisioner skall fortsätta. All kontrollverksamhet skall utföras av personal med en för ändamålet väl avpassad kompetens. Kravet gör sig särskilt starkt gällande vid en för de skattskyldiga så ingripande åtgärd som revision.

Hur mäts beskattningsverksamhetens resultat?

Resultatet av skatteförvaltningens verksamhet skall från och med budgetåret 1997 återredovisas enligt en modell som RSV beskrivit i en särskild rapport som presenterades vintern 1995, RSV:s rapport 1995:2 (Modell för resultatuppföljning i skatteförvaltningen). Modellen har illustrerats på följande sätt:



Uppföljningsmodellen har tagits fram på regeringens uppdrag och syftar till att underlätta mål- och resultatstyrningen. Modellen kompletterar uppsättningen av styrverktyg med ett instrument som skall underlätta resultatdialogen, både mellan regeringen och myndigheten och mellan RSV och skattemyndigheterna.

Enligt modellen bedöms resultatet av beskattningsverksamheten med ledning av fyra resultatkriterier:

- Produktivitet
- Beskattningseffekt
- Uppbördseffekt

– Kvalitet

Produktivitet avser förhållandet mellan prestationsvolym och kostnader. För att mäta produktiviteten inom skatteförvaltningen delas beskattningsverksamheten upp i revision, skrivbordsgranskning och övrig beskattning. Inom revisionsområdet bestäms prestationsvolymen av antalet revisioner utom när det gäller samordnade planmässiga revisioner där volymen utgör antal revisionsdagar. Volymen inom skrivbordskontrollen är antalet kontroller. Inom området övrig beskattning räknas antalet deklARATIONER inom de olika skattelagen.

Beskattningseffektivitet betecknar förhållandet mellan debiterad skatt och den skatt som borde ha debiterats (rätt skatt) och *beskattningseffekten* står för resultatet av skatteförvaltningens åtgärder i syfte att minska beskattningsförlusterna. Något säkert mått på beskattningseffektiviteten finns inte och beskattningseffekten kan inte heller mätas direkt. Genom att kombinera olika resultatindikatorer kan skatteförvaltningen få en uppfattning om utvecklingen. Beskattningseffekten bygger på dels de skattskyldigas frivilliga medverkan, dels på kontrollens preventiva effekt och direkta beloppsmässiga effekter. Närmare vad som avses med preventiv effekt och beloppsmässig effekt samt hur de mäts i skattekontrollen redovisas i avsnitt 5 nedan.

Uppbördseffektivitet anger förhållandet mellan inbetald skatt och debiterad skatt och *uppbördseffekten* den inverkan skatteförvaltningens åtgärder haft på uppbördseffektiviteten. Den senare går att mäta, men eftersom den beror på annat än skatteförvaltningens åtgärder går det inte att säkert uttala sig om uppbördseffekten.

För att mäta *kvaliteten* måste en sammanvägning göras av olika indikatorer som speglar dels den s.k. rättsliga och professionella kvaliteten, dels allmänhetens och företagets uppfattning (den s.k. kundupplevda kvaliteten).

Verksamhetsbeskrivning

Den övergripande målsättningen, som av skatteförvaltningen sammanfattas med "Rätt skatt på rätt sätt", uppnås genom dels *service*, dels *kontroll*. En balans mellan service och kontroll har betonats som viktig för att nå det övergripande målet.

Serviceuppgiften innebär att skatteförvaltningen skall hjälpa enskilda och företag på ett sådant sätt att de uppgifter som lämnas av de skattskyldiga blir riktiga och korrekta. Härigenom antas lojaliteten mot skattesystemet öka, vilket i sin tur förväntas underlätta skatteförvaltningens arbete. Skatteförvaltningens servicepolicy talar om tillgänglighet, ett språk i blanketter som är lätt att förstå, goda relationer med massmedier samt om kunnig, servicevillig och kompetent personal.

Service har varit och är således en central del av skatteförvaltningens verksamhetsstrategi.

Genom bl.a. service, kontroll och andra åtgärder för att stärka de skattskyldigas frivilliga medverkan i beskattningen kan verksamhetsmålet att förbättra beskattningseffektiviteten uppnås. Med beskattningseffektivitet

menas minsta möjliga skillnad mellan den teoretiskt riktiga skatten och den skatt som faktiskt blir fastställd.

Kontrollverksamheten har också till syfte att öka lojaliteten mot skattesystemet men från en annan utgångspunkt, en preventiv utgångspunkt. Kontrollen används dessutom för att avläsa hur skattesystemet fungerar. Samtliga lämnade deklARATIONER genomgår en grundkontroll för att kunna godkännas. Den utökade kontrollen som därefter sker riktas i allt väsentligt mot företagssektorn. Kontrollen av löntagarna genomförs till stor del genom att skatteförvaltningen följer upp att företagen fullgör sin uppgiftsskyldighet riktigt och fullständigt.

Skattekontrollens olika former

Beskattningsverksamheten delas upp i dels grundhantering, dels s.k. utökad kontroll.

Grundhanteringen omfattar bl.a. basregistrering av företag, datafångst, serviceåtgärder mot de skattskyldiga och löpande ärendehantering.

Den utökade skattekontrollen genomförs antingen genom s.k. *planmässig kontroll* eller *urvalskontroll*.

Genom planmässig kontroll undersöker skatteförvaltningen om beskattningen fungerar på avsett sätt. Planmässig kontroll görs inte på grund av misstanke om fel. Kontrollen är mycket resurskrävande och riktas därför endast mot de största företagen. Kontroller sker genom revision, och de företag som omfattas av kontrollen revideras enligt i förväg fastställda planer.

Urvalskontrollen görs främst i syfte att öka lojaliteten mot skattesystemet. För att skatteförvaltningen skall uppnå detta syfte väljer man i första hand att kontrollera deklARATIONER som erfarenhetsmässigt innehåller fel.

Skrivbordsgranskningen är den enklaste formen av skattekontroll och är en urvalskontroll. Den utförs med hjälp av skriftliga förfrågningar till de skattskyldiga och/eller med hjälp av telefonkontakter. Särskild utredning genomförs om det finns något i deklARATIONEN som anses vara utredningsvärt. Det finns ingen statistik på antalet genomförda skrivbordskontroller. Det som registreras är endast de kontroller som leder till någon åtgärd i form av beslut om fastställande av skatt eller avgifter. RSV har uppskattat att det utförts ca 1,3 miljoner skrivbordsutredningar under 1997.

Företagsbesök utgör en djupare kontrollnivå än skrivbordsgranskningen men är också den en urvalskontroll. Den kan ses som en mellanform mellan skrivbordskontroll och revision. Syftet med ett företagsbesök är att jämföra exempelvis en deklARATION med underlaget för deklARATIONEN. Företagsbesök genomförs i form av momsbesök, uppbördsbesök, registreringsbesök och taxeringsbesök. Under perioden januari till oktober 1997 utfördes 472 momsbesök, 142 uppbördsbesök, 177 registreringsbesök och 159 taxeringsbesök.

Under senare tid har en speciell form av registreringsbesök utvecklats, *Preventiv ekonomisk kontroll*, PEK. Tillsammans med andra myndigheter görs besök i förebyggande syfte där man lägger stor vikt vid att informera företagaren om skattereglerna. Syftet är att få företagen att lämna riktiga

redovisningar från början. Hittills har sådana besök utförts av tio skattemyndigheter, och det sammanlagda besöksantalet uppgick under 1997 till 1 686. Sammanlagt antal företagsbesök under perioden januari–oktober 1997 uppgick till 2 636 stycken.

Revision är en form av kontroll som väljs när skrivbordskontroll eller företagsbesök inte bedöms ändamålsenlig. Revisionen innebär ofta en djup och bred granskning av ett företags räkenskaper. Vissa revisioner är sakområdesinriktade, vilket innebär att de genomförs för att förbättra beslutsunderlaget för mervärdesskatt, inkomstskatt, källskatt, punktskatt eller arbetsgivaravgifter.

Med utgångspunkt från syftet med revisionen indelas den i följande typer av revision:

Registreringsrevision, kontrolluppgiftsrevision, periodkontrollrevision, årskontrollrevision och eko- och skattebrottsrevisioner. Dessa former av revision brukar kallas urvalsrevisioner. Härutöver genomförs även s.k. planmässig revision som inom en viss tidsrymd skall omfatta alla företag över en viss storlek. De största företagen och koncernerna är föremål för en samordnad planmässig revision som leds och samordnas av RSV. Anledningen till detta är att verksamheten ofta berör flera län.

Eko- och skattebrottsrevisioner utgörs dels av sådana skatterevisioner som i inledningsskedet kräver samarbete med åklagare och polis, dels avslutade revisioner som resulterat i anmälan om misstänkt skattebrott. När det gäller eko- och skattebrottsrevisioner är det inte det ekonomiska utfallet som är det primära utan den preventiva effekten. För att den preventiva effekten skall uppnås är det enligt RSV viktigt att man anmäler alla brottsmisstankar inom fastställda beloppsgränser samt att dessa utreds inom rimlig tid. Revisorer eller skattehandläggare från skattemyndigheten medverkar ofta även i den efterföljande brottsutredningen som biträde eller sakkunnig till polis och åklagare.

Särskilda skattebrottsenheter byggs nu upp inom skattemyndigheterna. En ny lag som gäller från den 1 januari 1998 reglerar skattemyndigheternas skyldighet att medverka vid utredning av skattebrott. De brottsutredande enheterna inom skattemyndigheterna skall biträda åklagaren vid en förundersökning och förutredning samt självständigt utföra enklare brottsutredningar. De kommer också att bedriva spanings- och underrättelseverksamhet och få vissa förebyggande uppgifter.

På så sätt skall den kompetens och erfarenhet som finns på skattebrottsområdet bättre tas till vara. Ett annat syfte med de särskilda skattebrottsenheterna är att brottsutredningarna skall kunna genomföras snabbare och att de flaskhalsproblem som tidigare varit vanliga i fortsättningen skall undvikas.

3 Extra kontrollmedel – tilldelning och fördelning

3.1 Bakgrund och tilldelning

I Ekonomikommisionens förslag till saneringsprogram för den offentliga sektorns finanser fanns bl.a. förslaget att effektivisera bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten så att beslutade skatter i ökad utsträckning skulle betalas in (SOU 1993:16). Genom en effektivare organisation beräknades ökade skatteintäkter i storleksordningen 10 miljarder kronor per år skulle kunna drivas in.

I kompletteringspropositionen 1992/93:150 föreslog regeringen att som ett första steg medge skattemyndigheterna merutgift budgetåret 1993/94 på 20 miljoner kronor för särskilda insatser vad gäller mervärdesskatt. Regeringen avsåg att längre fram återkomma till riksdagen med förslag om ytterligare insatser för att förstärka skattekontrollen och indrivningen och med resursförstärkningar även till kronofogdemyndigheten. Med insatser på 200 miljoner kronor per år fram till 1998 beräknades skatteintäkterna kunna öka med upp emot 4 miljarder kronor per år.

Skatteutskottet anförde i sitt yttrande (1992/93:SkU5y) till finansutskottet bl.a. att man delade regeringens förslag att som ett första steg mot effektivare skattekontroll och indrivning ge ett mindre personaltillskott till berörda myndigheter. Även försiktiga bedömningar gav enligt skatteutskottet vid handen att man med rimliga resursinsatser kunde uppnå väsentliga förbättringar av skattekontrollen och skatteuppbörden och därmed öka samhällets nettointäkter. Enligt utskottets mening var det viktigt att förbättra den nuvarande situationen bl.a. med tanke på de seriösa företagens konkurrenssituation och för att skapa en viktig preventiv effekt mot skatteundandraganden. Det var enligt utskottet uppenbart att medlen som tillfördes skattemyndigheterna skulle generera ökade skatteintäkter. I skatteutskottets yttrande omnämndes också Ekonomikommisionens beräkningar om att kunna öka intäkterna med 10 miljarder kronor per år genom en effektivare kontroll och indrivning.

Riksdagen uttalade vid behandlingen av förslaget att ”det var mycket angeläget att förbättra skatteindrivningen så att skatteuppbörden i högre grad än för närvarande motsvarar vad riksdagen har beslutat att skatterna skall uppgå till”. Riksdagen ansåg att regeringen så snart som möjligt borde återkomma till riksdagen med förslag till förstärkning av skattekontrollen och indrivningen (prop. 1992/93:150 bil. 6, bet.1992/93:FiU30, rskr. 1992/93:447).

Regeringen återkom i tilläggsbudgeten för budgetåret 1993/94 med förslaget att som en första etapp för förstärkningen av skattekontrollen tillföra 45 miljoner kronor (prop. 1993/94:105). Regeringen redovisade samtidigt hur medlen borde fördelas mellan olika delområden. Däremot gjorde regeringen här ingen uppskattning av skatteintäkterna. Ej heller föreslogs medel till kronofogdemyndigheterna detta år.

I budgetpropositionen för budgetåret 1994/95 föreslog regeringen att ett tillskott på 100 miljoner kronor anvisades skatteförvaltningen (prop. 1993/94:100, bil. 8). Förslaget grundade sig på RSV:s förenklade anslagsframställning. Regeringen föreslog en långsammare utbyggnad av skattekontrollen än vad RSV föreslagit. RSV hade föreslagit 150 miljoner kronor. I sin

anslagsframställning hade RSV gjort en förhållandevis ingående bedömning av förväntade skatteintäkter, både vad gäller förväntade taxeringshöjningar som förväntad ”verklig skatteintäkt”, skatteuppbörd. Regeringen hänvisade i budgetpropositionen till RSV:s anslagsframställning där RSV uppskattat utfallet av resursinsatsen. Däremot beskrev regeringen inte vilket utfall RSV hade redovisat.

Riksdagen beslöt att gå emot regeringens förslag och i stället anvisa de 150 miljoner kronor som RSV hade begärt (prop. 1993/94:105, bet. 1993/94: SkU22, rskr. 168).

Budgetåret 1994/95 erhöll kronofogdemyndigheterna 1,5 miljoner kronor för ökade insatser vid specialindrivningsenheterna i de största städerna. Några ytterligare medel har herefter inte tillförts kronofogdemyndigheterna.

Det förlängda budgetåret 1995/96 tilldelades skattemyndigheterna 300 miljoner kronor. Medlen tilldelades endast skattekontrollen.

Tilldelningen till skatteförvaltningen budgetåren 1993/94, 1994/95 och 1995/96 blev totalt 499 miljoner kronor. Av dessa har 447 miljoner förbrukats med 120 miljoner kronor 1994, 152 miljoner 1995 och 175 miljoner 1996 inom företagsbeskattningen samt 12 miljoner kronor 1994, 20 miljoner kronor 1995 och 20 miljoner kronor 1996 inom personbeskattningen. Från och med 1997 ingår 200 miljoner kronor som en beloppsförstärkning i anslagsbasen till skattemyndigheterna. Kravet på särredovisning har samtidigt tagits bort.

3.2 Grunder för tilldelningen

Regeringens anvisningar

I ett särskilt regeringsbeslut den 24 mars 1994 gav regeringen sina anvisningar för dispositionen av medelstillskottet. Regeringen konstaterade att medlen ingick som en del i det s.k. saneringsprogrammet och RSV:s uppföljning av insatserna skulle i högre grad än vad som annars gäller inriktas på de statsfinansiella effekterna. Inriktningen på statsfinansiella effekter innebar enligt regeringen att det vid uppföljningen var det beloppsmässiga utfallet av insatserna som kom i förgrunden. Uppföljningen av det beloppsmässiga utfallet skulle ske i samtliga stadier av förfarandet från beskattningsbeslut, process samt uppbörd till indrivning.

Särskild uppmärksamhet skulle ägnas frågan hur de indirekta statsfinansiella effekterna (preventiv verkan) skulle kunna följas upp.

Som allmän förutsättning för medelstillskottet gällde att det skulle användas för förstärkning av kontrollverksamheten utöver den planerade utbyggnaden inom ordinarie resursramar dvs. den pågående omstruktureringen för att överföra resurser från grundhanteringen till kontrollverksamheten.

Vid fördelningen skulle RSV vidare se till att insatserna blev tillräckligt koncentrerade för att ge avsedd effekt. De speciella kontrollproblemen och förekomsten av fall som innefattar ekonomisk brottslighet i landets största städer skulle beaktas. Medlen skulle endast fördelas till myndigheter om de kunde utnyttjats effektivt.

RSV skulle fördela resurserna mellan olika kontrollinsatser i huvudsaklig överensstämmelse med vad som sägs i propositionen med förslag till tilläggsbudget (prop. 1993/94:105 s. 19). På mervärdesskattens område skulle åtgärderna främst avse förstärkt kontroll vid registreringen av skattskyldiga och vid återbetalning av skatt. Kontrollinsatserna på inkomstskattens område skulle bl.a. innefatta sänkta toleransnivåer vid granskningen av såväl löntagar- som företagsdeklarationer.

Som villkor för att få disponera medel skulle myndigheterna redovisa specificerade planer för insatserna och förbinda sig att uppnå ett närmare angivet resultat. Resultatkravet skulle ha som utgångspunkt den bedömning som RSV redovisat i anslagsframställningen för budgetåret 1994/95. I anslagsframställningen hade RSV specificerat förväntat resultat under perioden 1993–1996 inom de olika kontrollslagen mervärdesskatt, eko- och skattebrott, företag- och löntagarsbeskattning. Resultatet redovisades som förhållandet mellan skatteintäkten och resurskostnaden, I/K. I anslagsframställningen gjordes som tidigare nämnts även en bedömning av den skatt som skulle bli inbetald, dvs. skatteuppbörden.

RSV:s anvisningar och fördelning

RSV redovisade i en skrivelse till skattemyndigheterna den 7 mars 1994 vilken inriktning kontrollen skulle ha och vilka krav som ställdes på resultat och uppföljning av verksamheten.

Inom personbeskattningen var fördelningsgrunden antalet förtryckta allmänna deklaraionsblanketter inför 1994 års taxering. Inom företagsbeskattningen var grunden för fördelning inkomna förslag till projekt.

I skrivelsen till skattemyndigheterna framhöll RSV att det är det beloppsmässiga resultatet som står i fokus. Hänvisning görs till regeringens budgetproposition (prop. 1993/94:100 bil. 8) och till att insatserna i form av extra medel för utbyggd skattekontroll ingår som ett led i arbetet med att minska budgetunderskottet.

Ett uttalat villkor för att en skattemyndighet skulle få del av medlen var att myndigheten förband sig uppnå ett visst resultat dvs. en avkastning på insatta resurser. Detta gällde såväl person- som företagsbeskattningen. Inom företagsbeskattningen fanns dessutom ett krav på att myndigheten skulle nyanställa personal och att granskningen som utfördes med de extra medlen skulle genomföras med projektet som arbetsform. Dessa projekt skulle vara möjliga att avgränsa från den ordinarie kontrollverksamheten. Kopior av alla beslut som fattades inom aktuella kontrollinsatser skulle sparas för uppföljning.

Vid revisorernas intervjuer med företrädare för RSV framhölls bl.a. att RSV:s strategi varit att de extra medlen också skulle medverka till en annan personalstruktur i förvaltningen. Skatteförvaltningen hade sedan länge haft brist på utbildade ekonomer och revisorer. De extra medlen skulle användas till rekrytering av ung och utbildad personal. Om medlen skulle användas till nya projekt utan nyanställningskrav bedömde RSV att medlen i stället skulle "bromsa" den angelägna omstruktureringen.

Personbeskattning 1993/94

Det första budgetåret som medel tilldelades personbeskattningen skulle löntagarkontrollen inriktas mot särskilda företeelser inom inkomstslaget tjänst och kapital. Inom inkomstslaget tjänst skulle särskild uppmärksamhet ägnas avdrag, bl.a. avdrag för dubbel bosättning och ökade levnadskostnader. Inom inkomstslaget kapital skulle särskild uppmärksamhet ägnas utredningar om realisationsvinst/förlust och andra transaktioner som rörde aktier och finansiella instrument.

Vid deklarationsgranskningen skulle myndigheten nå en viss miniminivå i fråga om ändringsfrekvens samt en ökning av nettoresultatet i kronor under inkomst av tjänst och kapital.

Genomsnittlig ändringsfrekvens skulle öka med 0,5 procentenheter. Ökningen av nettoresultatet för inkomst av tjänst och kapital skulle sammanlagt uppgå till 10 % jämfört med 1993 års taxering.

För kontroll inom personbeskattningen detta år fanns totalt 12 miljoner kronor att fördela.

Personbeskattning 1994/95–1995/96

RSV:s grund för fördelning av medlen var dels antalet deklARATIONER för fysiska personer, dels antalet kontrolluppgifter för den riktade kontrollen vid 1994 års taxering. Löntagarkontrollen skulle inriktas mot särskilda företeelser inom inkomstslaget kapital. Villkoret för att skattemyndigheterna skulle få del av anvisade medel var först att myndigheterna förband sig att uppnå en viss miniminivå beträffande ändringsfrekvensen i inkomstslaget kapital. Antalet ändringspunkter (höjningar och sänkningar) skulle i jämförelse med 1994 års taxering öka med 10 %. Detta krav togs senare bort bl.a. på grund av att flera skattemyndigheter meddelat sig negativa till avkastningskravet och att den tidigare riktade kontrollen hade haft en viss preventiv effekt inför 1995 års taxering (RSV:s skrivelse 1995-04-18).

Under budgetåret 1994/95 reserverade RSV totalt 20 miljoner kronor för den riktade kapitalkontrollen. Hälften av de reserverade medlen, 10 miljoner kronor, skulle fördelas efter antalet deklARATIONER för fysiska personer. Restande 10 miljoner kronor skulle fördelas efter antalet kapitalkontrolluppgifter för den riktade kontrollen vid 1994 års taxering.

När det gäller uppföljningen av insatserna gällde samma inriktning som för företagsbeskattningen. Uppföljningen skulle fokuseras till det beloppsmässiga utfallet.

Företagsbeskattning 1993/94

RSV redovisade i en skrivelse till samtliga skattemyndigheter vilka allmänna förutsättningar som skulle gälla för att myndigheterna skulle få del av medlen. RSV hänvisar även till regeringens budgetproposition (prop. 1993/94:100).

Medlen skulle användas för särskilda insatser inom moms kontroll, revision och annan företagskontroll samt eko- och skattebrottsutredningar. Insatserna

skulle med undantag för eko- och skattebrottsutredningarna inriktas på att åstadkomma en direkt mätbar statsfinansiell effekt. Även betalnings- och indrivningsresultatet skulle ägnas uppmärksamhet och ingå som en del i uppföljningen av verksamheten. Urvalet av kontrollobjekten skulle baseras på objekt som erfarenhetsmässigt gav en god statsfinansiell avkastning.

Skattemyndigheterna inbjöds att ge förslag på kontrollinsatser inom respektive kontrollområde. Momskontrollmedel skulle däremot endast fördelas till storstadslänen.

Totalt reserverades 20 miljoner kronor för mervärdesskattekontroll i storstadslänen. För revision och övrig företagskontroll fanns 12 miljoner kronor att fördela till skattemyndigheterna. Inga medel avsattes specifikt för eko- och skattebrottsutredningar det första året.

Företagsbeskattning 1994/95–1995/96

Fördelningen gjordes i första hand efter tidigare godkända projekt men även nya projekt godkändes. På de nya projekten ställdes samma resultatkrav som tidigare, och myndigheten skulle förbinda sig att nå det fastställda resultatet. Medlen fördelades till samtliga skattemyndigheter.

Medlen skulle användas till nyrekrytering, och medlen skulle utbetalas ”i den takt och utsträckning som deltagande i insatserna sker och där deltagandet ersätts med nyrekrytering”. Även om det inte klart framgår av formuleringen var det inget krav att de nyanställda skulle behöva medverka i projekten.

Medel till momskontroll fördelades detta år till samtliga skattemyndigheter. Anledningen till detta var att det fanns ofördelade medel samt att flera skattemyndigheter hade föreslagit s.k. momsprojekt. Vid fördelningen utgick RSV bl.a. från antalet momsregistrerade företag i respektive län. Inom mervärdesskatteområdet förutsattes att kontrollinsatsen skulle ge ett resultat i skatt motsvarande ett avkastningskrav på 10 gånger insatt kapital.

Utöver den länsvisa fördelningen 1995/96 erhöll några skattemyndigheter medel för deltagande i vissa s.k. riksprojekt, bl.a. Öresundsbron och Svealandsbanan (jfr avsnitt 4.3).

3.3 Geografisk fördelning

De extra kontrollmedlen till skattemyndigheterna fördelades av RSV enligt de riktlinjer som har redovisats ovan. Det ankom på respektive skattemyndighet att själv ansöka om medel och samtidigt redovisa förslag till projekt till RSV. Styrningen från regeringen i det avseendet bestod som tidigare nämnts i ett krav på att medlen också skulle gå till storstadslänen för bekämpande av eko- och skattebrott och att insatserna skulle koncentreras.

Det första året, 1993/94, fanns inga medel avsatta för eko- och skattebrottsutredningar. Däremot hade som nämnts ovan 20 miljoner kronor reserverats till storstadslänen för mervärdesskattekontroll. Övriga län fick ingenting för den verksamheten. De medel som inte togs i anspråk skulle fonderas och ingå i resursfördelningen kommande år.

RSV:s planering att endast storstadslänen skulle få del av medel inom mervärdesskattens område ändrades när verket prövade ansökningarna från skattemyndigheterna. Flera myndigheter föreslog momsprojekt vilket gjorde att RSV beslöt att fördela moms kontrollmedel till hela landet. En annan bidragande orsak var att RSV inledningsvis hade svårigheter att fördela ut de extra kontrollmedlen på grund av för få ansökningar.

Huvuddelen av de extra kontrollmedlen har gått till storstadslänen. Av de 693 miljoner kronor som fördelats under perioden 1993–1998 har 405 miljoner kronor gått till storstadslänen Stockholm, Göteborg och Malmö. Här bör samtidigt framhållas att de extra medlen från och med budgetåret 1997 ingår i myndigheternas ramanslag utan krav på särredovisning (jfr avsnitt 8 s. 53).

Fördelning av medel för extra skattekontroll till skattemyndigheterna budgetåren 1993/94–1998

| Län | Belopp tkr | Län | Belopp tkr |
|-----|------------|-----|-------------|
| AB | 228 829 | P | 29 817 |
| C | 26 221 | R | 15 348 |
| D | 15 721 | S | 15 235 |
| E | 21 173 | T | 10 499 |
| F | 16 705 | U | 14 712 |
| G | 8 695 | W | 11 026 |
| H | 12 278 | X | 10 787 |
| I | 1 870 | Y | 9 768 |
| K | 6 586 | Z | 6 698 |
| L | 16 292 | AC | 7 230 |
| M | 97 117 | BD | 13 421 |
| N | 17 180 | | |
| O | 79 582 | | S:a 692 790 |

Källa: RSV

3.4 Några iakttagelser

Vid en jämförelse mellan de anvisningar som regeringen utfärdat och de anvisningar som RSV gått ut med till skattemyndigheterna kan inga större skillnader noteras. RSV har konkretiserat anvisningarna till myndigheterna. Verket har också självständigt valt de metoder som myndigheten ansett mest ändamålsenliga för att uppfylla regeringens målsättning med resursinsatsen. Verket har bl.a. beslutat att medlen skall användas till *nyrekrytering* av personal (företagsbeskattning), till projekt som *erfarenhetsmässigt ger god avkastning* samt beslutat om en viss *ändringsfrekvens* i de projekt eller insatser som skulle genomföras.

Det är annars i metodvalet som en skillnad kan ses i fråga om inriktningen av verksamheten. I regeringens anvisningar finns inga direktiv om att urvalet av kontrollobjekt skulle baseras på objekt som erfarenhetsmässigt ger en god finansiell avkastning. Däremot har regeringen anfört att *uppföljningen* av insatserna i högre grad än vad som annars gäller måste inriktas på de statsfinansiella effekterna. Vid uppföljningen skulle det beloppsmässiga utfallet av insatserna komma i förgrunden. Medlen skulle tilldelas skattemyndigheterna endast om de kunde utnyttjas effektivt. Myndigheterna skulle därför förbinda

sig att redovisa specificerade planer och genom dessa uppnå ett närmare angivet resultat. Resultatkravet skulle ha som utgångspunkt den bedömning som RSV redovisade i sin anslagsframställning för 1994/95.

Enligt Regeringskansliet skall inte regeringens anvisningar ha syftat till att styra kontrollverksamheten till särskilda objekt som ger en högre avkastning än andra. Regeringen har endast angett mål och inriktning av resursinsatsen. Två prioriterade områden har varit moms kontroll och eko- och skattebrottskontroll.

När det gäller den geografiska fördelningen har regeringen också framhållit att tilldelningen av medlen skulle koncentreras för att få avsedd effekt.

RSV har fördelat medlen till samtliga skattemyndigheter. Inom företagsbeskattnings område fördelades medlen efter det att förslag till projekt infördrats. I sina anvisningar till myndigheterna angavs att medlen skulle användas för insatser inom moms kontroll, revision och annan företagskontroll samt eko- och skattebrottsutredningar.

RSV:s möjlighet att styra medlen till särskilda projekt och på så sätt koncentrera insatserna blev begränsad då det var myndigheterna själva som skulle lämna in förslag. Av den enkät som revisorerna tillställt skattemyndigheterna framgår att i princip samtliga de projekt som föreslagits från myndigheterna också har godkänts av verket. RSV framhåller dock att det fanns enstaka projektförslag som inte godkändes. Det var projekt som ansågs kunna utföras inom den ordinarie kontrollverksamheten eller projekt som inte uppfyllde avkastningskraven. En del av medlen kom ej heller att delas ut på grund av att det kom in för få förslag från myndigheterna.

Regeringen var mer tydlig i fråga om uppföljningen av det beloppsmässiga resultatet genom hela förfarandekedjan än vad RSV var i sina anvisningar. Uppföljningen av det beloppsmässiga resultatet skulle enligt regeringen göras från granskningsåtgärd, genom beslut, process och uppbörd till indrivning.

I regeringens anvisningar ingick dessutom att särskilt följa upp den preventiva effekten av insatserna. RSV har valt att inte gå ut till skattemyndigheterna med ett sådant uppföljningskrav.

En iakttagelse är avslutningsvis att regeringens anvisningar för verksamheten den 24 mars 1994 beslutades efter det att RSV gått ut med sina anvisningar till skattemyndigheterna. Regeringens beslut kom drygt två veckor efter RSV:s anvisningar. Samtidigt är det så att regeringens anvisningar till stora delar bygger på den anslagsframställning som RSV lämnade in i augusti 1993 avseende budgetåret 1994/95. I och med att regeringen hänvisat till anslagsframställningen i sitt beslut får regeringen anses ha delat RSV:s uppfattning om inriktningen av verksamheten.

4 Skattemyndigheternas erfarenheter

I granskningen har skattemyndigheterna i Stockholm, Västra Götaland och Skåne samt skattemyndigheterna i Västernorrland, Jämtland och Örebro besökts. Syftet har varit att exemplifiera några projekt som genomförts med extra medel samt mer ingående ta del av skattemyndigheternas erfarenheter och synpunkter. Här återges de intervjuade myndigheternas erfarenhet från projektet som arbetsform och några av de projekt som bedrivits med de särskilda medlen. Kort återges också några iakttagelser om myndigheternas anslagssparande. Resultatet från den enkät som genomförts med samtliga skattemyndigheter återges i avsnitt 4.3 nedan.

4.1 Projektet – en ny arbetsform introduceras

För samtliga sex skattemyndigheter innebar de extra medlen att projektet som arbetsform introducerades. Några av myndigheterna hade innan medlen fördelades mycket begränsade erfarenheter av projektarbete. För att myndigheterna skulle få del av medlen ställde RSV krav på att kontrollarbetet skulle ske med projektet som arbetsform. Detta krav gällde däremot inte inom personbeskattningen.

Projektet bedrevs på olika sätt och personalsammansättningen varierade. Vissa projekt bedrevs med personal från både lokala kontor och länsstatkontoret. Andra projekt bedrevs med personal från antingen bara ett lokalt kontor eller med personal från flera kontor.

De personer som skulle medverka i projektet lokaliserades i vissa projekt tillsammans, men vanligare var att den personal som ingick i projektet träffades regelbundet. Andra projekt bedrevs med personal från ett specifikt lokalkontor men med styrning från skattemyndigheten.

I de s. k. Riksprojekten där ett flertal skattemyndigheter samverkade ingick deltagare från flera olika län. Riksprojektet "Öresundsbron" beskrivs kortfattat i det följande avsnittet.

I projekten ingick ibland även företrädare från andra myndigheter som polis, länsstyrelse, åklagare och kronofogdemyndighet. I vilken utsträckning och i vilken form dessa myndigheter representerades i projekten varierade naturligtvis beroende på bl.a. projektets art. Flera olika kompetenser kom genom projektet att arbeta tillsammans på ett annat sätt än tidigare. Enligt myndigheterna har detta bidragit till en höjning av personalens kompetens. En iakttagelse som RSV gjort i sin rapport Skattefel och skattefusk är att de projekt där deltagarna kunnat samlokaliseras har upplevts särskilt positivt.

De extra medlen betalades ut när myndigheten kunde visa att ny personal hade rekryterats. Det har inte varit ett krav från RSV att de nyanställda skulle ingå i det aktuella projektet, utan detta har bestämts av respektive skattemyndighet.

Samtliga intervjuade skattemyndigheter har framhållit att projekten ofta var av sådan art att det krävdes att de mest erfarna handläggarna deltog, åtminstone inledningsvis, som projektledare eller för utbildning av dem som skulle ingå. Detta påverkade den "ordinarie verksamheten" negativt. RSV har beskrivit effekten i sin regeringsrapport Skattefel och skattefusk som att

verksamheten ”doppade”. Med detta avsågs att ändringsbeloppen (uträknad skatt) minskade.

Myndigheterna uppmärksammade att det fanns ett behov att se över de administrativa rutinerna samt klarlägga ansvarsfördelningen mellan projektledare och den ”ordinarie” ledningen för den personal som kom att ingå i projekten. Rutiner för styrning och uppföljning av projekten behövde utvecklas inom myndigheten. Projektarbetet och särredovisningen av de extra medlen medförde icke obetydliga ökade administrativa kostnader. Detta gällde även RSV där planeringen, fördelningen och uppföljningen av medlen krävt särskilda resurser.

De intervjuade skattemyndigheterna är i huvudsak positiva i sina omdömen om projektet som arbetsform. Det negativa som framhålls är att projektet är en förhållandevis dyr arbetsform och att den är krånglig så till vida att den är omgärdad av många regler.

4.2 Anslagssparandet

Av de intervjuade myndigheterna uppvisade samtliga ett anslagssparande under perioden 1994–1996. Vid skattemyndigheten i Stockholm uppgick anslagssparandet budgetåret 1994/95 till drygt 45 miljoner kronor. Vid skattemyndigheten i Västernorrlands län var anslagssparandet samma år närmare 6 miljoner kronor. Samma budgetår erhöll Skattemyndigheten i Stockholm 33 miljoner kronor i extra kontrollmedel. Skattemyndigheten i Västernorrlands län erhöll knappt 1 miljon kronor.

En förklaring som myndigheterna gav till anslagssparandet var att man behövde resurser för att klara det generella besparingskrav som lagts på skattemyndigheterna. Detta har uppgått till 2–3 % av myndighetens ramanslag de senaste åren. En av myndigheterna hade haft anställningsstopp sedan 1989. En annan myndighet insåg att besparingskravet inte kunde klaras endast genom att reducera grundhanteringen. Ett anslagssparande ”byggdes upp” för att ha en viss beredskap inför de kommande åren.

I det läget kom de extra kontrollmedlen som en positiv signal. Medlen innebar bl.a. att myndigheterna kunde rekrytera ny och välutbildad personal. Medlen ”vitaliserade” kontrollverksamheten.

Flera av myndigheterna menade att besparingskravet nu drivits så långt att neddragningar behövts även inom kontrollverksamheten. Skattemyndigheten i Malmö konstaterade att kontrollverksamheten minskat med ca 9 % de senaste åren. Det har inte gått att klara besparingskravet endast genom att minska grundhanteringen. Samma erfarenhet redovisade Skattemyndigheterna i Västernorrlands län och Örebro län.

Skattemyndigheten i Västra Götalands län har genom ett långsiktigt besparingsprojekt, det s.k. miljonprojektet, kunnat klara det generella besparingskravet på ett bra sätt. Från 1990/91 har myndigheten sparat ca 50 miljoner för att ha beredskap inför den planerade omstruktureringen av förvaltningen.

4.3 Några projekt vid skattemyndigheterna

I detta avsnitt redovisas några projekt som genomförts med extra medel och som både representerar projekt som varit "vanliga" i den meningen att flera skattemyndigheter bedrivit likartade projekt och projekt som varit unika. Alla besökta myndigheter utom Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län (ingår fr.o.m. 1998 i Skattemyndigheten i Västra Götalands län) har t.ex. bedrivit olika typer av momsprojekt. S.k. restaurangprojekt förekom också vid de flesta skattemyndigheterna.

Restaurangprojekt i Malmö

Projektet startades 1995 och innebar att beskattningen av alla restauranger med serveringstillstånd i Malmö stad överfördes till projektet. Projektet pågår fortfarande och sammanlagt deltar åtta personer från skattemyndighetens kontor i Malmö. Förutom den fördjupade kontrollen av restaurangernas redovisning av skatter och avgifter samarbetar man i projektet med andra myndigheter: länsstyrelse, polis, kronofogdemyndigheten samt kommunala myndigheter. Projektet fungerar som remissinstans vid ansökningar om serveringstillstånd och lämnar anmälningar om förfaranden som strider mot alkohollagens bestämmelser.

Det beloppsmässiga resultatet rapporteras löpande i enlighet med de särskilda anvisningar som myndigheten bestämt. De erfarenheter som vunnits rapporteras också inom ramen för arbetet i branschsaneringsprojektet, Krog 2000, där kronofogdemyndigheten, länsstyrelsen, kommunerna, polismyndigheten och skattemyndigheten samverkar bl.a. genom tillsynsbesök hos restauranger.

De beskattningsbeslut som fattas kvalitetssäkras enligt en särskild modell som används i skattemyndigheternas verksamhet. Modellen innebär att revisionerna följer ett fastställt program och att beslut med anledning av vad som framkommer vid revisionen förankras hos särskilda tjänstemän vid myndigheten som sedan fattar beslut eller i förekommande fall fungerar som ordförande i den skattenämnd vid myndigheten som är beslutsinstans.

Totalt har projektet hittills kostat ca 5,3 miljoner kronor. Det beloppsmässiga resultatet eller den statsfinansiella effekten beräknas till 31,6 miljoner kronor.

En erfarenhet från projektet är att deltagarna, genom att de är samlokaliserade och genom att de fått koncentrera sig på restaurangbranschen, fått ett bransch-kunnande och en branschöversikt som annars inte kunnat uppnås. Nu kan signaler om felaktigheter uppmärksammas tidigare och behövliga insatser styras mot angelägna kontroller.

Myndighetssamverkan har fungerat väl och en sådan är helt avgörande för att få till stånd en effektiv kontroll av branschen. Den preventiva effekt och den synergieffekt som myndighetssamverkan medför upplevs av de inblandade som betydande.

Projekt ”Guldhandel” i Stockholm

Bakgrunden till projektet var uppgifter som kommit skattemyndigheten till del att handeln med finguld i Sverige ökat betydligt i omfång från och med sommaren 1995. Myndigheten misstänkte att ökningen berodde på att guld importerades momsfrött från andra länder inom EU och omsätts i Sverige av köpare som tar ut mervärdesskatt vid sin försäljning men som inte redovisar skatten. Guldmetall exporteras därefter åter ur landet.

Den övervägande delen av utredningarna har genomförts som skatterevisjoner. Några få har varit så begränsade att de kunnat genomföras i form av skrivbordsgranskning. Den arbetstid som lagts ner i projektet uppgår till 460 dagar (urval, granskning och projektadministration). Själva granskningsarbetet har utförts av projektledaren och ett varierande antal revisorer. För att få materiell stöd har dessutom en rättslig samordnare varit knuten till projektet. Beskattningsbesluten har fattats av en särskilt utsedd beslutsfattare till vilken alla ärenden kanaliseras. Den totala lönekostnaden för projektet uppgick till 805 000 kr. Andra kostnader för projektet har inte mätts.

Utöver projektledare ingick tre revisorer, en rättslig samordnare och en särskild beslutsfattare.

Projektet inleddes med att myndigheten infordrade uppgifter från ett antal grossister och uppköpare angående deras inköp av finguld under 1995. Med ledning av svaren valdes de företag ut som skulle granskas närmare.

Det har totalt fattats 115 omprövningsbeslut beträffande mervärdesskatt som innebar en höjning med 187,2 miljoner kronor (inkl. skattetillägg). Ytterligare inkomstskatt har debiterats i elva fall med totalt 1 miljon kronor. Projektet har således haft sin tyngdpunkt på kontroll av mervärdesskatten.

Skattemyndigheten har lämnat in ett trettiofall anmälningar till åklagare om misstänkt skattebrott i samband med guldhandel. Domstolarna har dömt ett tiotal personer för skattebrott. Totalt utdömd tid i fängelsestraff uppgår till närmare 30 år. Bestämmelserna om betalningssäkring för att säkerställa statens fordran har använts i tiotallet fall. Domstolarna har beslutat om betalningssäkring med ca 65 miljoner kronor.

Projektet har fortsatt i ungefär samma omfattning även efter att de särskilda kontrollpengarna bakats in i myndighetens budget, beroende på att den oseriösa handeln fortsatt även efter 1996. En utredning om ett stort ärende avseende momsfusket på ca 75 miljoner kronor har t.ex. inletts i mars 1998.

Projektledaren och en person från RSV:s kontrollavdelning besökte Finansdepartementet för att föreslå en lagändring som avsevärt skulle försvåra den oseriösa handeln. Något lagförslag i den riktningen har ännu inte presenterats.

Övriga effekter som projektledningen framhöll var att den här typen av ärenden är svåra att komma åt på grund av den höga lönsamheten i fusket. Aktörerna i första ledet (införseln i Sverige) byts hela tiden ut av dem som organiserar ”kedjorna”.

Speciellt viktigt är det att samarbetet med åklagare och polis fungerar i denna typ av ärenden och att alla samverkande myndigheter förmår att avsätta resurser samtidigt. Mest effektivt är det också om ärendena bedrivs i projektform hos samverkande myndigheter eftersom lagstiftningen är komplex

och man tappar tempo ju fler som måste sätta sig in i frågeställningarna och tillvägagångssättet.

”Konkursprojektet” i Västra Götalands län (tidigare Göteborg och Bohus län)

Skattemyndigheten har under de tre senaste åren tilldelats drygt 3 miljoner kronor per år i ett s.k. konkursprojekt. Det övergripande målet var, förutom att skapa en avkastning på mer än 15 gånger tilldelade medel, att genom ett kontinuerligt agerande i ”konkursbranscher” påverka skattskyldiga att göra rätt, dvs. att utverka en preventiv effekt.

Huvudinriktningen har varit att kontrollera transaktioner mellan obeståndsföretag och närstående fysiska och juridiska personer. Utredningarna har bedrivits som såväl skrivbordsutredningar som revisioner. För att på effektivaste sätt använda kontrollresurserna har avkastningsmålet varit gemensamt för kontrollformerna.

Genom att använda projektarbetsformen har enligt projektledningen ”ett kompetensmässigt djup kunnat kombineras med en kvantitetsmässigt stor insats mot den särskilda företeelsen konkurs”. Vid rekrytering till projektet valdes personer, som i flera fall har betydande extern arbetslivserfarenhet, vilket varit positivt men samtidigt ställt krav på stöd från erfarna skatterevisorer från den ordinarie revisionsverksamheten.

För åren 1995–1997 tilldelades projektet tio årsarbetskrafter per år. Avkastningen blev drygt 210 miljoner kronor fördelad på 478 olika beslut.

Av de 19 konkursrevisioner som avslutades 1997 var fem ekoutredningar. Ett omfattande processarbete har herefter påbörjats.

Samarbetet med kronofogdemyndigheten har bl.a. inneburit att kronofogdemyndigheten med den information som projektet lämnat kunnat driva in ca 4,7 miljoner kronor. Skattemyndighetens information gällde olika uppgifter om gäldenärer med utlandsanknytning och andra svårutredda rörelseidkare.

Samarbetet med polis och åklagare har intensifierats under året. Fem ekoutredningar har avslutats och ytterligare fyra pågår. Samarbetet med polis och åklagare har konkret bedrivits på så sätt att skatterevisorerna som sakkunniga hjälpt åklagare i brottsutredningen.

Även samarbetet med konkursförvaltarna har ökat, och projektledningen har märkt en allt större positiv respons från konkursförvaltarna.

Deltagare i projektet har också varit engagerade i kompetensspridning genom bl.a. lärarinsatser i samband med den nya årsredovisningslagen. De har också medverkat vid framtagningen av RSV:s kurs Företag i ekonomisk kris.

Projekt ”Bolag med lönesumma 3–5 miljoner kronor” i Västernorrlands län

Projektet avser integrerade revisioner hos aktiebolag med en lönesumma på 3–5 miljoner kronor. Bolagen skattegranskas på de lokala skattekontoren varför ett samarbete upprättades med länsstatsskattekontoret. De aktuella bolagen utgjorde genomgående fåmansföretag.

En av urvalsparametrarna har varit att bolagen inte skall ha reviderats under de senaste fem åren. Urvalet gjordes av länsskattekontoret med beaktande av synpunkter från lokalkontoren och utifrån en mångårig erfarenhet från revisionsverksamhet.

I huvudsak har nyanställd personal utan revisionserfarenhet från länsskattekontoret deltagit i samtliga revisioner. Huvudansvarig revisor har varit en erfaren revisor från länsskattekontoret.

Projektet startade i november 1995 och avslutades i december 1996. Antalet bolag som reviderades uppgick till 23 varav ett överflyttades till ett särskilt ekorevisionsprojekt. I ett fall har misstanke om brott anmälts. Endast tre av de utförda revisionerna har reviderats utan anmärkningar. Ett stort antal olika feltyper inom områdena inkomsttaxering, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter har förekommit. De reviderade företagen avsåg inte någon särskild bransch.

Totalt kostade insatsen 780 000 kr och medförde nettohöjd skatt och avgifter på drygt 6,6 miljoner kronor.

Ett syfte med projektet var också att de som nyrekryterades för de särskilda medlen genom samarbete med erfarna revisorer skulle få en allsidig och utvecklande praktik.

Öresundsprojektet

Riksprojektet startade våren 1996 och bestod av de fyra kontrollprojekten Arlandabanan, Mäljarbanan, Svealandsbanan och Öresundsförbindelsen. Under 1997 har Riksprojektet kompletterats med ett femte kontrollprojekt omfattande svenska företag som arbetar med de norska byggprojekten, Gardemoens flygplats och Rikshospitalet i Oslo. Riksprojektet beräknas pågå till år 2005.

De övergripande målen för Riksprojektet är att verka för att

- de mest kontrollvärda objekten oavsett säte blir föremål för utredning
- arbets sättet och rättstillämpningen blir likformig oavsett var utredningen genomförs respektive var beslut fattas/process bedrivs.

Öresundsprojektet ingår som ett delprojekt i RSV:s Riksprojekt. Bakgrunden till Öresundsprojektet var de stora aktiviteter som förväntades i samband med anläggandet av den fasta förbindelsen över Öresund samt de arbeten på land som blev följden i form av nya motorvägar och järnvägsombyggnader. Skattemyndigheten gjorde bedömningen att de stora betalningsströmmar som blev aktuella skulle ställa särskilda krav på kontroll och information beträffande de företag som engagerades i byggnationen. En ansamling av utländska entreprenadföretag förutsågs också, vilket ställer särskilda krav på informations- och kontrollinsatser. Den omständigheten att byggnationen berör två länder med skilda regelverk komplicerar kontroll- och informationsbilden ytterligare.

En särskild projektorganisation bildades för att hantera dessa frågor, bestående av skatterevisorer och informatörer. Verksamheten går ut på att arbeta förebyggande, dvs. så långt möjligt förutse problem och förhindra att fel i skatte- och avgiftsredovisning uppkommer, samt att på ett tidigt stadium

uppdaga de felaktigheter som förekommer. Detta görs genom att tidigt identifiera engagerade företag genom systematiska och återkommande förelägganden till företag i hela entreprenadkedjorna att uppgå ingångna avtal med underentreprenörer och genomförda utbetalningar till dessa. Förelägganden, som ofta görs i Riksprojektets regi, sker med stöd av taxerings- och skattebetalningslagarna. Inhämtade uppgifter registreras med Datainspektionens tillstånd. Med utgångspunkt i dessa uppgifter kan sedan information riktas till företagen och kontrollinsatser göras.

Ett nära samarbete har upprättats med de danska skattemyndigheterna, eftersom företagens verksamhet ofta berör båda ländernas regelsystem. Samarbetet sker på såväl informations- som kontrollsidan, så att båda länderna i tillämpliga fall behandlar företag och anställda på samma sätt. Det innebär att företag och anställda inte skall bli föremål för internationell dubbelbeskattning, men heller inte skall undgå beskattning på grund av bristande information i något land.

Samverkan mellan svenska myndigheter har också initierats. En särskild samverkansgrupp med representanter för tull, polis, åklagare, kronofogde, yrkesinspektion, försäkringskassa och arbetsförmedling har bildats. Till sammans med polisen genomförs t.ex. s.k. PEK-besök (Preventiv ekonomisk kontroll) som innebär att oannonserade besök görs på arbetsplatser med syfte att identifiera personer och företag.

Även mot övriga delar av den svenska skatteförvaltningen riktas informationsinsatser, eftersom de företag och anställda som deltar i byggnationen kommer från hela landet.

Antalet årsarbetskrafter i projektet utgör ca 7 revisorer och 3 informatörer plus projektledning och processförare. De årliga lönekostnaderna, som i sin helhet finansieras med de särskilda medlen, kan beräknas till 4,5 miljoner kronor. Syftet med projektet är som nämnts i första hand att arbeta förebyggande, och denna effekt är svår att mäta i kronor men den direkta statsfinansiella effekten, mätt på traditionellt sätt, utgör efter de två första årens kontrollinsatser ca 47 miljoner kronor. Antalet omprövningsbeslut är 50 stycken. Fyra åtalsanmälningar har gjorts, men dessa avser endast i ett fall arbete som direkt har med Öresundsförbindelsen att göra.

4.4 Revisorernas enkät till skattemyndigheterna

Inom ramen för granskningen har en enkät sänts till samtliga skattemyndigheter i syfte att inhämta deras erfarenheter och synpunkter på den särskilda resursinsatsen. Frågorna har gällt såväl erfarenheter från specifika projekt som myndigheternas uppfattning om resursinsatsens allmänna effekter på skatteförvaltningen. Samtliga 21 myndigheter har besvarat enkäten.

Frågorna som framgår av särskild bilaga till rapporten har skickats till länskattechefen på skattemyndigheten.

Hur har skattemyndighetens övriga verksamhet påverkats av de extra medlen?

De extra medlen fördelades till skattemyndigheterna för att de skulle utöka skattekontrollen utöver den omstrukturering som redan pågick, med att överföra resurser från grundhanteringen. Myndigheterna skulle också nyanställa personal för pengarna (företagsbeskattningen).

Under den aktuella perioden var skattemyndigheterna också föremål för ett allmänt besparingskrav vilket flera av myndigheterna menar ställde dem inför en svår process. Samtidigt som nyrekryteringar gjordes inom en sektor blev myndigheterna tvungna att säga upp personal, främst assistentpersonal i en annan sektor. På några håll skapade detta en *"dålig stämning"*. I viss mån kunde assistentpersonal genom utbildning "flyttas" till kontrollverksamheten, men denna möjlighet hade de flesta myndigheterna redan uttömt.

Några myndigheter menar å andra sidan att de särskilda medlen *underlätade och påskyndade den pågående omstruktureringen* att överföra resurser från grundhanteringen till skattekontrollen.

I stort sett samtliga skattemyndigheter framhåller att projektet som arbetsform varit ett nytt och *ett positivt inslag* i kontrollverksamheten. För de flesta myndigheterna innebar projektet en *ny arbetsmetod* som tidigare inte förekommit i någon större utsträckning. Bland de positiva omdömen som framhållits om projektet är att det effektiviserar verksamheten, *ökar samverkan* såväl inom myndigheten som med andra myndigheter samt att det *ökar kompetensen* hos den som deltar i projekten. Genom projektet kunde kontroller genomföras som det tidigare inte funnits resurser till.

De negativa erfarenheterna inom organisationen var att projektet *"stal"* resurser från den ordinarie kontrollverksamheten genom att de mest erfarna handläggarna ofta kom att ingå i projekten. Projekten innebar att den ordinarie *verksamhetsplaneringen förrycktes* samt medförde en *utökad administration*.

Hur den egna verksamheten påverkades kan illustreras med följande kommentarer från skattemyndigheterna:

- Det gick inte att driva projekten enbart med de nyanställda utan kontoren skulle ställa lämpliga personer till förfogande motsvarande den nyrekrytering som gjordes. Allt detta medförde ett omfattande administrativt merarbete och också en konflikt mellan linjen och projektorganisationen.
- Allmänt sett kan med fog hävdas att det extra medelstillskottet gett en välbehövlig stimulans i hela verksamheten med både kompetensutveckling och metodutveckling som bestående följder.
- I de fall nyrekryteringar skett med extramedel uppfattas dessa som hot och konflikter uppstår lätt. Vid några tillfällen har de nyanställda beskyllets för att ta revisionsobjekt från ordinarie personal.
- Möjlighet att anställa ny kompetent personal vilket varit ytterst angeläget med hänsyn till åldersstrukturen hos vår personal.
- Främst har organisationen påverkats på så sätt att olika avdelningar har närmat sig varandra och genom att medarbetarna har delat med sig av sina kunskaper har vi fått synergieffekter. Någon direkt överföring från en verksamhetsgren till en annan har inte skett, däremot har samarbetet mellan avdelningarna och förståelsen för varandras arbete ökat.

Hur ser myndigheten på avkastningskravet?

I enkäten skulle myndigheten kortfattat återge sin erfarenhet från det avkastningskrav som följde med de extra kontrollmedlen. Frågorna gällde bl.a. om ett avkastningskrav kunde medföra risk för bristande rättssäkerhet vid kontrollen av den skattskyldige och om myndigheten hade iakttagit något "statistikbeteende" vid myndigheten?

Svaren ger en relativt samstämmig bild av hur myndigheterna ser på riskerna med ett avkastningskrav. Flertalet av myndigheterna ansåg att ett avkastningskrav i skattekontrollen kan medföra risk för såväl bristande rättssäkerhet som ett statistikbeteende. Samtidigt menade myndigheterna att det finns metoder att hantera riskerna.

En viktig åtgärd var enligt myndigheterna att det är erfarna och välutbildade personer med gott omdöme som utses till projektledare eller att sådana personer fungerar som diskussionspartner i projektet. Kompetensen hos de inblandade framhölls särskilt.

Andra åtgärder som framhölls var bl.a. en tydlig information till handläggarna att avkastningskravet gällde projektet och inte den enskilde handläggaren. Viktigt var också att de beslut som fattades var förankrade hos experter och att myndigheten fortlöpande gör utvärderingar och kvalitetsuppföljningar av verksamheten.

Skattemyndigheternas svar på frågan "Bedömer ni att det finns en risk för att rättssäkerheten för den enskilde äventyras när det finns ett uttalat avkastningskrav i kontrollen?" gav följande resultat:

- Nio myndigheter svarade ja
- Sju svarade att det teoretiskt finns en sådan risk eller var osäkra
- Fem svarade att det inte förelåg en sådan risk

Nedan följer några uttalanden från myndigheterna när det gäller ett eventuellt samband mellan *avkastningskrav och rättssäkerhet* i skattekontrollen.

- Skatteförvaltningen arbetar sedan ett antal år tillbaka med olika styrinstrument för att säkerställa att kontrollarbetet bedrivs likformigt och systematiskt. Ett sådant styrinstrument är det revisionsprogram som används för att säkerställa att alla viktiga arbetsmoment blir utförda och att arbetet bedrivs efter god yrkesmässig sed.
- Rättssäkerheten säkerställs bl.a. genom ett väl utvecklat samarbete mellan processförare och skattenämndsordförande å ena sidan och skatterevisor och skattehandläggare å andra sidan.
- Rättssäkerheten tryggas bl.a. genom erfarna handledare, utvärdering av revisioner, skattenämndsinstitutet och kvalitetsuppföljningar.
- I princip anser myndigheten att man inte skall ha uttalade avkastningskrav bl.a. med hänsyn till att det kan leda till ett felaktigt kontrollbeteende och ett åsidosättande av rättssäkra och sakliga kontrollutredningar.
- Kravet på avkastning är ej positivt. Att använda avkastningskrav som en "piska" kan möjligen fungera internt för att tillfälligt öka produktiviteten. Om emellertid ett avkastningskrav blir känt även externt kan detta få en rent negativ effekt genom att försvåra kontrollarbetet. Dessutom måste ett avkastningskrav anses som mycket tveksamt ur rättssäkerhetssynpunkt.

- I princip tycker myndigheten att man inte skall ha uttalade avkastningskrav bl.a. med hänsyn till att det kan leda till ett felaktigt kontrollbeteende och ett åsidosättande av rättsäkra och sakliga kontrollutredningar.

Att ett avkastningskrav i skattekontrollen kan medföra ett statistikbeteende var i stort sett samtliga myndigheter eniga om men det var endast några få som iakttagit ett statistikbeteende vid den egna myndigheten eller som svarade att det kunde ha förekommit. I frågan om myndigheten kunnat konstatera ett statistikbeteende svarade 4 myndigheter att de hade konstaterat detta och 2 myndigheter att det kunde ha förekommit.

Några myndigheter menade att det var vid urvalet av revisionsobjekt som risken för statistikbeteende var störst. Myndigheten kan försöka välja sådana objekt som ger en "god avkastning" i den meningen att den skattskyldige kan antas ha beräknat sin inkomst för lågt. En risk finns också hos den enskilde skatterevisorn som "vet vad som förväntas av honom" och därför inte alltid kan särskilja på ett avkastningskrav på projektet och det specifika revisionsobjektet. "Det kan därför inte uteslutas att fel till skattebetalarnas fördel inte uppmärksammats."

Däremot tycks inte valet av skatteslag ha någon avgörande betydelse för en hög avkastning. Resultatet av kontrollerna är "alltid något av ett lotteri" och det beloppsmässiga resultatet går inte att styra genom viss inriktning av verksamheten. Det skatteslag som ändå de flesta myndigheterna framhåller i enkäten är moms kontrollen. Det finns "erfarenhetsmässigt ett omfattande och utbrett fusk inom området".

En effektivare skatteförvaltning

Skattemyndigheterna fick besvara frågan om de ansåg att extra medel till skattemyndigheternas kontrollverksamhet är den mest ändamålsenliga metoden att effektivisera skatteförvaltningen. De skulle också ange vilka kriterier som skulle gälla om ytterligare medel skulle fördelas till myndigheterna.

Här ger svaren en entydig bild som kan sammanfattas med att myndigheterna inte anser att extra medel till skattekontrollen är den mest ändamålsenliga metoden att effektivisera skatteförvaltningen. Svaren var väntade då resursinsatsen varit en begränsad och riktad insats mot en specifik sektor inom skatteförvaltningen, nämligen skattekontrollen. Samtidigt har en tidig målsättning varit att medlen skulle bidra till en effektivare skatteförvaltning, inte bara en effektivare skattekontroll. Intressant med svaren från skattemyndigheterna är i stället att flera av skattemyndigheterna är tveksamma till om resursmedlen ens varit den bästa metoden att effektivisera skattekontrollen. Endast en tredjedel av myndigheterna anser detta.

I stället förordar majoriteten en stabilitet och långsiktighet i planering och resurstilldelning. Att myndigheterna önskar långsiktighet i planering och resurstilldelning är i och för sig inte förvånande utan mer intressant är att många myndigheter är kritiska till det sätt som medlen har fördelats på. Det uttalade avkastningskravet har enligt många myndigheter visserligen varit "lönande" för staten men samtidigt ett främmande och ett olämpligt inslag i kontrollverksamheten. De positiva effekter som de extra medlen medfört kunde ha erhållits utan ett särskilt avkastningskrav.

Några myndigheter föreslår den förebyggande verksamheten som mer intressant vid en eventuell förnyad resursinsats. Det kunde vara mer angeläget att fördela medlen till riktad service och information. De preventiva effekterna av den verksamheten är ännu inte utredda men sannolikt stora ansåg en myndighet.

Andra förslag var bl.a. att medel skulle fördelas till storstadsregionerna där kontrollbehovet är störst eller till punktinsatser inom särskilda branscher som sedan kontrolleras på ett enhetligt sätt. En myndighet menade att resurser till samordning med andra offentliga myndigheter sannolikt skulle medföra effektivitetsvinster inte bara inom skatteförvaltningen. Ett annat förslag var att extra medel skulle kunna sökas för speciella fördyringar i verksamheten. Som exempel nämndes revisioner i utlandet o. d. Några av svaren på frågorna återges nedan.

- Metoden med extra medel är mer tveksam ur den synpunkten att den för med sig större ryckighet när det gäller planering, utbildning och karriärplanering för de personalgrupper som berörs. En mer medveten styrning i form av bestående anslag eller minskade besparingskrav vore att föredra ur intern planeringssynpunkt, men framför allt därför att det skulle ge positiv påverkan på de offentliga finanserna.
- Allsidig och kvalificerad kontrollverksamhet kräver långsiktighet i planering och personalutveckling. Ett verkningsfullare sätt att effektivisera skattemyndigheterna vore att undanta prioriterad kontroll från anslagsnedskärningar och ge den långsiktiga ekonomiska planeringsförutsättningar.
- Statsmakterna kan uppnå samma effekter genom att vara tydliga i sina målsättningar. Medel för skatteförvaltningens verksamhet bör tilldelas inom ordinarie ramar för att kunna användas på mest effektiva sätt.
- Om det skulle bli aktuellt att tillföra extra medel i framtiden är det effektivare att tillföra medlen successivt för att möjliggöra en bättre och mer ändamålsenlig planering av resursuppbyggnad och kompetensbehov/kompetensutveckling.

5 Riksskatteverkets återredovisning av resultatet

RSV har i årsredovisningarna löpande redovisat resultatet av resursinsatsen. Rapporteringen har dock varit kortfattad. Det var i en särskild rapport den 12 september 1995 som RSV lämnade en mer ingående redovisning av utfallet på olika verksamhetsområden och en beräkning av hur den sammantagna ändrings- och revisionsfrekvensen inom de olika områdena påverkats av de särskilda insatserna.

I regleringsbrevet för 1997 gav regeringen RSV i uppdrag att redovisa kontrollverksamhetens utveckling under perioden 1992–1997. Även det särskilda resurstillskottet skulle ingå i redovisningen och analysen. Tyngdpunkten i rapporten skulle ligga på en analys av resultatet av verksamheten och vilka slutsatser som kunde dras om skatteundandragandenas omfattning och fördelning. Rapporten, Skattefel och skattefusk, RSV rapport 1998:3, inlämnades till regeringen den 2 mars 1998.

5.1 Statsfinansiella effekter

Målsättningen

Regeringens och riksdagens ursprungliga målsättning med den extra insatsen på ca 200 miljoner kronor per år under en femårsperiod var i inledningsskedet att den skulle generera ca 4 miljarder kronor per år i direkta intäktsökningar (prop. 1992/93:150).

RSV:s beräkningar i anslagsframställningen för 1994/95 var betydligt försiktigare i fråga om intäktsökningen. Verket uppskattade skatteintäkten till ca 1 miljard per år.

Myndigheten menade samtidigt att det krävdes en successiv uppbyggnad av förstärkningen bl.a. beroende på den tid det tar att nyrekrytera och utbilda personalen. Först budgetåret 1995/96, när förstärkningen var fullt genomförd, beräknades satsningen på 200 miljoner kronor generera en direkt årlig ökning av skatteintäkterna i storleksordningen något över 1 miljard kronor.

Härtill beräknades en större intäktsökning tillkomma på grund av den preventiva effekten. En försiktig bedömning av den preventiva effekten uppskattades av RSV till en till två gånger den direkta ökningen det vill säga upp till 2 miljarder per år. Regeringen får anses ha godtagit denna beloppsmässiga målsättning då regeringen i regleringsbrevet den 24 mars 1994 hänvisat till RSV:s anslagsframställning.

Om riksdag och regering i de ”tidiga” besluten åren 1992 och 1993 grundat sina överväganden om det beloppsmässiga resultatet på en höjd taxering eller det belopp som verkligen inbetalas till statskassan (uppbörden) är oklart. Frågan kommenteras ytterligare i avsnitt 8 nedan, regeringens styrning och återrapportering.

Resultatet

RSV redovisar följande resultat i sin rapport Skattefel och skattefusk, Rapport 1998:3.

Tabellen visar nettobelopp (höjningar minus sänkningar) i mkr

| År | Totalt | Extra kontrollmedel | | Övrigt |
|------|--------|---------------------|--------|--------|
| | | Företag | Person | |
| 1993 | 9 899 | | | 9 899 |
| 1994 | 12 619 | 238 | | 12 381 |
| 1995 | 11 742 | 2 078 | 92 | 9 572 |
| 1996 | 17 078 | 2 952 | 150 | 13 976 |
| 1997 | 16 682 | | | 16 682 |

Källa: RSV

Av tabellen framgår att de extra kontrollmedlen medförde ändringsbelopp inom företagsbeskattningens område under åren 1994–1996 med närmare 5,3 miljarder kronor. Inom personbeskattningen blev motsvarande resultat 242 miljoner kronor. Av tabellen framgår samtidigt att resultatet av den ordinarie kontrollverksamheten (kolumnen för Övrigt i tabellen) gått ned med ca 2,8 miljarder kronor mellan 1994 och 1995. Minskningen är enligt den förklaring som ges i RSV:s rapport sannolikt en effekt av fokuseringen på de särskilda medlen. Erfarna handläggare behövde tas från den ”ordinarie” kontrollverksamheten för upplärning av nyrekryterade handläggare eller för att ingå i projekten. Förändringen påverkade den ”ordinarie” kontrollverksamheten negativt.

Det beloppsmässiga resultatet minskade även mellan åren 1996 och 1997. I RSV:s resultatredovisning för 1997 anges att det särskilt är inom mervärdesskattens skrivbordsgranskning som det skett en kraftig nedgång. Det kan enligt verket bero på de särskilda medlen vilka innebar att det kom till stånd ett stort antal projekt och särskilda kontrollinsatser inom momskontrollen. Bland annat förekom s.k. dammsugningar som innebar att en stor del av de negativa momsdeklarationerna kontrollerades. Fokuseringen på resultat inom mervärdesskatteområdet kan ha varit så stor att den inte kunde upprätthållas när kravet på redovisning av de särskilda kontrollmedlens användning upphörde vid utgången av år 1996.

Det finns också enligt verket anledning anta att ett visst ”statistikbeteende” förekom under de år då användningen av de särskilda kontrollmedlen skulle redovisas.

Som framgår av tabellen särredovisas inte den beloppsmässiga effekten av resursförstärkningen fr.o.m. 1997. I budgetpropositionen för 1997 konstaterar regeringen att uppbyggnaden av resursförstärkningen har slutförts innevarande budgetår när skatteförvaltningen disponerar 200 miljoner kronor på tolv månadersbasis för detta ändamål. Kravet på en särredovisning togs samtidigt bort (jfr. avsnitt 8).

I rapporten Skattefel och skattefusk återredovisas den statsfinansiella effekten (nettobelopp taxering, höjning-sänkning) uppdelad på län, skatteslag, kontrollslag och kalenderår. Resultatet redovisas inom både personbeskattningen och företagsbeskattningen. En sammanfattning av resultatet för hela riket ser ut på följande sätt:

Personbeskattning. Kostnad och statsfinansielleffekt i mkr

| Mkr | 1994 | 1995 | 1996 |
|-------------------|------|------|------|
| Kostnad | 12 | 20 | 20 |
| Statsfinan.effekt | ? | 92 | 150 |

Företagsbeskattning: Kostnad och statsfinansiell effekt i mkr

| Mkr | 1994 | 1995 | 1996 | Summa |
|------------------------|------|-------|-------|-------|
| Inkomstskatt | | | | |
| Skrivbordsgr. | 12 | 310 | 594 | 916 |
| Revision | 147 | 675 | 997 | 1 819 |
| Summa | 159 | 985 | 1 591 | 2 735 |
| Mervärdesskatt | | | | |
| Skrivbordsgr. | 60 | 551 | 503 | 1 114 |
| Revision | 16 | 384 | 575 | 975 |
| Summa | 76 | 935 | 1 078 | 2 089 |
| Arbetsgivaravg. | | | | |
| Skrivbordsgr. | 2 | 55 | 87 | 144 |
| Revision | 1 | 104 | 196 | 301 |
| Summa | 3 | 159 | 283 | 445 |
| Summa: | 238 | 2 079 | 2 952 | 5 269 |
| Statsfin.effekt | | | | |
| Kostnad | 120 | 152 | 175 | 447 |
| Intäkt/kostnad | | | | 11,8 |

Källa: RSV bearbetad av Leif Appelgren

Här har RSV återredovisat resultatet uppdelat på både skatteslag och kontrollform. Däremot återfinns ingen bedömning av uppbördseffekten.

Av tabellen framgår att ändringsbeloppen inom företagsbeskattningens område åren 1994–1996 uppgick till närmare 5,3 miljarder kronor. Inom mervärdesskattens område beslutade skattemyndigheterna nettohöjningar på totalt 2 089 miljoner kronor. Momskontrollen svarade således för ca 40 % av ändringsbeloppen inom företagsbeskattningen. Inom personbeskattningen redovisas ingen effekt 1994 då verket ännu inte hade hunnit att konstruera ett lämpligt uppföljningssystem.

Hur mäts det beloppsmässiga resultatet?

Det beloppsmässiga utfallet av genomförda insatser med särskilda kontrollmedel återredovisas i tabellerna ovan som nettobeloppet av beslutade skattehöjningar och skattesänkningar.

Regeringen har i flera budgetpropositioner pekat på svårigheterna att mäta skatteförvaltningens resultat på ett rättvisande sätt. Parallellt har det pågått ett stort utvecklingsarbete inom RSV för att förbättra metoderna inom olika resultatområden. Den uppföljningsmodell av skatteförvaltningens verksamhet som RSV tog fram 1995 (jfr avsnitt 2.3 ovan) och som tillämpas fr.o.m budgetåret 1997 är ett sådant exempel.

Flera svårigheter kvarstår och mätningen av det beloppsmässiga resultatet av beskattningsverksamheten är ett område som fortfarande inte ger en rättvisande bild av verksamhetsresultatet.

När det gäller den särskilda kontrollinsatsen ställdes kravet att resultatet skulle särredovisas. Detta gjorde att myndigheterna inte kunde följa upp

verksamheten genom det ordinarie uppföljningssystemet utan nya rutiner fick införas. RSV har här biträtt myndigheterna med särskilda återrapporteringsmodeller.

Resultatet av genomförda kontrollinsatser med de extra medlen mäts i form av ändrade debiteringar. Beloppet kan lätt avläsas men det krävs en närmare analys för att man skall kunna bedöma vad som blir det slutliga utfallet, dvs. vad som kommer statskassan till del. Beloppet kan falla bort helt eller delvis genom överklaganden och efterkommande process i domstol. Den skattskyldige kan vara på obestånd och inte ha möjlighet att betala. Debiteringen kan gälla en sänkning av ett underskott i näringsverksamhet. Vissa höjningar kan ha att göra med periodiseringsfrågor och därför bara innebära en tidigareläggning av en debitering som ändå skulle ha ägt rum någon senare period. Sammantaget gör detta att det beloppsmässiga resultat som RSV återredovisat som den statsfinansiella effekten inte är rättvisande i den meningen att hela beloppet inte kommer att tillfalla statsverket.

Det kan här noteras att Riksrevisionsverket har tilldelats medel från anslaget, A 2 Kontrollfunktionen i staten, för ett antal delprojekt som syftar till att bedöma skattekontrollens s.k. ekonomiska värde. Projekten skall bl.a. belysa vad skatteändringarna står för och vad som händer med ändringsbeloppen sedan de fastställts. Genom att öka kunskaperna om det ekonomiska utfallet av de höjningar som skattemyndigheterna beslutar om efter genomförda kontrollåtgärder skall olika slutsatser dras inom olika områden, bl.a. åtgärder för att öka kontrollens ekonomiska värde. Ett delprojekt med den inriktningen skall enligt Riksrevisionsverket vara slutfört under hösten 1998.

Hur stor blir intäkten för statsverket?

RSV gör i dag vissa erfarenhetsmässiga bedömningar av hur stor del av de beslutade ändringsbeloppen som slutligen inbetalas. I samband med anslagsframställningen för budgetåret 1994/95 gjordes en bedömning av uppbörden i den kontroll som skulle genomföras med extra kontrollmedel under perioden 1993–1996. Syftet med de beräkningarna var att ge en uppfattning om den ungefärliga relationen mellan föreslagen resursinsats och ökade skatteintäkter.

Den beräkningsmodell som presenterades var förenklad och alla faktorer som kan reducera det slutliga taxeringsutfallet hade därför inte tagits med. Periodiseringseffekter och ändringar i domstol ingår inte i beräkningen.

En sammanställning av RSV:s beräkningar om förväntad avkastning och intäkt uppdelad på områdena mervärdesskatt, eko- och skattebrott, företagskatt samt löntagarskatt redovisas i följande tabell.

| Mkr | Kostnad | I/K-tal | Brutto-intäkt | Uppbörds-effektiv. | Netto-intäkt | Netto I/K |
|------------------|---------|---------|---------------|--------------------|--------------|-----------|
| Merv. skatt | 49 | 12,4 | 608 | 0,74 | 450 | 9,2 |
| Eko/skattebrott | 40 | 29 | 1152 | 0,087 | 100 | 2,5 |
| Företag revision | 202 | 5,4 | 1081 | 0,74 | 800 | 4,0 |
| Företag övrigt | 58 | 10,0 | 582 | 0,825 | 480 | 8,3 |
| Summa företag | 349 | | 3423 | 0,535 | 1 830 | 5,2 |
| Löntagare | 61 | 6,6 | 400 | 0,9 | 360 | 5,9 |
| Summa | 410 | 9,3 | 3 823 | 0,57 | 2 190 | 5,3 |

Källa: RSV bearbetat av Leif Appelgren

I/K står för skatteintäkt i förhållande till den direkta lönekostnaden för åtgärderna. Uppbördseffektiviteten är RSV:s bedömning av förhållandet mellan faktiskt inbetald skatt och debiterad skatt.

RSV:s bedömning inom mervärdesskatteområdet är enligt tabellen att 450 miljoner kronor kommer att inbetalas till statsverket om resurser på 49 miljoner kronor tillförs kontrollområdet. Det ger en avkastning på 9,2 gånger insatta resurser. Inom eko- och skattebrottsområdet bedöms avkastningen till 2,5 gånger resursinsatsen.

En sammanfattning av RSV:s bedömning i anslagsframställningen 1994/95 är att verket med ett tillfört totalbelopp på 410 miljoner kronor skulle kunna redovisa ändrade taxeringar till ett sammanlagt belopp om 3,8 miljarder kronor och en direkt skatteintäkt om 2,1 miljarder kronor. Brutto skulle det ge en genomsnittlig avkastning på 9,3 gånger resursinsatsen samt ett netto på 5,3 gånger insatsen.

Om motsvarande beräkningar skulle appliceras på det återredovisade resultatet i RSV:s rapport Skattefel och skattefusk skulle det ge följande resultat.

| Mkr | Kostnad | I/K-tal | Brutto-intäkt | Uppbörds-effekt | Netto-intäkt | Netto I/K |
|-----------------|---------|---------|---------------|-----------------|--------------|-----------|
| Merv. skatt | 123 | 13,6 | 1 676 | 0,74 | 1 240 | 10,1 |
| Eko/skattebrott | 40 | 31,9 | 1 275 | 0,087 | 111 | 2,8 |
| Företag övrigt | 284 | 8,2 | 2 318 | 0,77 | 1 785 | 6,3 |
| Summa företag | 447 | 11,8 | 5 269 | | 2 931 | 6,6 |
| Löntagare | 40–52 | 4,7–6,0 | 242 | 0,9 | 218 | 4,2–5,4 |
| Summa | 487–499 | ca 11 | 5 511 | 0,57 | 3 149 | ca 6,4 |

Källa: RSV bearbetat av Leif Appelgren

Av tabellen framgår att den särskilda resursinsatsen på 499 miljoner kronor som RSV disponerat åren 1993–1996 gett ändrade taxeringar på drygt 5,5 miljarder kronor (bruttointäkt i tabellen). Det skulle om man utgår från RSV:s tidigare bedömningar om uppbördseffekt ge ”verkliga” skatteintäkter om ca 3,1 miljarder kronor (nettointäkt). Som nämnts ovan ingår inte periodiseringsfel respektive domstolsprocesser i beräkningsmodellen. Hur mycket som beloppet behöver reduceras ned är oklart men RSV uppskattar, i fråga

om domstolsprocesser, att skattemyndigheterna ”vinner” ca 60–70 % av samtliga mål.

För att bedömningen av den särskilda resursinsatsen skall vara rättvisande bör även det faktum att den ordinarie kontrollverksamheten gick ned med 2,8 miljarder kronor åren 1994–1995 beaktas. RSV förklarade nedgången med att det skett en fokusering på de särskilda kontrollmedlen. Följande år ökade resultatet med 4,5 miljarder kronor.

Ovanstående beräkningar utgår från de överväganden om uppbördseffektivitet som RSV presenterade i sin anslagsframställning 1994/95.

I RSV:s rapport Skattefel och skattefusk görs ingen bedömning av uppbördseffektiviteten. RSV hänvisar i stället till Riksrevisionsverkets projekt Skattekontrollens ekonomiska värde.

5.2 Preventiva effekter

När regeringen tilldelade de extra medlen framhölls att RSV ”särskilt skulle uppmärksamma hur den indirekta statsfinansiella effekten av resursinsatsen skulle följas upp” (regeringsbeslut 1994-03-24). I det följande regleringsbrevet för budgetåret 1995/96 uttrycker regeringen kravet annorlunda. RSV skulle redovisa en bedömning av den preventiva effekten av de särskilda insatserna. Någon kvantitativ bedömning motsvarande den som gjordes i samband med RSV:s anslagsframställning 1994/95 har inte gjorts. Där bedömdes den preventiva effekten motsvara en intäkt som var en till två gånger högre än den direkta skatteintäkten av kontrollinsatsen.

I RSV:s rapport Skattefel och skattefusk finns ett längre avsnitt som ingående behandlar frågan om skattekontrollens preventiva effekt. Redovisningen är dock av mer allmänt resonerande karaktär och innehåller inga kvantitativa bedömningar.

Med hänvisning till att flera projekt fått stor uppmärksamhet i massmedierna menar RSV att projekten rimligen borde ha lett till preventiva effekter. Några skattemyndigheter har enligt verket påpekat att uppbörden av skatter, avgifter och moms inom exempelvis restaurangbranschen har ökat efter det att kontrollprojekten inletts. Kännedom om projekten har också spridits inom branschen vilket förmodas ha en preventiv effekt.

Med begreppet preventiv effekt avses enligt RSV ”den skattskyldiges bedömning inför ett tilltänkt skatteundandragande av risken för upptäckt och konsekvenserna vid en eventuell upptäckt, som gör att den skattskyldige avstår från det tilltänkta förfarandet”.

Av de undersökningar som RSV genomfört bland allmänhet och företag har framgått att det svenska folket i stor utsträckning är berett att betala sin skatt så länge alla eller nästan alla gör det. Den personliga kännedomen om andras skattefusk är inte obetydlig och bedöms inverka negativt på viljan att betala den egna skatten. Ett samband av detta slag bekräftades också av en doktorsavhandling från 1986 (Laurin, Urban, På heder och samvete. Skattefusks utbredning och orsaker) som refereras i revisorernas granskning av insatser mot den ekonomiska brottsligheten (1994/95:RR4, bil. 1, s. 266).

Enligt RSV:s bedömning är kontrollverksamhetens allmänpreventiva effekt bland företagen betydande. Däremot går det enligt verket inte att bestämma hur mycket skatt som verkligen kommer in på grund av denna effekt.

De mekanismer som skapar den preventiva effekten är komplicerade och i dag föga kända. Mycket resurser läggs ned på kontroll men det finns nästan ingen forskning om skattekontrollens preventiva effekt.

RSV gör i rapporten bedömningen att väl så viktigt som antalet skatterevisioner eller andra kontrollåtgärder är att dessa träffar rätt urval, genomförs på ett effektivt sätt som avslöjar fusk och leder till sanktioner samt att kunskapen om dessa förhållanden når de skattskyldiga.

Den största preventiva effekten kan enligt RSV uppnås ”genom att möjligheter till fusk beskärs genom att kontrollen upptäcker fusk, kartlägger omfattningen av detta fusk och sedan kommer med förslag till hur fusk i fråga kan förhindras”.

I ett avslutande avsnitt redovisar RSV sina slutsatser för framtiden. Bl.a. anges att kontrollverksamheten har en preventiv effekt. Hur den på bästa sätt skall bidra till att skapa en sådan anses dock fortfarande vara en obesvarad fråga. De forskningsresultat som framkommer inom området bör beaktas vid utformningen av framtida kontrollstrategi. Vidare anser RSV att den nuvarande kontrollfilosofin som i dag i första hand syftar till en preventiv effekt inte överensstämmer med den kontrollinriktning som verksamheten har. I dag styrs urvalet av kontrollobjekt i stor utsträckning mot skattskyldiga som kan öka statens inkomster. Antingen bör kontrollinriktningen ändras eller kontrollfilosofin fås att överensstämma med den inriktning som kontrollverksamheten redan har.

5.3 Kontrollen av eko- och skattebrott

Skattemyndigheternas arbete med att utreda eko- och skattebrott har varit en prioriterad verksamhet i flera år. I de senaste regleringsbrev har regeringen uppmanat skattemyndigheterna att intensifiera sina insatser inom området. Det var också ett område som skulle beaktas när RSV beslutade om fördelning av de extra medlen. Verket skulle i sin återredovisning beräkna hur den sammantagna ändrings- och revisionsfrekvensen påverkats av de särskilda insatserna inom bl.a. eko- och skattebrottskontrollen (regeringsbeslut den 24 mars 1994 resp. regleringsbrev för 1995/96).

Någon sådan särredovisning återfinns däremot inte i RSV:s rapport Skattefel och skattefusk. Där återges i stället utvecklingen av det totala antalet revisioner under åren 1992, 1995 och 1997 samt för revisionstyperna planmässig-, urvals-, eko- samt punktskatterevisioner.

Det totala antalet revisioner har minskat med 1 579 mellan åren 1995 och 1997. Antalet ekorevisioner har däremot ökat med 117 under samma tid. Hur stor del av ökningen som är hänförlig till de extra medlen framgår inte.

Antal revisioner åren 1992, 1995 och 1997

| År | Revisionstyp | | | | Summa |
|------|--------------|-------|-----|------------|--------|
| | Planmässig | Urval | Eko | Punktskatt | |
| 1992 | 878 | 6 341 | 628 | 834 | 8 681 |
| 1995 | 891 | 8 938 | 869 | 220 | 10 918 |
| 1997 | 952 | 7 153 | 986 | 248 | 9339 |

Källa: RSV

Även utvecklingen av det totala antalet brottsanmälningar från skattemyndigheterna 1992–1996 redovisas. Inte heller här kan RSV ange hur stor andel av anmälningarna som beror på den särskilda resursinsatsen. Det årliga antalet brottsanmälningar har varit ett sätt att "mäta" effekterna av eko- och skattebrottsrevisioner. Av tabellen nedan framgår att brottsanmälningarna ökade relativt kraftigt från år 1992 till år 1996. Med misstänkta avses i tabellen antalet misstänkta som omfattas av anmälningarna.

Antalet brottsanmälningar från skattemyndigheterna 1992–1997

| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 |
|-------------|-------|-------|-------|-------|-------|-----------------|
| Anmälningar | 1 254 | 1 993 | 2 071 | 2 263 | 2 561 | ej tillgängligt |
| Misstänkta | 1 566 | 2 277 | 2 354 | 2 479 | 2 925 | för närvarande |

Källa: RSV

Om insatserna av de extra kontrollmedlen i sig bidragit till en ökning av kontrollen av eko- och skattebrott går inte att utläsa i rapporten. Under avsnittet Särskilda medel för effektivare skattekontroll anges endast att de tre storstadslänen har tilldelats medel för eko- och skattebrottsbekämpning. I rapporten anges dessutom att statsmakernas intentioner fullföljts i så måtto att verksamheten prioriterats resursmässigt.

5.4 Personalresurserna inom beskattningsverksamheten

Som tidigare nämnts har skatteförvaltningen varit föremål för en omfattande omstrukturering de senaste åren. Antalet anställda inom RSV och skattemyndigheterna har minskats med 2 000 under perioden 1992–1997. Resurser har överförs från grundhanteringen till skattekontrollen. De extra medlen har under samma period inneburit att ca 600 personer, i huvudsak skattehandläggare, kunnat rekryteras till skattekontrollen.

Skattemyndigheternas personalresurser inom den operativa beskattningsverksamheten 1992–1997 i årsarbetskrafter

| År | Grundhant. Service | Skrivbord | Revision | Process | Summa |
|----------|-----------------------|-----------|----------|---------|-------|
| 1992 | 3 999 | 1 082 | 1 010 | 244 | 6 335 |
| 1993 | 3 650 | 1 344 | 1 283 | 193 | 6 470 |
| 1994 | 3 247 | 1 641 | 1 367 | 165 | 6 420 |
| 1995 | 2 668 | 2 177 | 1 483 | 164 | 6 492 |
| 1996 | 2 241 | 2 232 | 1 485 | 172 | 6 130 |
| 1997 | 2 148 | 2 115 | 1 464 | 191 | 5 918 |
| Förändr. | | | | | |
| 1992–95 | -1 331 | +1 095 | + 473 | -80 | + 157 |
| 1995–97 | -520 | - 62 | - 19 | +27 | - 574 |
| 1992–97 | -1 851 | +1 033 | + 454 | -53 | - 417 |

Källa: RSV rapport Skattefel och skattefusk

Av tabellen framgår att kontrollverksamheterna, skrivbordsgranskning och revision, ökat med sammanlagt 1 487 årsarbetskrafter under perioden 1993–1995. Här ingår huvuddelen av de ca 600 som rekryterats med särskilda medel. Under samma tid minskade grundhantering/service samt process med drygt 1 400 årsarbetskrafter. De senaste två åren har både grundhantering/-service och skattekontroll minskat. Kontrollen minskade med 81 årsarbetskrafter.

RSV gör ingen närmare analys av resursminskningen inom skattekontrollen som enligt RSV är måttlig. Det är enligt RSV svårt att särskilja vad som utgör arbetsmoment inom grundhantering från arbetsmoment inom skrivbordskontrollen. Möjligen kan detta göra att minskningen av kontrolltiden underskattats. I resultatredovisningen för budgetåret 1997 konstateras att de tidigare årens kraftiga överföring från grundhanteringen nu har stannat av.

Några av de skattemyndigheter som besöktes inom ramen för denna granskning ansåg att de senaste årens besparingskrav nu hade lett till att man varit tvungen till neddragningar även inom skattekontrollen. Detta trots de särskilda kontrollmedlen.

Regeringen har i budgetpropositionen för 1998 angett att grundhanteringen skall rationaliseras ytterligare för att ge utrymme för bl.a. förstärkt skattekontroll. Regeringen anger att det är en högst prioriterad uppgift för skatteförvaltningen att vidta sådana åtgärder att skattekontrollen kan bedrivas med full kraft trots de beslutade minskningarna av den totala resurstilldelningen. Utgångspunkten för prioriteringen är enligt regeringen att skattekontrollen har en vital betydelse för det allmännas inkomster av skatter och avgifter och att varje inskränkning av verksamheten medför ett inkomstbortfall som är många gånger större än den resursbesparing som görs. I budgetpropositionen görs en hänvisning till den förestående regionindelningen som en åtgärd som kan motverka att besparingskravet leder till försämringar inom den operativa verksamheten.

5.5 Sammanfattning

Återredovisningen av resultatet av den särskilda resursinsatsen har i huvudsak skett i två särskilda regeringsrapporter, den 12 september 1995 respektive den 1 mars 1998. I den senare rapporten Skattefel och skattefusk ingår återredovisningen som ett delavsnitt i en samlad rapportering av skattekontrollens utveckling under tiden 1992–1997.

När det gäller de särskilda kontrollmedlen har regeringen endast ställt krav på en särredovisning av resultatet under de tre budgetåren 1993/94, 1994/95 och 1995/96. Härefter ingår resursförstärkningen i myndigheternas anslagsbas. Den återrapportering som görs i rapporten Skattefel och skattefusk kan därför ses som RSV:s slutredovisning av insatsen.

Den statsfinansiella effekten av resurstillskottet redovisas som nettobeloppet av beslutade taxeringshöjningar respektive sänkningar. Det sammanlagda resultatet för de tre åren uppgår till 5,5 miljarder kronor. Resultatet är bättre än den målsättning som RSV redovisat i anslagsframställningen för budgetåret 1994/95 men betydligt sämre än den "ursprungliga" bedömning som redovisades i budgetpropositionerna 1992/93 och 1993/94. Där beräknades en resursinsats på 200 miljoner kronor kunna ge en årlig ökning av skatteintäkterna med 4 miljarder kronor i direkta intäktsökningar. I RSV:s anslagsframställning beräknades årliga intäkter på ca 1 miljard kronor. Härutöver bedömdes en preventiv effekt på en till två gånger den direkta ökningen, dvs. upp till 2 miljarder kronor per år. Några kvantitativa beräkningar av den preventiva effekten har inte gjorts.

Den extra kontrollinsatsen har medfört att det beloppsmässiga resultatet för den "ordinarie" skattekontrollen minskat med 2,8 miljarder kronor mellan åren 1994 och 1995. Året efter ökade resultatet av den kontrollen med ca 4,5 miljarder kronor. Minskningen mellan åren 1994 och 1995 skall enligt RSV till viss del ha berott på en alltför stor fokusering på de särskilda kontrollmedlen.

Det nettobelopp som redovisas som den statsfinansiella effekten utgör inte det belopp som slutligen betalas in till statskassan. Flera olika faktorer kan reducera det slutliga taxeringsutfallet. RSV gjorde i anslagsframställningen för 1994/95 vissa erfarenhetsmässiga bedömningar av hur stor del av ändringsbeloppen som kunde förväntas bli inbetalade. Med utgångspunkt från dessa bedömningar skulle drygt 3 miljarder kronor av de 5,5 miljarderna bli inbetalda.

En stor del av kontrollinsatserna med de särskilda medlen har inriktats mot moms kontroll. Inom företagsbeskattningen stod moms kontrollen för ca 40 % av ändringsbeloppen.

Regeringen framhöll i sina tidiga anvisningar till RSV att verket särskilt skulle uppmärksamma hur den preventiva effekten av resursinsatsen skulle följas upp. Härefter ändrades detta till att RSV skulle göra en bedömning av den preventiva effekten av insatsen.

RSV:s bedömning av den preventiva effekten av den särskilda resursinsatsen återges mycket kortfattat i RSV:s rapport Skattefel och skattefusk. Verket menar, med hänvisning till att flera projekt fått stor uppmärksamhet i massmedierna, att projekten rimligen borde ha lett till preventiva effekter. I

rapporten finns däremot ett längre avsnitt med ett mer övergripande resonemang kring skattekontrollen och dess preventiva effekt.

RSV gör där bedömningen att kontrollverksamhetens allmänpreventiva effekt bland företagen är betydande men att det inte går att bestämma hur mycket skatt som verkligen kommer in på grund av denna effekt. Vidare anser RSV att den nuvarande kontrollfilosofin inte stämmer överens med den nuvarande kontrollinriktningen. Urvalet av kontrollobjekt styrs i dag mot skattskyldiga som kan öka statens inkomster. Filosofin syftar till en preventiv effekt. Antingen bör kontrollinriktningen enligt RSV ändras eller kontrollfilosofin fås att överensstämja med den inriktning som kontrollverksamheten har.

Vid RSV:s fördelning av de extra medlen skulle eko- och skattebrottsområdet beaktas. RSV skulle även beräkna hur den sammantagna ändrings- och revisionsfrekvensen påverkats av den särskilda insatsen.

I RSV:s rapport Skattefel och skattefusk redovisas utvecklingen av antalet brottsanmälningar och antalet ekorevisioner under tiden 1992–1997. Såväl det totala antalet ekorevisioner som antalet brottsanmälningar från skattemyndigheterna har ökat de senaste åren. Hur stor del som beror på den särskilda resursinsatsen framgår däremot inte. I det avsnitt där resultatet av den särskilda resursinsatsen redovisas anges att medel till bekämpning av eko- och skattebrott har tilldelats de tre storstadslänen. RSV har under hand påtalat svårigheterna med att på ett tillförlitligt sätt beräkna antalet åtalsanmälningar som enbart beror på insatser genomförda med de extra kontrollmedlen.

6 Samverkan mellan myndigheter

Skattemyndigheternas behov av att samarbeta med andra myndigheter har ökat de senaste åren. Skattekontrollen, främst revisionerna, tenderar att bli alltmer komplicerade och tar stora resurser i anspråk såväl finansiellt som kompetensmässigt. Eko- och skattebrottsrevisionerna är särskilt resurskrävande för myndigheterna men även de s.k. planmässiga revisionerna av de större internationella företagen tar allt större resurser i anspråk. I avsnitt 4 ovan gavs exempel på några projekt som belyser den samverkan som i dag bedrivs inom skattekontrollen. Riksprojektet, flera restaurangprojekt och borgenärsprojekt var några sådana exempel. Det förbättrade samarbetet mellan myndigheterna framhålls som en positiv effekt.

Flera olika åtgärder har samtidigt vidtagits för att möta de nya kraven som ställs på myndigheterna. Särskilda skattebrottsenheter inrättas nu på skattemyndigheterna och en ny regionindelning av skatteförvaltningen genomförs fr.o.m. den 1 januari 1999. Den nya regionindelningen av skatteförvaltningen med färre men större skattemyndigheter skall bl.a. ge myndigheterna möjlighet att bygga upp och vidmakthålla tillräcklig kompetens för operativa funktioner där kravet på specialistkunskaper är stort. Ett annat syfte med regionindelningen var att förbättra förutsättningarna för en effektivare samverkan mellan skattemyndigheterna och kronofogdemyndigheterna.

Samverkan med kronofogdemyndigheterna

Samarbetet mellan skattemyndigheterna och kronofogdemyndigheterna har enligt de myndighetsbesök som genomförts i denna granskning utvecklats positivt de senaste åren. Det bekräftas också i revisorernas enkät. Flera av de besökta myndigheterna, både skattemyndigheter och kronofogdemyndigheter, menade att samarbetet mellan myndigheterna tidigare fungerat väl men att det utvecklats under de senaste åren genom inrättande av olika permanenta samverkansgrupper och ett utökat projektsamarbete. Några myndigheter framhöll att RSV:s ledning haft del i den positiva utvecklingen.

I de senaste regleringsbrevens har regeringen betonat behovet av ett ökat samarbete mellan de båda myndigheterna. I regleringsbrevet för 1997 angavs att RSV i sin lednings- och styrningsfunktion särskilt skulle iaktta och tillsammans med skattemyndigheterna och kronofogdemyndigheterna verka för att uppnå de mål som ställts för verksamheten. För första gången angavs även vissa gemensamma strategiska mål för skatteförvaltningen och exekutionsväsendet. I RSV:s riktlinjer för koncernen under verksamhetsåret 1998 har samarbetet mellan skattemyndigheterna och kronofogdemyndigheterna lyfts fram som en prioriterad uppgift.

Skattemyndigheterna har i sina senaste verksamhetsplaner redovisat olika åtgärder som syftar till att förbättra samarbetet med kronofogdemyndigheterna. För att exemplifiera några sådana åtgärder kan Skattemyndigheten i Jämtlands läns verksamhetsplan för 1998 nämnas där man anger att myndigheten avser att vidareutveckla samarbetet genom bl.a.

- gemensamma termadagar/erfarenhetsutbyten/utbildningsaktiviteter,
- gemensamma planerings-/uppföljningsdagar på ledningsnivå,

- ev. utvecklingsinsatser beträffande effektivare samarbetsmetoder och metoder för uppföljning,
- ömsesidiga studiebesök och praktik,
- fortsatt samarbete inte bara mellan ”företagshandläggare” på SKM/KFM utan även mellan ”personhandläggare”,
- gemensamma aktiviteter kopplade till skattekontot och nya kontrollsystem, samt
- fortsatt delegation av hanteringen av solidansvar för HB/KB-delägare, om de nya reglerna i skattebrottslagen inte tar över nuvarande ordning.

Under 1997 bildade alla skattemyndigheter tillsammans med kronofogdemyndigheterna särskilda samsarbetsgrupper som skall vidta åtgärder för att minska förekomsten av försenade eller uteblivna betalningar. Inom merparten av länen har det dessutom genomförts eller påbörjats projekt för att minska uppbördsförlusterna.

De sista leden i ”kedjan” beskattningsverksamheten, dvs. uppbördsfrågorna, har nu uppmärksamats på ett annat sätt än tidigare och samverkan mellan de båda myndigheterna konstateras vara en metod att förbättra resultatet. Flera av de myndigheter som besökts har framhållit olika projekt som man anser har effektiviserat uppbörds- och indrivningsverksamheten.

De s.k. borgenärsprojekt som omnämns ovan och som flera skattemyndigheter genomfört i samarbete med kronofogdemyndigheterna syftar bl.a. till att förmå företag att i rätt tid redovisa och betala skatter och avgifter. Härigenom skall en högre uppbördseffektivitet uppnås. I Malmö har ett projekt bedrivits som resulterade i olika förslag till ett förändrat borgenärsåtagande från statens sida vad gäller uppbörd och indrivning av skatt (PUSH-projektet, processanalysavseende uppbörd och indrivning av skatt). Målsättningen var bl.a. att de båda myndigheterna i det gemensamma projektet skulle minska tiden från det att en skatt inte betalas till det att skulden reglerats eller preskriberats.

Riksrevisionsverket har till regeringen påpekat vikten av att löpande och systematiskt följa upp RSV – koncernens uppbördsverksamhet. I RRV:s årliga rapport 1997 föreslår verket att beräknade inkomster av uppbördsverksamheten inarbetas i regleringsbrevet för RSV. Regeringen framhöll i budgetpropositionen för 1998 att uppgifterna i fråga var viktiga som utgångspunkt för analysverksamheten men menade att utfallet av uppbörden påverkas av ett så stort antal andra faktorer än skatteförvaltningens arbete att kopplingen till regleringsbrevet som styrdokument inte framstår som särskilt stark. Regeringen följde därför inte Riksrevisionsverkets förslag.

Har de särskilda kontrollmedlen bidragit till ökad samverkan?

I den kontrollverksamhet som genomförts med särskilda medel har det i flera projekt förutsatts att olika myndigheter samverkar. I enkäten fick skattemyndigheterna svara på frågan om de ansåg att de extra medlen bidragit till en utökad samverkan med andra myndigheter. De flesta myndigheterna ansåg inte att medlen inneburit en sådan ökad samverkan men att projekten ofta medfört ett utökat erfarenhetsutbyte mellan myndigheterna. Information och erfarenheter har utbytt med andra län och spontana telefonkontakter har

tagits med andra län som bedrivit intressanta projekt. Några myndigheter svarade ett tveklöst ja på frågan, dvs. att att medlen bidragit till en utökad samverkan.

Myndigheterna framhöll att det redan finns utarbetade samarbetsrutiner med andra berörda myndigheter. Alla myndigheter har fasta samverkansgrupper för bl.a. bekämpning av ekonomisk brottslighet på såväl regional som lokal nivå. I de regionala samverkansgrupperna ingår vanligtvis personal från skattemyndighet, kronofogdemyndighet, polis, tull, åklagare och länsstyrelser.

På lokal nivå omnämndes restaurangprojekt och borgenärsprojekt som exempel på verksamheter där myndigheten arbetat tillsammans med andra myndigheter.

Samarbetsproblemen var små

Några större problem vid samarbetet med andra myndigheter tycks inte ha förekommit. Sekretesslagen kan i vissa fall medföra att handlingar inte alltid kan utbytas mellan myndigheterna men detta upplevdes inte som något stort problem av de myndigheter som besökts i granskningen.

Inom eko- och skattebrottskontrollen är ett utvecklat samarbete med polis och åklagare ofta nödvändigt för att verksamheten skall bedrivas effektivt. I regleringsbrevet för budgetåret 1995/96 angavs som ett internt gemensamt förändringsmål att åtgärderna mot den ekonomiska brottsligheten skulle effektiviseras genom en utvecklad myndighetssamverkan och andra åtgärder enligt regeringens skrivelse (skr. 1994/95:217) Samlade åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten.

Några myndigheter menade att just dessa myndigheter, polis och åklagare, inte alltid kunde medverka i projekten och uppföljningen av projekten på det sätt som skattemyndigheterna önskade. I restaurangprojekten konstaterades ibland att polisen, på grund av resursbrist, hade svårighet att närvara vid besökskontrollerna. Särskilt gällde detta efter kontorstid. Åklagarmyndigheterna har enligt några skattemyndigheter inte prioriterat utredningarna på ett önskvärt sätt vilket medfört indignation hos skattehandläggarna. Enligt skattemyndigheterna var detta en följd av att motsvarande resursförstärkning inte gått till polis och åklagare.

De skattebrottsenheter som nu byggs upp inom skattemyndigheterna får särskilda uppgifter och skyldigheter vid bl.a. brottsutredningar (jfr avsnitt 2.4). Härigenom förväntas de s.k. flaskhalsproblemen vid brottsutredningar kunna undvikas. Regeringen har bedömt att verksamheten i det inledande skedet kan bedrivas utan att ytterligare medel tillförs skatteförvaltningen. Härefter förväntas medelsförbrukningen öka i takt med att verksamheten byggs upp (Lagrådsremiss den 11 sept. 1997, Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar m.m.).

En ny form av myndighetssamverkan som framhållits av några skattemyndigheter är de s.k. PEK-projekten. PEK står för Preventiv Ekonomisk Kontroll. Som tidigare nämnts genomförs PEK-projekt som en form av företagsbesök (registreringbesök) främst i förebyggande syfte.

Vid PEK-projekt arbetar skattemyndigheterna främst tillsammans med polisen, men även andra myndigheter som försäkringskassan och kronofogdemyndigheten kan ingå. Det bör i det här sammanhanget framhållas att den här typen av nära samverkan mellan olika myndigheter ställer krav på att myndigheterna är uppmärksamma på gällande sekretessbestämmelser.

7 Rättssäkerheten i skattekontrollen

En fråga som revisorerna ville undersöka i denna granskning var om rättssäkerheten i något avseende påverkats av att det ställts ett avkastningskrav på de extra medel som tillförts skattemyndigheterna. Det s.k. statistikbeteende som uppmärksammats hos vissa skattemyndigheter har av olika bedömare ansetts kunna leda till en bristande rättssäkerhet. En annan fråga var om det föreligger en målkonflikt mellan ett avkastningskrav i kontrollverksamheten och kravet på rättssäkerhet.

Redovisningen grundar sig i huvudsak på de svar som lämnats på revisorernas enkät, RSV:s och skattemyndigheternas skrivelser vid fördelningen av medlen samt slutrapporter från projekt som genomförts med extra medel. Även de intervjuer som genomförts med några skattemyndigheter ingår i bedömningen. Ett underlag är också den rapport som docent Anders Hultqvist utarbetat på uppdrag av revisorerna. Konsultrapporten har lagts som bilaga till revisorernas rapport.

Allmänt om rättssäkerheten vid beskattningen

Rättssäkerhetsbegreppet utgår ifrån att all myndighetsutövning som är betydande för den enskilde skall ha stöd i lag och att alla skall vara lika inför lagen. Myndighetsutövningen får inte vara godtycklig och den enskildes integritet måste värnas. Här gäller det rättssäkerheten under beskattningsförfarandet och framför allt skyddet för den enskildes rättighet och integritet under skatterevisjonen.

Rent allmänt kan sägas att det är viktigt att det finns en rättslig kontroll av myndigheterna. Den enskilde skall kunna vända sig till domstol för att få myndigheternas beslut prövade. Han skall också kunna vända sig till Justitieombudsmannen om han anser att han inte blivit rätt behandlad vid myndighetsutövningen.

En annan viktig rättssäkerhetsaspekt är förutsebarheten. Den enskilde skall kunna informera sig om de regler som gäller och kunna bedöma konsekvenserna av sina handlingar.

Den största praktiska betydelsen har den interna kontrollen som myndigheterna själva genomför. Den måste hålla en hög kvalitet och särskilt beakta rättssäkerheten för den enskilde. Den skattskyldige skall inte behöva betala mer skatt än vad han rätteligen skall betala och inte utsättas för mer omfattande åtgärder än vad som är nödvändigt.

När det gäller rättssäkerheten och effektiviteten har dessa samma mål i så måtto att skatten för varje enskild skattskyldig skall vara korrekt med hänsyn till de transaktioner som företagits under året och andra skattepliktiga omständigheter. Om skattemyndigheten kontrollerar att de skattskyldiga betalar rätt skatt kan således båda målen uppnås.

Hur har rättssäkerheten påverkats av det uttalade avkastningskravet?

Den särskilda kontrollverksamheten har genomförts med ett krav på avkastning på insatta resurser. I såväl propositioner som skrivelser från RSV har

avkastningskraven framhållits. Fokuseringen på höjningar av beskattningsunderlaget kan ha medfört att skattemyndigheterna i kontrollen bortsett från sådant som är till den skattskyldiges fördel. Den övergripande målsättningen för skatteförvaltningen är *rätt skatt på rätt sätt*, vilket innebär att man i lika stor utsträckning skall fokusera på felaktigheter till den enskildes fördel, som till hans nackdel. Detta är den s.k. objektivitetsprincipen som gäller vid all myndighetsutövning.

Rättsäkerheten vid urvalet av revisionsobjekt

Skattemyndigheterna väljer själva ut de företag som skall revideras. De största företagen revideras planmässigt. Med detta menas att företagen revideras enligt en i förväg fastställd plan utan misstanke om fel. Härutöver använder myndigheterna olika metoder vid urvalet av kontrollobjekt. Urvalsgrunderna indelas grovt i deklaraionsorienterade, företagsorienterade och övriga urvalsgrunder. De deklaraionsorienterade grunderna har sin utgångspunkt i anmärkningsvärda omständigheter som upptäcks vid deklaraionsgranskningen. Till företagsorienterade urvalsgrunder hänförs kontroll som riktas mot sådana branscher, företagstyper m.m. där man av erfarenhet vet att det brister.

När det gäller de extra kontrollmedlen prövade RSV om föreslagna projekt från myndigheterna överensstämde med den inriktning av verksamheten som beslutats.

I de ansökningar som myndigheterna ingivit till RSV för att få del av medlen ingår beräkningar av resultatet av insatsen i form av höjd debitering (företagsbeskattningen). Några enstaka projekt å andra sidan syftar främst till att vara förebyggande i den meningen att de skattskyldiga får den information som behövs för att betala sin skatt. Sådana exempel är bl.a. Öresundsprojektet och PEK-projekten. Även här blir det således ofta fråga om tillkommande skatt men ibland i ett senare skede än vid övriga kontrollformer.

Att myndigheterna vid urvalet av revisionsprojekt inriktade sig emot sådana som förväntades ge en hög avkastning nödvändiggjordes av att de annars inte skulle fått del av medlen. Myndigheterna skulle enligt RSV:s anvisningar förbinda sig att uppnå ett visst resultat. Som tidigare nämnts nekades också några myndigheter extra medel på grund av att projekten inte uppfyllde avkastningskravet.

Hur stor avkastningen sedan blir i det enskilda skatteärendet är däremot enligt skattemyndigheterna inte möjligt att bedöma i förväg. Det går inte heller att framhålla något särskilt skatteslag som mer "lönsamt" än något annat. På frågan om myndigheterna kunde peka på någon viss typ av skattekontroll eller något visst skatteslag där avkastningen på insatta resurser kunde förväntas bli högre är något annat svarade samtliga i revisorernas enkät att detta inte var möjligt. Att det förekom ett utbrett fusk inom momsområdet var dock något som några myndigheter samtidigt framhöll.

Med de förutsättningar som gällde för att få del av medlen får det anses sannolikt att urvalet ledde till att vissa typer av företag eller åtminstone branscher kom att revideras med något större intensitet än andra, exempelvis

restaurangbranschen och taxibranschen. Särskilt framgångsrika projekt kom också genom RSV:s information och genom myndighetskontakter att spridas till andra skattemyndigheter. Förutom intressanta uppslag till olika revisionsobjekt gav sådana kontakter även information om objekt som varit framgångsrika i den meningen att kontrollen givit en god avkastning. För skattemyndigheterna är det viktigt att de är objektiva vid myndighetsövningen och att de skattskyldiga behandlas lika. Några personliga eller andra ovidkommande hänsyn får inte tas vid urvalet. Detta behöver inte innebära att alla företag måste revideras lika ofta, ej heller att alla företag inom en viss bransch måste revideras för att några andra inom branschen blir föremål för revision.

Vid genomförandet av projekten med de särskilda medlen har vissa branscher fått utstå en mer intensiv granskning än andra. Det har därvid ställts krav på myndigheternas interna rättssäkerhetskontroll och uppföljning av ärendena. Vilka åtgärder myndigheterna har vidtagit framgår nedan.

Rättssäkerheten vid revisionens bedrivande

Ur rättssäkerhetssynpunkt är det viktigt hur skatterevisionerna bedrivs när det finns ett uttalat avkastningskrav i verksamheten. Myndigheten har som nämnts ovan ett s.k. officialansvar, att vara objektiv, vilket gör att myndigheten vid revision också är skyldig att beakta sådant som talar till den skattskyldiges förmån. När kontrollen fokuseras på eventuella fel som medfört för låg skatt måste myndigheten vara uppmärksam.

Några enstaka myndigheter har i revisorernas enkät bekräftat att de noterat ett statistikbeteende hos den egna myndigheten. 15 av de 21 skattemyndigheterna bedömde att det finns en risk att rättssäkerheten för den enskilde äventyras när det finns ett uttalat avkastningskrav i kontrollen. Denna åsikt framfördes även av några av de myndigheter som revisorerna besökt i granskningen. Kombinationen av ett avkastningskrav och nyanställd personal har av några myndigheter ansetts utgöra en risk för att rättssäkerheten hotas.

Ett statistikbeteende vid revisionens bedrivande kan yttra sig på så sätt att granskaren ensidigt fokuserar på skattehöjande felaktigheter och inte utreder sådant som talar till den enskildes förmån i tillräcklig omfattning. En form av statistikbeteende som kan ha förekommit är också att vissa projekt som bedömts ge hög avkastning kan ha "tagits" från den ordinarie skattekontrollen för att bättra på resultatet. Den senare formen av statistikbeteende utgör däremot inte någon risk ur rättssäkerhetssynpunkt.

De metoder för att trygga rättssäkerheten och undvika ett statistikbeteende som myndigheterna omnämnt är att inte föra ned avkastningskravet på individnivå samt att se till att myndigheten använder erfaren personal i projekten. Så kallad kvalitetssäkring har också skett genom att besluten förankrats hos experter inom myndigheten och i Skattenämnden.

De särskilda medlen har gått till att nyanställa personal. Som tidigare framgått har några av de nyanställda fått delta i och i några fall även genomföra projekten. Erfarna revisorer har ibland ingått i projekten eller utnyttjats som handledare för de övriga i projektet. Vanligast tycks vara att projekten, som ofta varit förhållandevis komplexa, bedrivits av den mest erfarna perso-

nalen vid myndigheten samtidigt som de nyanställda "lärts upp" inom den ordinarie kontrollverksamheten eller i grundhanteringen.

Hur väl myndigheterna lyckats med att få granskarna att vara objektiva i sin granskning när det finns ett uttalat avkastningskrav är mycket svårt att bedöma, liksom i vad mån granskarna beaktat det som talar till de skattskyldigas fördel. Däremot torde man i större utsträckning kunna kontrollera att felaktiga rättsliga bedömningar eller otillräckliga faktiska omständigheter inte läggs till grund för beslut om höjningar av taxeringar. Även här är det viktigt att nyanställd personal inte känner sig pressade att åstadkomma resultat i höjande riktning.

Avslutningsvis kan i det här sammanhanget noteras att några myndigheter framhållit risken för att avkastningskravet kan urholka de skattskyldigas förtroende för att skattemyndigheten bedriver en opartisk granskning.

Någon statistik på överklagade taxeringsbeslut finns inte specifikt för den verksamhet som bedrivits med särskilda medel. Däremot finns det en uppföljning av det totala antalet överklaganden. Någon ökning har inte kunnat konstateras under den aktuella perioden 1994–1997. Även om den särskilda resursinsatsen skulle ha medfört en dramatisk ökning av överklaganden skulle det mot bakgrund av att den verksamheten endast utgör en liten del av skattemyndigheternas totala kontrollverksamhet knappast ge utfall i statistiken. Något som tyder på detta har dock inte framkommit i denna granskning.

8 Regeringens styrning och återrapportering

8.1 Regeringens styrning av resursinsatsen

Det är i budgetpropositionen, regleringsbrev och särskilda regeringsbeslut som regeringen styr myndigheterna. I budgetpropositionen föreslår regeringen de övergripande målen och den inriktning som skall gälla. Regeringen skall samtidigt redovisa den analys som ligger till grund för förslagen. Regeringens analys baseras till stor del på de uppgifter myndigheten, i det här fallet RSV, själv har lämnat.

Regeringen skall i budgetpropositionen lämna förslag till riksdagen om myndigheternas mål och verksamhetsinriktning. Regeringens analyser inför budgetpropositionen baseras i huvudsak på anslagsframställning, årsredovisning, rapportering enligt uppdrag i regleringsbrev eller andra regeringsbeslut.

Det är i huvudsak i regleringsbreven för budgetåren 1994/95 och 1995/96 som regeringen bestämt den närmare inriktningen och användningen av de extra kontrollmedlen. I det särskilda regeringsbeslutet den 24 mars 1994 gav regeringen mer utförliga anvisningar för dispositionen av medlen.

Utöver den styrning som görs i regleringsbrev och andra författningar sker styrningen även genom informella kontakter. Ett krav på en formaliserad dialog mellan Regeringskansliet och dess myndigheter infördes för några år sedan. Syftet var att möten skulle genomföras en till två gånger per år.

Mellan Finansdepartementet och RSV har av olika skäl endast två sådana möten ägt rum de senaste fem åren. Enligt Finansdepartementet diskuterades vid dessa möten inte den utökade kontrollverksamheten. Däremot har på sedvanligt sätt en återkommande dialog mellan Finansdepartementets tjänstemän och myndigheten förekommit. Sådana möten genomförs någon gång årligen på chefsnivå men oftare på handläggarnivå. Enligt Finansdepartementet skall även verksamheten som bedrivits med extra kontrollmedel ha diskuterats vid dessa tillfällen. De personer inom RSV som varit ansvariga för den utökade kontrollverksamheten bekräftar att det förekommit en dialog med Finansdepartementets sakenhet och att departementets tjänstemän följt hur verksamheten bedrivits och utvecklats.

Regeringen har under de tre år som de extra kontrollmedlen tillförts skatteförvaltningen framhållit två områden som särskilt angelägna, nämligen moms samt ekobrott i de större städerna. Härutöver har regeringen ställt särskilda krav på uppföljningen av insatserna.

Som framgått ovan i avsnitt 5 har också en stor del av de extra kontrollmedlen gått till insatser inom momsområdet. Däremot är det svårt, bl.a. på grund av brister i RSV:s statistik, att bedöma om medlen bidragit till en ökad kontroll inom ekobrottsområdet. RSV anger i rapporten Skattefel och skattefusk att de tre storstadslänen tilldelats medel för eko- och skattebrottsrevisioner. I rapporten redovisas att det totala antalet revisioner minskat de två senaste åren men att antalet ekobrottsrevisioner ökat med 117 under samma tid. Samtidigt har kostnaderna för att genomföra sådana revisioner ökat.

Revisorerna har i ett tidigare förslag till riksdagen, 1994/95:RR4, Insatser mot den ekonomiska brottsligheten, bl.a. konstaterat att den ekonomiska brottsligheten berör flera departement och att det inom departementen är

olika enheter som är ansvariga för ärenden med anknytning till ekonomisk brottslighet. Revisorerna fann att det inte förekom någon systematisk samordning i beredningen av frågor mellan departementen när det gäller frågor om ekonomisk brottslighet. Varje departement arbetade för sig med "sina frågor". Revisorerna ifrågasatte det ändamålsenliga i arbetsformen och menade att det krävdes en samlad styrning när det gäller ekonomisk brottslighet. En erfarenhet som några skattemyndigheter delgav revisorerna i den tidigare granskningen var att det i vissa samarbetsprojekt konstaterades att polisen och åklagarmyndigheten inte alltid hade möjlighet att avsätta de resurser som behövdes för att verksamheten skulle bedrivas effektivt. Möjligen kunde samordnade insatser mellan berörda departement, Finansdepartementet och Justitiedepartementet, motverka den typen av problem.

Regeringen gav i regeringsbeslutet i mars 1994 RSV i uppdrag att följa upp den indirekta statsfinansiella effekten (preventiv effekt) av resursinsatsen. I samma regleringsbrev framhölls att det beloppsmässiga resultatet skulle följas upp i samtliga stadier från revision m.m. till uppbörd och indrivning. I regleringsbrevet för 1994/95 angavs att resursförbrukning och statsfinansiell effekt för bl.a. eko- och skattebrottsrevisioner skulle särredovisas.

I regleringsbrevet för 1995/96 upprepades återrapporteringskraven men regeringen ändrade sina krav på uppföljning av den preventiva effekten till att RSV skulle göra en bedömning av den preventiva effekten av insatserna.

Revisorerna har funnit att några av de uppgifter som regeringen infordrat saknas i den återredovisning som RSV hittills presenterat.

När det gäller uppdraget att följa upp det beloppsmässiga resultatet och uppbörden har RSV i sin rapport Skattefel och skattefusk utelämnat detta med hänvisning till utredningen Skattekontrollens ekonomiska värde som Riksrevisionsverket genomför (jfr avsnitt 5).

När det gäller bedömningen av den preventiva effekt som resursinsatsen haft konstaterades att någon direkt mätning ej gjorts men att den stora uppmärksamhet som vissa av projekten fått i massmedia rimligen borde ha lett till preventiva effekter.

Sammanfattningsvis kan revisorerna konstatera att regeringen styrt den aktuella verksamheten främst genom uppföljningskrav, vilka varit svåra för RSV att uppfylla. Regeringen har under hand nyanserat kraven i regleringsbreven, men RSV:s återredovisning uppvisar brister, främst i fråga om att följa upp det beloppsmässiga resultatet genom hela beskattningsprocessen samt göra en bedömning av den preventiva effekten. Hur insatserna inriktats mot att bekämpa ekobrott är också dåligt redovisat.

8.2 Återrapporteringen till riksdagen

Myndigheternas återrapportering sker främst i årsredovisningen. När det gäller resultatet från den särskilda resursinsatsen konstaterades tidigare att RSV:s rapportering i årsredovisningarna varit mycket kortfattad och att myndigheten lämnat en fylligare rapportering i två särskilda regeringsrapporter.

Regeringen har återredovisat resultatet av RSV:s och skattemyndigheternas verksamhet till riksdagen i budgetpropositionerna. Mot bakgrund av den diskussion som föregick den utökade satsningen på en effektivare skattekontroll och indrivning kan uppföljningen i det här fallet anses vara särskilt angelägen. Riksdagen framhöll också i samband med sitt beslut att tillföra medel till utökad skattekontroll budgetåret 1994/95 att regeringen i sina kommande redogörelser till riksdagen noga borde redovisa hur tillskotten har utnyttjats och vilka förbättringar som har uppnåtts (prop. 1993/94:105, bet. 1993/94:SkU22, rskr. 168).

Den första mer utförliga återredovisningen av resultatet gjorde RSV i en särskild rapport som lämnades till regeringen under hösten 1995. Regeringen kunde därför först i budgetpropositionen för 1997 återrapportera till riksdagen. Den återredovisning som regeringen gjorde för 1997 om den utökade kontrollen får dock anses vara mycket begränsad.

Regeringen informerade riksdagen om att skatteförvaltningen använt 20 miljoner kronor på personbeskattningens område, bl.a. för riktad kontroll av värdepapperstransaktioner. Här anges också att RSV bedömt att den direkta avkastningen i form av ändringar sedan utbyggnaden startade motsvarar fem gånger insatta resurser vartill kom en preventiv effekt. Regeringen informerade även om att skattemyndigheterna under 1995 rekviderat sammanlagt 132 miljoner kronor för den förstärkta kontrollen på företagsbeskattningens område. Resultatet hade blivit höjda debiteringar om drygt 2 miljarder kronor varav närmare hälften utgjorde mervärdesskatt. En preventiv effekt tillkom som omnämndes vara svår för RSV att beräkna.

Någon ytterligare information om effekterna av den särskilda resursinsatsen gavs inte. Regeringen framhöll att de särskilda medlen för förstärkt skattekontroll tillförts successivt och att uppbyggnaden slutförts under innevarande budgetår då skatteförvaltningen disponerade 200 miljoner kronor på tolv månadersbasis för detta ändamål. Motiven bakom ändringen att medlen fr.o.m. 1997 ingår i anslagsbasen och att medlen ej längre särredovisas angavs inte. Revisorerna har funnit att detta kom som en överraskning för de personer inom RSV och skattemyndigheterna som deltagit i verksamheten. Resursinsatsen har också i regeringens tidigare budgetpropositioner omnämnts som en femårig resursinsats. Från och med 1997 är det inte längre möjligt att närmare utvärdera effekterna av det särskilda resurstillskottet.

I budgetpropositionen för 1998 informerar regeringen om att RSV fått i uppdrag att i samband med årsredovisningen för 1997 lämna en särskild rapport med redovisning av kontrollverksamhetens utveckling under tiden 1992–1997. Bakgrunden till uppdraget var bl.a. att RSV pekade på att uppbyggnaden av kontrollresurserna under senare år har krävt stora insatser av erfaren personal för handledning av nyrekryterade revisorer och därigenom tagit resurser från det operativa arbetet. RSV skulle också redovisa vilken inverkan det särskilda medelstillskottet fr.o.m. budgetåret 1993/94 haft. Uppdraget resulterade som framgått ovan i rapporten Skattefel och skattefusk.

Någon ytterligare skriftlig information har inte getts till riksdagen. Med utgångspunkt i redovisningen i rapporten Skattefel och skattefusk har regeringen möjlighet att i budgetpropositionen för 1999 eller vårpropositionen

vara något mer utförlig i sin avrapportering till riksdagen om effekterna av den särskilda resursinsatsen.

9 Revisorernas överväganden och förslag

Målsättningen med att tillföra skatteförvaltningen extra resurser för en utökad skattekontroll och indrivning var att beskattningsverksamheten inom vissa områden skulle effektiviseras och att insatsen skulle ge statskassan utökade skatteintäkter. Revisorerna har med denna granskning önskat utvärdera om målsättningen med resursförstärkningen uppnåtts samt belysa eventuella övriga effekter av insatsen.

Uppfylldes målsättningen med resursinsatsen?

Den verksamhet som bedrivits med extra kontrollmedel har gett ökade skatteintäkter. RSV redovisar i sin rapport att den beloppsmässiga effekten i form av taxeringshöjningar av insatsen blivit ca 5,5 miljarder kronor under budgetåren 1993/94–1995/96. Härtill kommer en preventiv effekt som inte gått att beräkna men som RSV tidigare bedömt uppgå till en till två gånger den direkta intäkten. Kostnaden för resursinsatsen under de tre åren var 499 miljoner kronor.

Det är enligt revisorerna tveksamt om resultatet blivit det som statsmakterna ursprungligen förväntade. Av tidiga propositioner och uttalanden från regeringen och riksdagen framgår att man räknade med högre skatteintäkter (jfr avsnitt 3.1 ovan). Här angavs även att indrivningen skulle effektiviseras och skatteuppbörden öka.

I kompletteringspropositionen 1992/93:150 gjordes bedömningen att insatser på 200 miljoner kronor per år fram till 1998 skulle ge ökade skatteintäkter med upp emot 4 miljarder kronor per år. Insatsen skulle även omfatta kronofogdemyndigheten avseende en förstärkning av indrivningen. En fem-årig resursförstärkning skulle på så sätt ge skatteintäkter på 20 miljarder. Det är oklart om regeringen därmed avsåg skatteuppbörd eller endast taxeringshöjningar. I Ekonomikommisionens förslag till saneringsprogram för den offentliga sektorns finanser (SOU 1993:16) kalkylerades med ännu högre skatteintäkter av en utökad skattekontroll och indrivning.

Den målsättning som ändå får anses ligga till grund för avkastningskravet på resursinsatsen är de beräkningar som RSV redovisade i sin anslagsframställning för budgetåret 1994/95. Här bedömdes intäkterna uppgå till ca 1 miljard per år om kontrollen förstärktes med 200 miljoner kronor. Härtill kom en preventiv effekt på cirka en till två gånger den direkta effekten. Regeringen hänvisade i sin budgetproposition till RSV:s anslagsframställning, men revisorerna är tveksamma till om "ambitionssänkningen" med resursinsatsen på ett klart sätt framgått för riksdagen (prop. 1993/94:100, bil.8).

Det av RSV beräknade resultatet 5,5 miljarder kronor som avser höjd taxering är däremot inte det belopp som slutligen kommer statskassan till del. Det behövs en närmare analys för att kunna bedöma det slutliga utfallet. I avsnitt 5 ovan gav revisorerna exempel på faktorer som kan reducera utfallet, bl.a.domstolsprocesser, periodiseringsfel m.m.

Revisorerna har uppmärksammat att RSV inte har utvecklat några metoder att följa upp hela uppbördskedjan. I regeringens anvisningar för disposition av de extra medlen under våren 1994 uppdrogs åt RSV att följa upp det be-

loppsmässiga resultatet i samtliga stadier i beskattningsförfarandet, från revision och andra granskningsåtgärder, beskattningsbeslut, process samt uppbörd och indrivning.

Av regeringens och riksdagens tidigare behandling av resursförstärkningen framgår vidare att den ”verkliga skatteintäkten”, skatteuppbörden, varit av intresse för statsmakterna när medlen tilldelades. Revisorerna har erfarit att Riksrevisionsverket erhållit medel från regeringen för ett projekt för att bedöma det ekonomiska värdet av skattekontrollen. Riksrevisionsverket skall bl.a. belysa vad som händer efter genomförda kontrollåtgärder och de höjningar som skattemyndigheterna beslutar. Ett delprojekt kommer att redovisas under hösten 1998. I rapporten Skattefel och skattefusk hänvisar RSV till detta projekt, och RSV gör därför ingen egen redovisning inom detta område. Revisorerna menar att RSV:s ”slutrapport” borde ha innehållit en bedömning av skatteuppbörden motsvarande den som verket gjorde i anslagsframställningen för budgetåret 1994/95.

Revisorerna har genom att utgå från de erfarenhetsmässiga bedömningar som RSV gjorde i anslagsframställningen om uppbördseffektiviteten inom olika skatteslag uppskattat det beloppsmässiga resultatet av insatsen till ca 3 miljarder kronor för perioden 1993/94–1995/96. Beloppet bör sannolikt reduceras något med hänsyn till att alla felkällor inte beaktats vid bedömningen. Som tidigare nämnts tillkommer den preventiva effekten som inte beräknats men tidigare uppskattats till en till två gånger den direkta intäkten.

Verksamheten har även tagit stora resurser från den ordinarie kontrollverksamheten. Mellan åren 1994 och 1995 konstaterade RSV ett ”minskat resultat” i den ordinarie kontrollverksamheten med ca 2,8 miljarder kronor. Nedgången berodde enligt RSV till viss del på en alltför stor fokusering på de extra kontrollmedlen. De följande åren 1996 och 1997 ökade dock resultatet igen.

Enligt revisorerna vore det intressant om RSV i sin rapport hade analyserat bl.a. denna fråga och samtidigt varit utförligare i sin redovisning av det beloppsmässiga utfallet av insatserna, inklusive en bedömning av den preventiva effekten.

Positiva effekter för verksamheten

Revisorerna har i sin granskning kunnat konstatera att de extra kontrollmedlen medfört flera positiva effekter – effekter som på lång sikt kan ses som en investering. Detta har också RSV framhållit i sin återredovisning till regeringen. Revisorerna menar att de positiva effekterna främst kan tillskrivas de arbetsmetoder som RSV beslutat skulle ligga till grund för genomförandet av verksamheten. Inom företagsbeskattningen skulle kontrollarbetet bedrivas i form av projekt, och RSV krävde att skattemyndigheterna skulle nyrekrytera skattehandläggare för medlen.

Projektet som arbetsform har av dem som ingått i projekten upplevts som ett positivt inslag i verksamheten och har utvecklat samarbetet såväl inom den egna myndigheten som med andra myndigheter.

Skattemyndigheterna har visat på en stor uppfinningsrikedom vid val av projekt och arbetsmetoder. Projekten och arbetsmetoderna har bl.a. inneburit

att personalen utvecklat sin kompetens vilket är särskilt viktigt då verksamheten tenderat att bli alltmer komplicerad.

Den effekt av resursförstärkningen som ansetts särskilt värdefull är dock att ca 600 nya skattehandläggare rekryterats till skatteförvaltningen. RSV och flera myndigheter menar att detta har vitaliserat verksamheten och medfört en förnygring av personalstyrkan.

Resursförstärkningen har enligt vad revisorerna erfarit även bidragit till att den av statsmakterna angelägna omstruktureringen av skatteförvaltningen påskyndats. Flera skattemyndigheter har samtidigt framfört att det varit en svår process att nyrekrytera inom en sektor och behöva säga upp personal inom andra sektorer inom myndigheten.

Eko- och skattebrottsbekämpning

Resursinsatsen skulle också inriktas mot ekobrottsligheten i våra större städer. Vid fördelningen skulle RSV därtill se till att insatserna blev tillräckligt koncentrerade för att få avsedd effekt.

Medel har tillförts storstadslänen för ekobrottsrevisioner, men det är inte möjligt att bedöma utfallet av verksamheten då sådan återredovisning saknas. I RSV:s rapport anges att det totala antalet revisioner minskat under åren 1995 och 1997 men att antalet ekorevisioner däremot ökat med 117 under samma tid. Hur stor del av ökningen som är hänförlig till de extra medlen framgår dock inte.

Ett sätt att "mät" effekterna av eko- och skattebrottsrevisioner har varit att redovisa antalet brottsanmälningar från skattemyndigheterna. I rapporten redovisas att antalet anmälningar ökade kraftigt under tiden 1992 till 1997. Hur stor del av ökningen som beror på de extra kontrollmedlen redovisas däremot inte. Detta ser revisorerna som en brist.

Det är samtidigt känt att ekobrottsrevisioner ger god avkastning i så måtto att de ofta leder till höjda taxeringar. Det verkliga beloppsmässiga resultatet kan däremot bli betydligt sämre än vid andra revisioner eftersom uppbördseffektiviteten är mycket låg. Ofta har pengarna försvunnit när kronofogdemyndigheten skall driva in pengarna. Detta ser revisorerna som ett allvarligt problem som riskerar att äventyra även den preventiva effekten av ekobrottsrevisioner.

Denna typ av revisioner är också komplicerade att genomföra, tar ofta lång tid samt är dyra i förhållande till andra revisioner. De kräver ofta medverkan från andra myndigheter vilka inte alltid har resurser för att prioritera verksamheten. Revisorerna befarar att dessa faktorer kan ha inneburit att de angelägna insatserna mot eko- och skattebrott inte prioriterats tillräckligt.

Avkastningskrav i skattekontrollen

Skatteförvaltningen sammanfattar det övergripande målet för beskattningsverksamheten med "Rätt skatt på rätt sätt". Detta skall nå genom en balans mellan service och kontroll. I budgetpropositionen för 1998 anges som mål för skatteförvaltningen bl.a. att "skatt skall tas ut i den omfattning, med den fördelning och i den tid och ordning som åsyftas med gällande författningar".

Skattekontrollen med extra kontrollmedel har huvudsakligen inriktats mot skattskyldiga som bedömts kunna ge en god avkastning på insatta resurser.

Den inriktning som har valts för den extra resursinsatsen har främst styrts av regeringen genom regleringbrev. Revisorerna har funnit att RSV inom företagsbeskattningsens område ytterligare markerat avkastningskravet i sina anvisningar till skattemyndigheterna. Projekt som erfarenhetsmässigt gav en god finansiell avkastning skulle väljas. Även inom personbeskattningen fanns det inledningsvis ett avkastningskrav men detta togs sedermera bort bl.a. efter det att flera skattemyndigheter förklarar sig negativa till detta.

Den inriktning som verksamheten fått strider inte mot den inriktning som regering och riksdag beslutat. Syftet har varit att tillföra statskassan utökade skatteintäkter.

Huruvida verksamheten i alltför stor utsträckning fokuserat på kontroll-objekt som snabbt skulle leda till en höjd taxering kan diskuteras. Revisorerna menar att det ursprungliga syftet med de extra medlen även varit att medverka till en effektivare skattekontroll och indrivning. Av revisorernas enkät framgår att skattemyndigheterna är tveksamma till om medlen effektiviserat kontrollverksamheten. Kronofogdemyndigheterna erhöll 1,5 miljon kronor budgetåret 1994/95 för ökade insatser vid specialindrivningsenheterna i de största städerna. Härefter har medlen endast tilldelats skattemyndigheterna.

Det är känt att det inte är möjligt att enbart genom skattekontroll nå samtliga skattskyldiga. Den frivilliga medverkan från de skattskyldiga är därför ett viktigt inslag. Den nuvarande kontrollfilosofin för skattekontrollen som skatteförvaltningen formulerat och försöker tillämpa har två syften, nämligen att undersöka om beskattningen fungerar på avsett sätt och att bidra till en ökad lojalitet mot skattesystemets regler.

I RSV:s rapport till regeringen konstateras att urvalet av kontrollobjekt i stor utsträckning styrs mot skattskyldiga som kan komma att öka statens inkomster. Enligt kontrollfilosofin syftar emellertid kontrollen i första hand till att skapa en preventiv effekt. Den nuvarande kontrollinriktningen bör därför enligt RSV antingen ändras eller kontrollfilosofin fås att överensstämma med den inriktning kontrollverksamheten redan har. Verket föreslår att en sådan anpassning kommer till stånd genom en dialog med statsmakterna. Revisorerna delar denna uppfattning. Det uttalade avkastningskravet har medfört en tendens till ett statistikbeteende hos vissa myndigheter och därmed en ökad risk för bristande rättssäkerhet. Risker finns vid urvalet av projekt men främst vid kontrollens bedrivande i det enskilda fallet. 15 av de 21 skattemyndigheterna bedömde i revisorernas enkät att det finns en risk att rättssäkerheten för den enskilde kan äventyras när det finns ett uttalat avkastningskrav i kontrollen. Kombinationen av ett avkastningskrav och nyanställd personal har av ett antal myndigheter ansetts utgöra en särskild risk för att rättssäkerheten hotas.

Revisorerna finner det oroväckande när myndigheterna själva anser att en sådan risk föreligger och att vissa myndigheter därtill sett att det förekommit ett statistikbeteende vid den egna myndigheten. Även RSV framhåller denna risk bl.a. i rapporten Skattefel och skattefusk.

Några skattemyndigheter har vidare påtalat att om det kommer ut till de skattskyldiga att ett avkastningskrav styr myndigheten, så kan det försvåra

relationerna och medföra att de skattskyldiga ifrågasätter om myndigheten bedriver en opartisk granskning. Den ordinarie skattekontrollen medför skatteintäkter utan att det finns ett särskilt avkastningskrav.

Revisorernas slutsats är att det är mindre lämpligt att styra skattekontrollen med ett uttalat avkastningskrav.

Regeringen har beslutat att den extra förstärkningen på 200 miljoner kronor fr.o.m. budgetåret 1997 skall ingå i anslagsbasen för skattemyndigheterna och inte längre särredovisas. Enligt Finansdepartementet var ett motiv för detta bl.a. att motverka den negativa effekt som de extra medlen och avkastningskravet fått hos vissa skattemyndigheter.

Mot bakgrund av vad som framkommit i denna granskning anser revisorerna att regeringens åtgärd varit motiverad. Det har blivit en alltför stor fokusering på avkastningskravet.

Enligt revisorerna borde regeringen ändå ha informerat riksdagen om beslutet att myndigheterna ej längre behövde särredovisa de extra medlen då effekterna av den femåriga resursförstärkningen nu svårigen kommer att kunna särskiljas från effekterna av skatteförvaltningens övriga verksamhet.

Förebyggande verksamhet och preventiv effekt

Förebyggande verksamhet

Ett primärt mål för skatteförvaltningen är att verka förebyggande. Den förebyggande verksamheten har också enligt RSV ökat i omfattning de senaste åren. Revisorerna har funnit att några sådana projekt finansierats med extra medel. Insatser i förebyggande syfte ger dock på kort sikt inte lika höga beloppsmässiga resultat som ett urval av kontrollprojekt kan ge. Den starka fokuseringen på avkastning kan ha inneburit att den förebyggande verksamheten kan ha prioriterats ned.

Enligt revisorernas uppfattning är dock den förebyggande verksamheten inom skattekontrollen ett intressant område. Service och förebyggande verksamhet har varit grundfilosofin i några projekt som exemplifierats i denna granskning, bl.a. Öresundsprojektet som ingår i det s.k. Riksprojektet. I den här typen av förebyggande verksamhet samverkar många olika myndigheter. Vid en sådan samverkan är det viktigt för myndigheterna att beakta de särskilda sekretessbestämmelser som gäller för skattemyndigheternas verksamhet. Revisorerna anser att regeringen bör ta initiativ till att det förebyggande arbetet utvecklas och studeras ytterligare.

Preventiv effekt

RSV skulle enligt regeringens anvisningar särskilt uppmärksamma hur den indirekta statsfinansiella effekten (preventiv effekt) kunde följas upp. Detta krav ändrades sedermera till att avse en *bedömning* av den preventiva effekten av insatsen.

När det gäller den preventiva effekten av resursförstärkningen har revisorerna noterat att en sådan kvantitativ bedömning saknas i återredovisningen. I

RSV:s rapport anges kortfattat att insatsen rimligen borde ha medfört preventiva effekter då flera projekt fått stor uppmärksamhet i massmedia.

RSV konstaterar vidare i sin rapport att kontrollverksamheten har en preventiv effekt men hur kontrollverksamheten på bästa sätt skall bidra till en sådan är en tills vidare obesvarad fråga. Revisorerna anser att denna fråga är något som behöver klarläggas, och regeringen bör därför enligt revisorernas uppfattning ta initiativ till ett utvecklingsarbete inom området.

En av flera frågor som kan diskuteras vid ett sådant utvecklingsarbete är i vilken mån urvalet av kontrollobjekt har någon avgörande betydelse för den preventiva effekten.

Anslagssparande samtidigt med extra resurser

Skatteförvaltningen har under de senaste åren varit föremål för en omfattande förändringsverksamhet. Samtidigt har myndigheterna på samma sätt som den övriga statsförvaltningen ställts inför besparingskrav. Genom rationalisering har skattemyndigheterna under perioden 1992–1997 minskat sin personal med ca 2 000 personer. Grundhanteringen inom myndigheterna är den verksamhet som minskat mest, och en överföring av resurser från grundhanteringen har samtidigt skett till skattekontrollen. Regeringen har i de senaste årens regleringsbrev styrt detta förändringsarbete.

Budgetåret 1993/94 redovisar skattemyndigheterna ett anslagssparande på 341 miljoner kronor. Budgetåret 1997 är anslagssparandet närmare en halv miljard kronor. Beloppet är lika stort som det belopp som tilldelades skatteförvaltningen som extra medel under perioden 1993/94–1995/96. Under hela denna period redovisades ett betydande anslagssparande vid skattemyndigheterna. En fråga som kan ställas är om de extra kontrollmedlen behövts för att genomföra den särskilda resursinsatsen eller om skatteförvaltningen nått samma resultat genom disposition av anslagssparandet eller genom ett minskat besparingskrav samtidigt med en tydlig styrning från regeringen nått samma resultat.

Den förklaring som RSV givit i årsredovisningen för 1997 till anslagssparandet är bl.a. att vissa utvecklingskostnader inom ADB-området senarelagts. Därtill har medel avsatts för pensionsersättningar i samband med avveckling av personal. En annan orsak är den osäkerhet som finns beträffande ad hoc-åtgärder som myndigheterna utsätts för. Dessa åtgärder medför enligt RSV stora svårigheter för myndigheterna att planera verksamheten och anställa personal på grund av osäkerheten i fastställda budgetramar (RSV:s budgetunderlag 1997-02-27 för budgetåren 1998–2000).

Det senare har även konstaterats i revisorernas granskning. Företrädare för flera skattemyndigheter har påtalat sparbetet och osäkerheten inför kommande års budgetramar. Anslagssparandet vid myndigheten behövdes som beredskap inför kommande sparkrav. I det läget kom riktade extra medel som ett positivt inslag i verksamheten. Myndigheten kunde samtidigt med neddragning inom grundhanteringen nyanställa personal i kontrollverksamheten. Även om det var en svår process underlättades på så vis omstruktureringen.

Myndigheterna kände samtidigt till bakgrunden till den extra resursinsatsen och att kontrollmedlen avsåg en resursförstärkning under en femårsperiod. Möjligen kan detta ha förstärkt osäkerheten inför framtiden och bidragit till anslagssparandet. I den enkät som revisorerna genomfört framhöll några myndigheter vikten av långsiktighet och kontinuitet i planeringen och uppbyggnaden av kontrollverksamheten i stället för kortsiktiga resurstillskott.

Revisorerna vill i det här sammanhanget också nämna det som några skattemyndigheter framfört i granskningen, nämligen att besparingskraven nu gått så långt att även kontrollverksamheten berörs. Enligt RSV råder det därtill ett så nära samband mellan kontroll och annat beskattningsarbete att en eventuell resursbrist inom det senare området ofrånkomligen får effekter på skattekontrollen (RSV:S rapport Skattefel och skattefusk s. 88).

Revisorerna utgår från att statsmakterna vid sin kommande prövning av verksamhetens omfattning och inriktning noga följer upp dessa signaler från skattemyndigheterna och RSV. Vid prövningen bör enligt revisorerna även orsakerna till det stora anslagssparandet ha utretts närmare liksom hur anslagssparandet förväntas utvecklas de kommande åren.

Styrningen och återredovisningen

Regeringen har styrt den särskilda resursinsatsen främst genom att i regleringsbrevn anga särskilda avkastningskrav på de extra medlen och krav på återrapportering. Momskontroll och ekobrott var två områden som regeringen framhöll vid tilldelningen av medlen.

RSV har inte helt kunnat uppfylla regeringens återrapporteringskrav, bl.a. beträffande den preventiva effekten av insatserna samt uppföljningen av det beloppsmässiga resultatet genom hela beskattningskedjan. Även återredovisningen av hur medlen använts inom ekobrottsbekämpningen borde ha varit utförligare. En starkare styrning från regeringen kunde ha gett bättre resultat.

Revisorerna anser att regeringen alltför ensidigt förlitat sig på en redovisning från RSV. Revisorerna har i flera granskningar pekat på vikten av att regeringen inhämtar information inte bara från den egna myndigheten utan även från stabsmyndigheter, universitet och högskolor m.fl. för att få ett allsidigt underlag. Uppdraget till RRV att belysa skattekontrollens ekonomiska värde är exempel på ett projekt som kunde ha givits samtidigt med uppdraget till RSV.

Revisorerna anser vidare att regeringens återredovisning till riksdagen om resultatet av insatsen borde ha varit fylligare. I budgetpropositionerna har sedan medlen tilldelades för första gången budgetåret 1993/94 regeringen endast vid ett tillfälle, i budgetpropositionen för 1997, kortfattat beskrivit hur medlen använts. Vid detta tillfälle konstaterade regeringen också att de extra medlen tilldelats successivt och att uppbyggnaden slutförts budgetåret 1995/96, då skatteförvaltningen disponerar 200 miljoner kronor på tolv månadersbasis för den förstärkta kontrollen. Regeringens bedömning av bl.a. de negativa effekterna av det uttalade avkastningskravet på resursmedlen borde också ha redovisats för riksdagen.

Revisorerna anser att regeringen vid lämpligt tillfälle bör återkomma till riksdagen med en samlad redovisning av hur resursförstärkningen använts och vilka erfarenheter som har gjorts vid genomförandet av verksamheten.

Frågor till skattemyndigheterna angående extra medel till utökad skattekontroll 1993–1997

- 1 Hur valde myndigheten ut de projekt och insatser som föreslogs genomföras med extra kontrollmedel?
- 2 Hur stor andel av projekten/insatserna godkändes av RSV (antal och belopp)?
- 3 Genomfördes projekten/insatserna planenligt och med förväntat resultat? Var det möjligt att omfördela medlen till andra projekt och hur rapporterades det i så fall till RSV?
- 4 Vilka mätmetoder har använts för att redovisa resultatet av genomförda insatser och har ni haft problem med att återredovisa resultatet i något avseende? Hur mäts uppbördseffekten och hur mäter ni de preventiva effekterna?
- 5 I den mån uppbördseffekter eller preventiva effekter inte redovisas kvantitativt till RSV, ange erfarenhetsbaserade uppskattningar av dessa, antingen projektvis eller totalt.
- 6 Vilka är myndighetens erfarenheter av kravet på avkastning på tillförda medel? (Kortfattat)
- 7 Enligt RSV har en negativ erfarenhet av kontrollmedlen varit att vissa myndigheter konstaterat ett statistikbeteende. Hur är era erfarenheter i det avseendet?
- 8 Bedömer ni att det finns risk för att rättssäkerheten för den skattskyldige äventyras när det finns ett uttalat avkastningskrav? Vilka åtgärder har ni vidtagit för att säkerställa rättssäkerheten?
- 9 Vilken policy har myndigheten haft beträffande information i förväg eller i efterhand om de aktuella projekten? På vilket sätt anser ni att information påverkar projektens effekter?
- 10 Hur påverkades den ordinarie kontrollverksamheten av att särskilda medel tillfördes verksamheten?
- 11 Hur har organisationen reagerat på att resurser tillförts kontrollverksamheten samtidigt som myndigheten varit föremål för besparingar? Har exempelvis personal kunnat överföras från andra verksamheter till kontrollverksamheten?
- 12 Ange det eller de projekt/insatser som givit det beloppsmässigt bästa resultatet respektive det som kan bedömas ha haft bäst preventiv effekt.

- 13 Går det att peka på någon viss typ av skattekontroll eller något visst skatteslag där avkastningen (det beloppsmässiga resultatet) på insatta resurser kan förväntas bli högre än något annat?
- 14 Hur och i vilken omfattning samverkar skattemyndigheten med andra myndigheter när det gäller skattekontrollen? Har de extra medlen i sig bidragit till en utökad samverkan?
- 15 Vilken andel av upptäckt skatteundandragande har lett till skattetillägg? Vilken andel har lett till eller förväntas leda till åtal respektive fällande dom?
- 16 Anser ni att extra medel till skattemyndigheternas kontrollverksamhet är den mest ändamålsenliga metoden att effektivisera skatteförvaltningen? Om ytterligare extra medel skulle fördelas, vilka kriterier anser ni då skulle gälla?
- 17 Skatteförvaltningen har under den aktuella tiden 1993–1997 varit föremål för besparingar. I vilken omfattning har besparingskravet ”drabbat” den egna myndighetens anslag respektive år (belopp)?
- 18 Ange myndighetens eventuella anslagssparande under den aktuella tiden 1992–1997 (resp. år).

Sammandrag av konsultrapport från Leif Appelgren Consulting AB

1 Riksdagen

De särskilda kontrollmedlen omnämndes första gången i kompletteringspropositionen 1992/93:150, där man hänvisade till Ekonomikommisionens förslag om effektivare skatteindrivning som bedömdes kunna ge en budgetförstärkning på ca 10 mdr kr per år.

I propositionen anfördes att insatser om ca 200 mkr per år borde kunna öka skatteintäkterna med bortåt 4 mdr kr/år, dvs. med en faktor 20. Satsningen skulle omfatta åren 1994–98 och avse mervärdesskatt, företagare, löntagare, eko- och skattebrott samt en förstärkning av indrivningen hos kronofogdemyndigheten.

Den verkliga satsningen kom att omfatta åren 1994–96 med följande belopp:

| | |
|------------------------------|---------|
| Första halvåret 1994 | 45 mkr |
| Budgetåret 1994/95 | 150 mkr |
| Förlängda budgetåret 1995/96 | 300 mkr |

Från och med budgetåret 1997 uppgick de särskilda kontrollmedlen i det ordinarie anslaget till skatteförvaltningen.

Beträffande Riksdagens direktiv ägde en glidning rum mellan 1993 och 1996 beträffande vilken period den särskilda kontrollsatsningen skulle avse. Den ursprungliga avsikten ”till 1998” övergick till att bli till och med 1996 vad avser avkastningskrav och uppföljning, medan resursinsatsen som sådan bakades in i det ordinarie anslaget.

En annan glidning ägde rum vad avser Kronofogdemyndighetens roll, den erhöll 1,5 mkr i särskilda medel 1994/95 men inga medel därefter.

2 Regeringens anvisningar

I regleringsbrevet från våren 1994 angavs bl.a. följande riktlinjer för medlens användning:

- Uppföljningen måste i högre grad än som annars gäller inriktas på de statsfinansiella effekterna
- Uppföljningen av det beloppsmässiga utfallet betonas. RSV skall redovisa i vilken mån det är möjligt att koppla ihop de olika stadierna så att man kan följa utfallet i ett ärende genom hela förfarandet
- Speciella kontrollproblem och förekomsten av ekobrottslighet i landets största städer skall beaktas
- Särskild uppmärksamhet skall ägnas åt hur de preventiva effekterna skall kunna följas upp

Vad gäller resultatkrav hänvisades till Riksskatteverkets anslagsframställning för 1994/95, daterad 930826. Denna är mycket detaljerad och innehåller bl.a.

den enda bedömningen av förväntad uppbördseffektivitet för de särskilda kontrollmedlen. Med uppbördseffektivitet menas förhållandet mellan faktiskt inbetald skatt och debiterad skatt.

En sammanfattning av bedömningen för perioden 1993–96 redovisas nedan:

| Mkr | Kostnad | Eff.löne- kostnad | I/K- tal | Brutto- intäkt | Uppbörds- eff. | Netto- intäkt | Netto I/K |
|------------------|---------|----------------------|-------------|-------------------|-------------------|------------------|--------------|
| Merv.skatt | 49 | 40,5 | 15 | 608 | 0,74 | 450 | 9,2 |
| EKO/skattebrott | 40 | 38,4 | 30 | 1 152 | 0,087 | 100 | 2,5 |
| Företag revision | 202 | 166,3 | 6,5 | 1 081 | 0,74 | 800 | 4,0 |
| " övrigt | 58 | 44,8 | 13 | 582 | 0,825 | 480 | 8,3 |
| Summa företag | 349 | | | 3 423 | 0,535 | 1 830 | 5,2 |
| Löntagare | 61 | 40 | 10 | 400 | 0,9 | 360 | 5,9 |
| Summa | 410 | 330 | 11,6 | 3 823 | 0,57 | 2 190 | 5,3 |

Den effektiva lönekostnaden avser kostnad för effektiva kontrollanter, dvs. exkl. direkta utbildningskostnader, ineffektivitet under upplärningsfasen samt ökade arbetsledningskostnader. Satsningen byggde på rekrytering av ca 500 personer, varav 140 kvalificerade revisorer, 160 granskare och 200 kvalificerade ekonomer.

Utöver uppbördseffektiviteten redovisar RSV även två andra faktorer som kan reducera det slutliga utfallet av en upptaxering, nämligen periodiserings-effekter, som medför att en höjning ett år kan ge en motsvarande sänkning kommande år, samt ändringar i domstol, som särskilt för de största företagen kan vara betydande. I prognosen ovan har dock dessa effekter endast medtagits som en viss avrundning nedåt av uppbördseffektiviteten.

Till den direkta intäkten kommer en bedömd preventiv effekt av 1 500–3 500 mkr, bedömd som 1–2 gånger den direkta effekten, men något lägre under de första åren. Med hjälp av den preventiva effekten skulle man således uppnå en avkastning av 9–14 gånger de satsade medlen.

En sammanfattning av Riksskatteverkets bedömning är att den genomsnittliga taxeringseffekten uppgår till $3823/410=9,3$, medan uppbördseffekten inte är högre än 5,3. Med hjälp av preventiva effekter skulle man kunna uppnå en avkastningsgrad mellan 9 och 14 gånger insatsen, dvs. klart lägre än regeringens och Riksdagens tidigare bedömning om avkastningstalet 20.

Eftersom regleringsbrevet hänvisar till RSV:s bedömning måste denna anses gälla även för regeringen fr.o.m. våren 1994.

Regeringens direktiv till Riksskatteverket synes vara konsistenta över tiden, bortsett från att man redan i regleringsbrevet för 1994/95 övergick till att endast kräva en "bedömning" av influtet belopp, medan man tidigare synes ha förväntat sig en mera exakt återrapportering.

Personbeskattning

För 1994 års taxering angav RSV att den särskilda kontrollen skulle inriktas mot särskilda företeelser inom inkomstlagen tjänst och kapital. Inom tjänst betonades avdrag för dubbel bosättning, ökade levnadsomkostnader och övriga kostnader. Inom kapital betonades utredningar om reavinst/rea förlust på aktier och andra finansiella instrument, där kontrolluppgifter skulle hämtas in från värdepappersinstituten. Resultatkravet jämfört med 1993 års taxering var en ökning av ändringsfrekvensen med 0,5 procentenheter och en ökning av nettoresultatet av ändringar med 10 %.

För 1995 och 1996 års taxeringar skulle medlen användas enbart för kontroll av kapitalinkomster avseende värdepapperstransaktioner. De tidigare resultatkraven togs bort.

Mervärdesskatt

Skattemyndigheterna inbjöds att inkomma med projekt, varvid avkastningskravet (I/K) skulle uppgå till 10 gånger insatt kapital. Det framgår inte klart huruvida resultatkravet avsåg taxerad eller inbetald skatt.

Företagsbeskattning

Skattemyndigheterna inbjöds att inkomma med projekt och att ange förväntad avkastning. De godkända projekten hade avkastningstal varierande mellan 5 och 20, i de flesta fall 10, bortsett från EKO-projekten i Göteborg och Malmö där avkastningstalen uppgick till 30. För Stockholm angavs endast genomsnittet 15 för hela portföljen, inkl. EKO- och momsprojekt.

Uppföljning

Vad gäller uppföljning ställde RSV aldrig några krav på rapportering av influtet belopp. Avsikten var från början att verket skulle följa upp hela uppborrdskedjan via Kronofogdemyndigheten, men denna ambition fullföljdes aldrig. Avsikten framgår av RSV beslut daterat 940912: "I regleringsbrevet anges att redovisning av de statsfinansiella effekterna även skall omfatta ... samt en bedömning av hur stort influtet belopp som är hänförligt till de särskilda kontrollinsatserna. RSV avser att återkomma med en beskrivning om hur detta skall kunna beräknas."

Någon sådan beskrivning har enligt flera skattemyndigheter aldrig erhållits. På denna punkt avviker verkets direktiv från beslut i regering och Riksdag.

Återrapportering från Riksskatteverket

RSV återrapporterade i årsredovisningarna för 1994/95 och 1995/96 utfallet av kontrollerna. Slutlig redovisning skedde i början av 1998 i RSV rapport 1998:3 Skattefel och skattefusk: En utvärdering av skattekontrollen 1992–97.

För personkontrollen redovisas följande taxeringseffekter och kostnader:

| Mkr | 1994 | 1995 | 1996 |
|-----------------|------|------|------|
| Kostnad | 12 | 20 | 20 |
| Taxeringseffekt | ? | 92 | 150 |

Taxeringseffekten för 1994 mättes ej. För hela perioden blir avkastningen (I/K) mellan 4,7 och 6,0 beroende på om kostnaden under 1994 medräknas eller ej.

För företagsbeskattning redovisas statsfinansiell effekt (taxeringshöjning) per län, skatteslag, kontrollslag och kalenderår. Resultaten kan sammanfattas för riket enligt nedan:

| Mkr | 1994 | 1995 | 1996 | Summa |
|----------------------------|------|-------|-------|-------|
| Inkomstskatt | | | | |
| Skrivbordsgranskning | 12 | 310 | 594 | 916 |
| Revision | 147 | 675 | 997 | 1 819 |
| Summa | 159 | 985 | 1 591 | 2 735 |
| Mervärdesskatt | | | | |
| Skrivbordsgranskning | 60 | 551 | 503 | 1 114 |
| Revision | 16 | 384 | 575 | 975 |
| Summa | 76 | 935 | 1 078 | 2 089 |
| Arbetsgivaravgifter | | | | |
| Skrivbordsgranskning | 2 | 55 | 87 | 144 |
| Revision | 1 | 104 | 196 | 301 |
| Summa | 3 | 159 | 283 | 445 |
| Summa företagsbeskattning | 238 | 2 079 | 2 952 | 5 269 |
| Kostnad | 120 | 152 | 175 | 447 |
| Intäkt/kostnad | | | | 11,8 |

RSV:s anslagsframställning för 1994/95 kan ses som ett grunddokument eftersom regeringen i regleringsbrevet 1994 accepterat RSV:s avkastningsbedömning. I anslagsframställningen görs en uppdelning som även innehåller gruppen EKO/skattebrott, för vilken ingen återrapportering av intäkter finnes. I gengäld rapporteras intäkter i kategorin arbetsgivaravgifter, som inte återfinns i anslagsframställningen. Vad gäller resursinsatser har återrapporteringen endast omfattat en uppdelning på löntagare och företag, vilket gör det omöjligt att jämföra avkastningen på kontroll av mervärdesskatt och EKO/skattebrott med övrig företagskontroll.

Regeringens rapportering

Den sänkta ambitionsnivån som Riksskatteverket angav 1993 och regeringen anammade 1994 har inte återredovisats till Riksdagen, som i kompletteringspropositionen 1992/93 angav en nära fyra gånger högre avkastning än Riks-

skatteverket. Visserligen uppskattade verket att det även borde finnas preventiva effekter om 1–2 gånger de direkta effekterna, men dessa uppskattningar är grova och mycket svåra att verifiera.

Regeringen hade på ett tidigt stadium, förslagsvis i budgetpropositionen för 1997, möjlighet att påpeka bristerna i Riksskatteverkets redovisning av influtna medel.

5 Utvärdering

Mätmetoder

Riksskatteverket har gentemot skattemyndigheterna ställt krav på avkastning mätt som ändrad taxering i förhållande till kontrollkostnaden. Mätningen av dessa storheter synes ha skett på ett ambitiöst och korrekt sätt.

I Riksskatteverkets anslagsframställning från 930826 pekas på tre faktorer som reducerar kontrolleffekten, dvs. överföring till andra perioder, överklaganden samt uppbördsförluster. Riksrevisionsverkets projekt "Skattekontrollens ekonomiska värde" har ambitionen att mäta effekten av dessa tre faktorer på det till statskassan influtna beloppet.

Riksrevisionsverket har dessutom pekat på ytterligare faktorer av betydelse, dels överföring även till andra skattskyldiga eller andra skatteslag, dels ändringar i underskott i näringsverksamhet. Ändringar i underskott ingår i de ändringsbelopp som rapporteras av Riksskatteverket men får ingen effekt på influtet belopp förrän näringsidkaren visar en vinst mot vilken underskottet kan kvittas. I många fall torde detta aldrig uppstå, på grund av eviga underskott, avveckling eller konkurs.

En positiv faktor vad gäller skattekontrollens ekonomiska värde är dess preventiva effekter. Detta är ett svårbehandlat område där mätmetoder i dag saknas helt.

Sammanfattningsvis kan sägas att Riksskatteverket saknar mätmetoder för de fyra viktiga negativa faktorer som redovisats ovan. Å andra sidan saknas även mätmetoder för de positiva preventiva effekterna, varför man inte kan hävda att det av Riksskatteverket begagnade måttet är tendentiöst i någon riktning.

Taxeringseffekt

I avsnitt 4 ovan redovisas taxeringseffekterna av de särskilda kontrollinsatserna, med avkastningstal (I/K) om 4,7–6,0 för personbeskattning och 11,8 för företagsbeskattning.

Riksskatteverket har utöver rapporten Skattefel och skattefusk till Riksdagens revisorer redovisat dels de enskilda projektens kostnader och taxeringsutfall under 1996, dels projektens utfall under 1995. Ur dessa kan en uppdelning göras på företagsprojekt, momsprojekt och EKO/skattebrottsprojekt. Det bör observeras att momsprojekt inte enbart genererar momsintäkter och

att företagsprojekt inte enbart genererar inkomstskatt och arbetsgivaravgifter, utan alla projekt kan generera alla inkomstslag.

I avsaknad av uppgifter för 1994 samt kostnadsuppgifter från 1995 görs i nedanstående tabell antagandet att kostnader för 1994–95 fördelas på samma sätt som för 1996 samt att intäkter för 1994 fördelas på samma sätt som för 1995–96. Avkastningstal (I/K) kan då beräknas och jämföras med Riksskatteverkets prognos från 1993.

Bedömningen är att den totala avkastningen är något bättre än i prognosen från 1993, med högre värden för alla typer av företagsprojekt och något lägre värden för löntagares beskattning.

| Hypotetisk fördelning 1994–96 | Kostnadsandel, % | Kostnad Mkr | Intäktandel, % | Intäkt, Mkr | I/K | Prognos I/K |
|-------------------------------|------------------|-------------|----------------|-------------|-----------|-------------|
| Momsprojekt | 27,5 | 123 | 31,8 | 1 676 | 13,6 | 12,4 |
| EKO/skattebrotspr. | 9,0 | 40 | 24,2 | 1 275 | 31,9 | 28,8 |
| Övriga företagspr. | 63,5 | 284 | 44,0 | 2 318 | 8,2 | 6,4 |
| Summa företag | 100 | 447 | 100 | 5 269 | 11,8 | 9,8 |
| Löntagare | | 40–52 | | 242 | 4,7–6,0 | 6,6 |
| Summa | | 487–499 | | 5 511 | 11,0–11,3 | 9,3 |

Uppbördseffekt

I samtliga aktuella regleringsbrev framhålls kravet att Riksskatteverket skall återskoppla åtminstone bedömningar av influtet belopp. Sådan rapportering saknas dock helt, varför redovisningen enbart avser ändrad taxering.

Det är uppenbart att Riksskatteverket saknar system för uppföljning av individuella ärenden genom hela hanteringskedjan. Det är förståeligt att sådana system inte fanns tillstades vid programmets start 1993/94, men likafullt beklagligt dels att verket inte gjort en manuell uppföljning, åtminstone stickprovsvis, dels att sådana system inte utvecklats sedan 1993 för att möjliggöra sådan uppföljning.

Flera skattemyndigheter har drivit s.k. borgenärs- eller uppbördsprojekt där syftet har varit att kontrollera och driva in medel dels från företag som inte redovisat moms eller arbetsgivaravgifter/källskatt, dels företag som inte betalat enligt redovisning. Redovisningen av dessa projekt blir givetvis missvisande eftersom taxeringseffekten endast är en del av resultatet.

Sammanfattningsvis gäller att avsaknaden av uppbördsrapportering är en brist i förhållande till den ursprungliga målsättningen att förbättra statsfinanserna. Förhoppningsvis kommer Riksrevisionsverkets pågående projekt att ge information av värde för bedömning av uppbördsförlusterna i de särskilda kontrollprojekten.

Effekter på ordinarie kontrollprogram

Den bästa måttstocken på kontrollverksamhetens resultat är ändringsbeloppen vid skrivbordsgranskning och revision. De ändringar som redovisas nedan är nettot av skatteökningar och skattesänkningar:

| Mkr | Totalt | Varav extra kontrollmedel | Ordinarie verksamhet | Totalbelopp/ anställd |
|------|--------|---------------------------|----------------------|-----------------------|
| 1994 | 12 619 | 238 | 12 381 | 4,2 |
| 1995 | 11 742 | 2 170 | 9 572 | 3,2 |
| 1996 | 17 078 | 3 102 | 13 976 | 4,6 |
| 1997 | 16 682 | | 16 682 | 4,7 |

Försvagningen av totalbeloppet under 1995 är sannolikt en följd av utbildningen av den nyrekryterade personalen i kombination med överflyttningen av erfaren personal till kontrollprojekten. Redan 1996 hade såväl den ordinarie kontrollverksamhetens resultat som totalbeloppet per anställd passerat 1994 års nivå, vilket indikerar att verksamheten åter fungerade normalt.

Även med hänsyn till inflation torde totalbeloppet per anställd 1996 och 1997 överstiga 1994 års nivå, vilket talar för att ”investeringen” i ny personal 1995 har varit lönsam. Dock skulle sannolikt svackan 1995 kunnat undvikas med ett mera försiktigt och långsiktigt expensionsprogram.

Sammanfattningsvis ledde nyrekryteringen 1994–95 till en kraftig svacka under 1995 i den ordinarie verksamheten, som dock återvunnits med råge under 1996–97.

Kontrollprojektens inriktning jämfört med ordinarie verksamhet

De särskilda kontrollerna har inneburit en betoning av mervärdesskattekontrollen, helt i enlighet med Riksdagens direktiv. Fördelningen mellan EKO/skattebrott, företagskontroll och löntagarkontroll går inte att jämföra med ordinarie verksamhet på grund av brister i statistiken.

Preventiv effekt

Ingen kvantitativ bedömning kan göras av kontrollsatsningens preventiva effekter. Såväl Riksskatteverket som skattemyndigheterna bedömer dock att sådana föreligger, att de kan påverkas positivt av extern information och att de är störst i branscher där man är beroende av myndigheters tillståndsgivning.

Viss risk föreligger att avkastningskravet reducerat skattemyndigheternas intresse för extern information, vilket kan ha reducerat de preventiva effekterna.

6 Förslag till förbättringar

Statistik över resursinsatser och resultat

Statistiken avseende den ordinarie verksamheten kan förbättras. Såväl resursinsats (timmar, kronor och antal granskningar/revisioner) som resultat (antal ändringar och ändringsbelopp) bör redovisas med samma uppdelning på kontrollform (skrivbordsgranskning och revision), skatteslag och typ av skattskyldig (löntagare/enskild näringsidkare/juridisk person).

En brist i projektet med de särskilda kontrollmedlen har varit avsaknaden av uppföljning av uppbördsresultat. ADB-rutiner bör byggas upp så att uppbördsläget löpande rapporteras tillbaka till skattemyndigheternas statistiksystem. Detta skulle på sikt ge värdefull information om kontrollverksamhetens statsfinansiella effekter, till ledning för en effektivare allokering av kontrollresurserna.

I avvaktan på nya rutiner bör stickprovskontroller genomföras för att mäta uppbördsläget som funktion av tiden efter taxering inom olika kontrollområden.

Preventiv effekt m m.

Följande förslag avser att förbättra skattekontrollen i allmänhet och den preventiva effekten i synnerhet:

- Generella stickprovsmätningar bör göras för att mäta fuskets omfattning och för att identifiera nya fusktyper.
- Specifika stickprovsmätningar bör göras med syfte att mäta preventiv effekt.
- Systemförändringar bör genomföras för att hindra att öppna felaktiga yrkanden slipper genom systemet utan upptäckt.
- Punktmarkering och ökad kontrollfrekvens bör användas för att sänka lönsamheten i konsekvent eller spekulativt skattefusk.
- Skärpta straff för upprepat fusk bör användas för att sänka lönsamheten av spekulativt skattefusk.

De extra kontrollmedlen har givit betydande resultat i form av ändrade taxeringar. Med en resursinsats av knappt 500 mkr har man uppnått en taxerings-effekt av ca 5 500 mkr (bruttointäkten i tabellen nedan).

| Mkr | Kostnad | Brutto I/K | Brutto-intäkt | Uppbörds-effektivitet | Netto-intäkt | Netto I/K |
|-----------------|---------|------------|---------------|-----------------------|--------------|-----------|
| Momsprojekt | 123 | 13,6 | 1 676 | 0,74 | 1 240 | 10,1 |
| eko/skattebrott | 40 | 31,9 | 1 275 | 0,087 | 111 | 2,8 |
| Företag övrigt | 284 | 8,2 | 2 318 | 0,77 | 1 785 | 6,3 |
| Summa företag | 447 | 11,8 | 5 269 | | 2 931 | 6,6 |
| Löntagare | 40–52 | 4,7–6,0 | 242 | 0,9 | 218 | 4,2–5,4 |
| Summa | 487–499 | ca 11 | 5 511 | 0,57 | 3 149 | ca 6,4 |

Ändrad taxering leder emellertid inte till motsvarande inbetalningar till statskassan, på grund av överföringseffekter (till andra perioder, skatteslag och skattskyldiga), underskott i näringsverksamhet, överklaganden och uppbördsförluster. Endast drygt hälften av taxeringsändringarna väntas därför inflyta till statskassan (nettointäkt i tabellen) enligt Riksskatteverkets uppskattningar från 1993.

Å andra sidan tillkommer preventiva effekter av ökad kontroll. Inga rimliga kvantitativa uppskattningar kan dock göras av dessa utan en aktiv forskningsinsats.

Ursprungligen planerades en satsning över fem år med 200 mkr per år, med en förväntad avkastning till statskassan om 20 gånger insatsen. Resultatet blev att det särskilda programmet, med krav på specifik uppföljning, halverades genom riksdagens beslut, med en avkastning till statskassan om ca fem gånger insatsen plus okända preventiva effekter.

Åtterrapporeringen till riksdagen om den ändrade ambitionsnivån har inte varit tydlig. Speciellt gäller detta den successivt sänkta ambitionsnivån på redovisningen av influtet belopp.

Den särskilda kontrollinsatsen medförde klara störningar på den ordinarie kontrollverksamheten under 1995, i samband med nyrekrytering och utbildning av ca 500 personer samt överföring av kvalificerade revisorer till kontrollprojekten. Under 1996 och 1997 har dock resultat mätt som ändringsbelopp per anställd återgått till och även överskridit tidigare normalnivå. Sammantaget bör därför satsningen ha varit klart lönsam för statskassan, trots de kortsiktiga negativa effekterna.

En viktig uppgift för Riksskatteverket är att utveckla system för mätning av uppbördsresultat, dvs. influtet belopp. Härutöver bör även övrig statistik förbättras, både vad avser resursinsatser och kontrollresultat, så att lönsamheten av olika kontrollinsatser kan mätas.

Ett långsiktigt program för studium av preventiva effekter bör initieras av Riksskatteverket. Tillsammans med system för mätning av uppbördsresultat och förbättrad statistik kan härigenom på sikt en bättre fördelning göras av de totala kontrollresurserna.

Av docent Anders Hultqvist

Inledning

I februari 1998 erhöj jag uppdraget att biträda Riksdagens revisorer med granskningen av effekterna av tillförda medel till skattemyndigheterna för utökad skattekontroll. Uppdraget har omfattat en redovisning och analys av rättssäkerhetsaspekterna i samband med en offensiv skattekontroll. Analysen skulle fokuseras mot de revisionsprojekt m.m. som har genomförts med de extra resurser som tillförts skatteförvaltningen.

En särskild uppgift har härvid varit om ett statistikbeteende kan verifieras och om ett sådant beteende kan medverka till bristande rättssäkerhet vid genomförandet av verksamheten. Frågan var dels om det föreligger en målkonflikt mellan ett avkastningskrav i kontrollverksamheten och kravet på rättssäkerhet vid myndighetsutövning i allmänhet, dels om man utifrån materialet kunde ge exempel på denna konflikt.

Till hjälp för mitt arbete har jag haft de svar som lämnats på den enkät Riksdagens revisorer skickade ut till landets skattemyndigheter. Vidare har jag gått igenom budgetpropositionerna under början av 1990-talet, regeringens regleringsbrev och de skrivelser RSV tillställt landets skattemyndigheter. Även visst annat material från skattemyndigheter har granskats.

Beskattningens effektivitet

Liksom all annan verksamhet bör beskattningen bedrivas så effektivt som möjligt. Normalt skiljer man mellan den målsättning som syftar till att de skattskyldiga påförs en teoretiskt korrekt skatt med hänsyn till de skattepliktiga omständigheterna (normalt skattepliktsgrundande transaktioner och förmögensinnehav), s.k. *beskattningseffektivitet*, och att debiterade skatter betalas in och att detta sker i rätt tid (*uppbördseffektivitet*). Den senare är inte föremål för denna studie och lämnas därför därhän.

Frågan om vad som leder till optimal beskattningseffektivitet är emellertid inte helt enkel. Skatteförvaltningen sammanfattar det övergripande målet för sin verksamhet med uttrycket "Rätt skatt på rätt sätt", vilket motsvarar den målsättning som ställs upp i de årligen avgivna budgetpropositionerna. En effektiv beskattning fordrar naturligtvis att det finns effektiva möjligheter till kontroll av de skattskyldiga (*kontrolleffektivitet*). Regler för denna kontroll finns främst i taxeringslagen (1990:324), lagen (1990:325) om självdeklaration och kontroll-uppgifter och skattebetalningslagen (1997:483). Skattekontrollen skall normalt bedrivas i samverkan med den skattskyldige, men medverkan kan också tvingas fram genom ett vitesföreläggande. I lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet finns även regler om tvångsrevision, eftersökande och omhändertagande av handlingar m.m.

Även om skattemyndigheterna tillförs betydande kontrollresurser kan kontrollen aldrig bli mer än fragmentarisk. Det viktigaste medlet för en effektiv beskattning är därför att de enskilda *medverkar* vid beskattningen. En viktig förutsättning för de skattskyldigas lojala medverkan är att de upplever systemet som rättvist och lämnar korrekta självdeklarationer och kontrolluppgifter i så stor utsträckning som möjligt. Oavsett vad man tycker om skattesystemet torde flertalet skattskyldiga vara beredda att medverka under förutsättning att de förstår sina skyldigheter ordentligt. Information och service till de skattskyldiga kan härvid ge stora effektivitetsvinster.

Inom ramen för beskattningseffektiviteten kan effektivitetshöjande åtgärder på ett område motverka effektiviteten på ett annat. I den mån t.ex. kontrollen upplevs som alltför negativ kan det ta sig i uttryck i en sämre frivillig medverkan vid beskattningen. Skatterevision är i sig inte uttryck för någon repressiv åtgärd och flertalet större företag börjar nu vänja sig vid sådan kontroll. Det går dock inte att komma ifrån att en skatterevision ändå upplevs som obehaglig, särskilt om man känner sig misstänkliggjord eller av något annat skäl anser att man blir felbehandlad.

Skattelagstiftningen innehåller så många svårigheter att det nästan alltid går att finna poster där en annan bedömning kan resultera i andra skattemässiga konsekvenser för den enskilde, t.ex. frågor om periodisering, lagervärdering m.m. Görs en annan bedömning får det nästan alltid till effekt att ett skattetillägg tas ut, eftersom sådant utgår oavsett om den skattskyldige varit oaktsam eller ej och då möjligheterna till eftergift är så små. En s.k. oriktig uppgift har då lämnats i deklarationen och skattetillägg tas ut. I många fall är detta således inte alls något uttryck för skatteundandragande i särskilt allvarlig mening, utan endast en bedömningsfråga. Visar det sig senare, kanske först efter flera år, att en domstol delar den skattskyldiges bedömning faller också frågan om skattetillägg. I vissa fall kan det dock vara fråga om medvetna felaktigheter, varvid åklagare kan väcka åtal för skattebrott.

I andra fall är det fråga om fel som beror på okunnighet och som hade kunnat informeras bort. En skattemyndighet framhåller i fråga om ett momsprojekt att lagstiftningen på området är mycket svårtillgänglig och därför föranleder ett mycket stort antal oavsiktliga fel. Även sådana föranleder emellertid normalt skattetillägg.

Rättelser av småfel eller mindre allvarliga fel kan, tillsammans med ett skattetillägg, allvarligt försämra relationerna mellan den skattskyldige och skattemyndigheten. Det är sällan heller särskilt allvarliga problem i skattesystemet. Exempelvis innebär ett periodiseringsfel normalt bara att skatten kommer in en senare period, men inte att den helt bortfaller. I Riksskatteverkets rekommendationer till myndigheterna heter det också att kontrollen skall inriktas mot väsentligheter.

Det är därför viktigt att komma ihåg att viss effektivitetshöjning vid skattekontrollen kan ha negativa effekter på den skattskyldiges medverkan vid kontrollen. Vad som totalt är en effektivitetshöjning kan sällan beläggas empiriskt, men genom att förstå hur viktig frivillig medverkan är för effektiviteten kan

man åtminstone vara aktsam vid kontrollen så att den inte präglas av småaktighet eller dåligt omdöme.

Förebyggande åtgärder, såsom information och service, och frivillig medverkan från de skattskyldiga skapar tillsammans med väl utbyggd kontrollverksamhet optimal beskattningseffektivitet. Det ena kan emellertid inte ersättas av det andra, varför avvägningen mellan dem därför till stor del måste grundas på en allmän känslighet för hur det stora flertalet skattskyldiga kommer att reagera. Det är viktigt att ha detta förhållande i åtanke i det följande.

Hög kontrolleffektivitet i skatteutredningsverksamheten är således endast en del i åtgärderna för att skapa en hög beskattningseffektivitet, och man får inte ens av effektivitetsskäl driva den så långt att man totalt förlorar mer än vad man vinner med ingående skattekontroll. Även om skattebrottsligheten skall bekämpas med kraft kan man inte utforma systemet på ett sådant sätt att varje näringsidkare behandlas som en potentiell skattebrottsling. Då är risken stor att man förlorar mycket i legitimitet hos systemet bland vanliga företagare. Kontrollbefogenheterna bör vara så utformade att man uppnår frivillig medverkan och lojalitet för systemet hos det stora flertalet näringsidkare, samtidigt som man har tillräckliga befogenheter mot dem som tar varje tillfälle i akt för att undandra skatt. Systemet måste således även ur effektivitetssynpunkt innehålla befogenheter som tillämpas med urskillning.

Rättssäkerheten vid beskattningen

Rättssäkerhetsbegreppet hänger ihop med rättsstatsidealen, bl.a. att all för den enskilde betungande myndighetsutövning skall ha stöd i lag och att alla skall vara lika inför lagen. Myndighetsutövningen får inte vara godtycklig och den enskildes integritet måste värnas. De enskildas mänskliga rättigheter skall respekteras och rättssäkerhetsdiskussionen gäller ofta hur dessa rättigheter skall tillgodoses i olika situationer.

En viktig rättssäkerhetsaspekt är förutsebarheten, dvs. att den enskilde kan förutse konsekvenserna av sina handlingar. Reglerna bör vara utformade på ett sådant sätt att tillämpningen av dem kan förutses i huvuddelen av fallen, åtminstone av en sakkunnig på området. För flertalet skattskyldiga fyller skatteförvaltningens handböcker och broschyrer, såväl som andra handböcker, ett viktigt behov för förutsebarheten i de mer ordinära situationerna. För att förutsebarheten skall vara god fordras att man hela tiden är uppmärksam på hur lagstiftningen är utformad, så att oklara skattefrågor och svårtillämpade regler ersätts med bättre lagstiftning. Denna sida av skatterätten brukar kallas den *materiella skatterätten*.

När det gäller skattekontrollen och skatteprocessen (ofta benämnd *skatteförfarandet* eller den *processuella skatterätten*) finns det i viss mån en inbyggd motsättning mellan statens kontrollbehov och de enskildas skydd för den personliga integriteten. All kontroll inbegriper normalt ett visst mått av integritetsintrång, t.ex. tillgång till tillförlitliga uppgifter om inkomst, förmögenhet, och detta ställer i sin tur krav på bokföring, företagshandlingar, uppgifter från arbetsgivare, banker m.fl. Den stora frågan är därför hur långt ett sådant

integritetsintrång skall gå och hur det sedan skall kunna begränsas och i sin tur kontrolleras.

Rättssäkerheten aktualiseras således på många områden inom beskattningen, såväl vid utformningen av de regler som styr vad som är skattepliktigt, som vid själva beskattningsförfarandet. Här är det främst fråga om rättssäkerheten under beskattningsförfarandet som tilldrar sig intresset och framför allt skyddet för den enskildes rättigheter och integritet under skatterevisjonen.

I 2 kap. 12 § regeringsformen stadgas att begränsningar avseende bl.a. skyddet mot husrannsakingar, kroppsliga ingrepp m.m. får göras endast för att tillgodose ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle och aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som föranlett den. Begränsningarna får ej heller hota den fria åsiktsbildningen. Utgångspunkten i vår grundlag är således ett slags proportionalitetsprincip som skall ses i ljuset av de värden som präglar öppna och demokratiska samhällen. En viktig förutsättning är att begränsningar av den enskildes integritet i sådana fall endast får ske genom lag, dvs. rättsregler som beslutas av riksdagen.

Diskussionen om rättssäkerheten vid beskattningen tar just sikte på hur dessa grundläggande värden bör skyddas. I internationell litteratur benämns dessa aspekter Taxpayers' Rights, vilket är en särskild del av ämnet Human Rights (mänskliga rättigheter). I vissa länder, bl.a. Storbritannien, USA, Australien och Sydafrika, har man infört särskilda rättighetskataloger, kallade Taxpayers' Charter (eller Bill) of Rights. I Sverige saknas sådana kataloger och man får i stället kartlägga detta skydd genom att lägga samman effekterna av reglerna i taxeringslagen (1990:324) och övrig skattelagstiftning.

Rättssäkerheten vid beskattningen och i skatteprocessen tar sikte på de *enskildas rättsliga säkerhet*. Mot de fiskala intressena att få in lagstadgad skatt (effektivitetsintressena) måste man således ställa den enskildes behov av rättsliga garantier för att han inte skall behöva betala mer skatt än vad han rätteligen skall betala samt att skyddet för de mänskliga rättigheterna beaktas i tillräcklig omfattning och att han under förfarandet inte utsätts för mer omfattande åtgärder än vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet.

Det skall vidare finnas en rättslig kontroll av myndighetsutövningen, vilket framför allt tryggas genom noggrant utformade kontrollbefogenheter, att den enskilde kan vända sig till domstol för att få myndighetsbeslut prövade, men även i form av en kontinuerlig tillsyn. Justitieombudsmännen fyller här en viktig roll. Praktiskt sett är det emellertid av största betydelse att skatteförvaltningen har en intern kontroll som håller en hög kvalitet och som förmår att tillse att de enskildas krav på rättssäkerhet beaktas.

Ibland uppkommer en konflikt mellan rättssäkerhet och effektivitet, framför allt när en omfattande skattekontroll riskerar att leda till godtycke eller kränka skyddet för den enskildes integritet. En fullständig kontroll går måhända inte att uppnå utan att man åsidosätter andra väsentliga värden i ett rättssäkert och demokratiskt samhälle. Det är därför en balansgång att ordna så att båda intressena tillgodoses i tillräcklig omfattning.

Eftersom detta uppdrag inskränker sig till de särskilda rättssäkerhetsaspekter som kan aktualiseras i samband med en offensiv skattekontroll i de revisionsprojekt m.m. som genomförts med de extra resurser som tillförts skatteförvaltningen lämnas de allmänna frågeställningarna utanför rapporten. Här är det främst inslaget av ett avkastningskrav inom ramen för de ordinarie befogenheterna som skall behandlas. En mer omfattande studie avseende dessa målkonflikter finns dock i Rättssäkerhetskommitténs betänkande, Rättssäkerheten vid beskattningen (SOU 1993:62).

Rättssäkerheten, effektiviteten och avkastningskravet

Man kan säga att rättssäkerheten och effektiviteten har samma mål i så måtto, att skatten för varje enskild skattskyldig skall vara korrekt (enligt lagstiftningen) med hänsyn till de transaktioner de skattskyldiga företagit under beskattningsåret eller andra föreliggande skattepliktiga omständigheter. Om skattemyndigheten kontrollerar att de skattskyldiga betalar rätt skatt kan således båda målen (i denna mening) uppnås samtidigt. Det innebär att det är lika fel att en skattskyldig betalar för mycket i skatt, som att han betalar för litet. Såväl informations- och serviceverksamheten som kontrollverksamheten bör därför syfta till att undvika fel i båda riktningarna.

Uppställer statsmakterna ett avkastningskrav på extramedel som ställs till skattemyndigheternas förfogande ligger det nära till hands att tolka det som att avkastningen skall vara *ytterligare skatt* till det allmänna. I såväl propositioner och regleringsbrev som myndighetsskrivelser talas om att öka skatteintäkterna med upp till 20 gånger extraanslagen. Man ser möjligheter till höjningar av beskattningsunderlaget och därmed ytterligare skatt från de skattskyldiga. Ett avkastningskrav förefaller således endast fokusera på höjningar av beskattningsunderlagen och den debiterade skatten. Om kontrollen gav till resultat att det visade sig att de skattskyldiga inte förstått samtliga avdragsmöjligheter och därmed borde betalat mindre skatt, så att statsinkomsterna minskade, skulle det i ett sådant perspektiv sannolikt betraktats som ett dåligt resultat.

Redan genom denna beskrivning av uppgiften ser man en fara för att både effektiviteten och rättssäkerheten är hotade. Om målsättningen är *rätt skatt* borde man i lika stor utsträckning fokusera på felaktigheter till den enskildes fördel, som till hans nackdel. Det är inte effektivt att höja statsinkomsterna genom att endast höja taxeringarna, om det därvid sker på bekostnad av underlåtenhet att beakta felaktigheter som skulle föranlett sänkningar eller åtminstone lägre höjningar av taxeringarna. Det är också en kränkning av den enskildes rättssäkerhet att ensidigt fokusera på höjningar. Enligt förvaltningsrättsliga principer har skattemyndigheterna ett officialansvar att även ta hänsyn till sådant som talar till den skattskyldiges fördel, varför det dessutom vore felaktigt att bedriva en sådan verksamhet som utesluter eller kraftigt reducerar incitamenten att fullgöra detta officialansvar.

Eftersom samtliga företag inte kan revideras årligen eller ens med viss periodicitet måste det finnas en strategi för hur de begränsade revisionsresurserna skall användas. De största företagen revideras planmässigt och härutöver finns olika metoder för att välja ut de företag som bör underkastas revision. Skattemyndigheterna har enligt gällande lagstiftning en diskretionär rätt att välja vilka företag som skall revideras.

I svaren från skatteförvaltningen påpekas risken för ett visst s.k. statistikbeteende. Avkastningskraven har enligt skattemyndigheternas och RSV:s rapportering i första hand lett till stor fokusering på *urvalet av revisionsobjekt*, dvs. man har försökt att välja sådana objekt som ger "god avkastning" i meningen att de antas ha beräknat den faktiska inkomsten (eller annan skattebas) för lågt och därmed orsakat ett skattebortfall.

Frågan huruvida risken för ett statistikbeteende vid urvalet är beaktansvärd och verkligen leder till ett bra urval i *effektivitetshänseende* skall inte diskuteras särskilt i denna rapport. Allmänt kan dock framhållas att kontrollverksamheten å ena sidan då är inriktad mot de objekt där man tror att den gör mest nytta som korrekionsmedel. Å andra sidan blir utfallet inte särskilt tillförlitligt som mått på hur företagen i allmänhet lyckas sköta sina skatteredovisningar, eftersom urvalet är skevt.

När det gäller *rättssäkerhetsaspekter* på urvalsmetoderna har frågan inte varit föremål för någon särskilt omfattande diskussion i Sverige. Den berördes dock i samband med frågan om skatterevisioner är ett tvångsmedel eller ej. Sedan man klargjort att skatterevisioner skall ske i samverkan utan direkta tvångsåtgärder har urvalskriterierna ansetts vara en diskretionär fråga för förvaltningen. Möjligen kan de nyligen införda bestämmelserna om underrättelse om revisionsbeslut i samband med att revisionen verkställs (se 3 kap. 9 § 4 st. TL) komma att ändra attityden i framtiden. Här har man tänkt sig att skattemyndigheterna efter eget skön skall kunna överraska den reviderade utan att ett formellt tvångsåtgärdsbeslut har fattats i förväg, varför urvalsfrågan kan komma att lyftas fram i diskussionen. Det var nämligen oklarheter avseende dessa befogenheter före rättssäkerhetsreformen 1994 som fick bl.a. advokatsamfundet att rikta kritik mot ordningen att revisionsbeslutet inte går att överklaga (se SOU 1993:62 s. 158).

Härutöver kan framhållas att objektivitet och likabehandling skall iakttas. Likabehandlingsprincipen innebär inte att alla företag revideras lika ofta eller att man måste revidera alla företag inom en viss bransch när man har börjat revidera vissa inom branschen eller dylikt. Den aktualiseras dock om personliga eller andra ovidkommande hänsyn tas vid urvalet. I det granskade materialet finns emellertid ingenting som tyder på att urvalet har präglats av sådana hänsyn.

Urvalet kan således leda till att en viss grupp eller typ av företag revideras med större intensitet än andra. Likaså kan andra särskilda urvalsmodeller som baserar sig på en granskning av deklARATIONER eller andra uppgifter ligga till grund för revision. Den omständigheten att t.ex. vissa branscher eller

särskilda skattetyper har granskats särskilt noga utgör enligt min mening inget hot mot rättssäkerheten, utan det viktiga är hur kontrollen då har bedrivits (se vidare nedan). Skulle däremot vissa företag bli utsatta för revision år efter år eller om revisionsverksamheten över tiden bedrivs ensidigt hotas både rättvisan, effektiviteten och rättssäkerheten vid skattekontrollen. Det finns dock inget som hindrar att en revision av ett visst företag, där felet varit många, följs upp med en revision ett senare år för att se om anmärkningarna lett till en bättre ordning.

En studie av huruvida den bedrivna verksamheten lett till ett ensidigt urval av revisionsobjekt måste ske med hänsyn till samtliga revisioner, inte enbart dem som bedrivits med extraanslagen, och dessutom sett över en längre tidsperiod. Det finns i detta avseende inte något belägg i det granskade materialet för att skattekontrollen skulle haft en sådan inriktning.

Revisionens bedrivande

Viktigare ur rättssäkerhetssynpunkt är då hur skatterevisionerna bedrivs när man som mål för verksamheten uppställt ett avkastningskrav eller verksamheten åtminstone präglats av avkastningsförväntningar. Verksamheten riskerar därvid att fokuseras på de eventuella fel som lett till för låg skatt, dvs. oredovisade eller felredovisade intäkter samt felaktiga eller för höga avdrag. Samtidigt är skattemyndigheten under sitt officialansvar vid revision skyldig att även beakta allt sådant som talar till den skattskyldiges förmån. Det kan dels vara argument som talar emot en eventuell höjning, dels rena felaktigheter som lett till för hög skatt.

I de till Riksdagens revisorer redovisade svaren är det inte alla skattemyndigheter som ser risker för brister i rättssäkerheten på denna punkt, men ett antal av myndigheterna har behandlat frågan. Kombinationen av ett avkastningskrav och nyanställd personal har ansetts utgöra en risk för att rättssäkerheten hotas. Flertalet myndigheter som kommenterat frågan anser dock att man tryggt rättssäkerheten genom att inte föra ned avkastningskravet på individnivå och att man haft erfaren personal i projekten. Kvalitetssäkring har också skett genom att besluten förankrats hos experter inom myndigheten och i Skattenämnden.

På grundval av de synpunkter som framförts av skattemyndigheterna och den rättssäkerhetsstudie som genomfördes av Rättssäkerhetskommittén skall tre aspekter diskuteras i rättssäkerhetshänseende i det följande, nämligen hur skattepersonalen kan påverkas av ett avkastningskrav, om man kan kontrollera hur personalen bedriver revisionen och risken för att de reviderade förlorar tilltron till skattemyndigheternas kontroll när de får kännedom om att kontrollen föranletts av ett avkastningskrav. Samtliga dessa omständigheter har betydelse för om det föreligger någon målkonflikt mellan ett avkastningskrav och den enskildes rättssäkerhet under skattekontrollen.

I fråga om hur avkastningskravet kan ha påverkat de enskilda skattetjänstemännen kan följande sägas. Flera skattemyndigheter varnar för detta problem, men tillägger normalt att man försökt se till att avkastningskraven inte

skall slå igenom på individnivå. Förklaringen är således att avkastningskravet slagit igenom i urvalsprocessen av revisionsobjekt, men att revisionen i det enskilda fallet sedan har bedrivits utan sådana hänsyn.

Hur avkastningsförväntningar slår igenom hos den enskilda tjänstemannen och i det enskilda fallet går naturligtvis inte att mäta på ett tillförlitligt sätt. Tanken att avkastningskrav inte skulle slå igenom i viss omfattning hos skattetjänstemännen när det präglat både de politiska dokumenten och målsättningen vid urvalet av projekt torde dock inte vara särskilt realistisk. Uppställer man avkastningsförväntningar, i meningen höjd skatt med t.ex. 20 gånger de tillförda medlen, kommer med all sannolikhet få vara oberörda av dessa förväntningar. Det råder heller ingen tvekan om att skatterevisorerna i allmänhet känt till dessa förväntningar, vilket framkommit vid de diskussioner jag haft med personal som arbetat i dessa projekt.

Risken i rättssäkerhetshänseende är att den enskilde skattetjänstemannen, liksom alla andra arbetstagare, arbetar för att tillgodose de uppställda förväntningarna och därmed åsidosätter kraven på allsidighet och objektivitet under granskningen. Revisionen kan i det enskilda fallet ha inriktats mot skattehöjande fel, varvid således sådana omständigheter som talar i skattesänkande riktning inte fått samma uppmärksamhet. Fel som enkelt leder till höjd statistik, men som egentligen inte är särskilt allvarliga, får stor uppmärksamhet och incitamenten att ha överseende och åstadkomma ändring på annat sätt minskar. Detta kan naturligtvis också vara problematiskt i effektivitetshänseende, eftersom allvarliga, men svårutredda felaktigheter, kan komma att lämnas därhän.

Det är som nämnts ovan svårt att kvantifiera denna risk och framför allt att bedöma om den risken kunnat motverkas genom intern styrning och kontroll. För att få en god värdeomräkning skulle man vara tvungen att granska ett stort antal revisioner med tillgång till samma material som stått till revisorernas förfogande, vilket av flera skäl inte varit praktiskt möjligt. Därför kommer man i en sådan här studie inte längre än att framhålla den risk som det innebär att skattetjänstemännen kan påverkas av avkastningshänsyn som i sin tur kan leda till att arbetet inte kommer att präglas av den allsidighet och objektivitet som eljest åligger skatteförvaltningen.

För att motverka denna risk bör man enligt min mening med kraft och tydlighet framhålla att såväl sänkningar som höjningar av taxeringarna är ett bra resultat. Metoden att enbart mäta nettohöjningar bör ersättas med redovisning av både sänkningar och höjningar, vilket också påpekats av en skattemyndighet i dess svar till Riksdagens revisorer. Det är dock svårt att låta avkastningsförväntningar präglade urvalet, utan att detta sedan sprids till personalen, eftersom "dålig avkastning" blir liktydigt med "dåligt resultat" för dem som då gjort urvalet. En ledande tjänsteman på Skattemyndigheten i Stockholm ansåg därför att man borde satsa mer pengar på skatterevision, gärna i form av projektanslag, men utan avkastningsförväntningar.

När det sedan gäller personalens erfarenhet varierar omfattningen avseende utyttjandet av nyanställd personal i de aktuella projekten. Man har enligt

uppgift i första hand använt erfaren personal i de aktuella projekten. Samtidigt är det naturligtvis på det sättet att de särskilda medlen använts för att nyanställa personal, varför man i vissa fall fått nöja sig med att låta erfaren personal handleda eller endast leda den nyanställda personalen.

Här reses frågan hur man skall kontrollera att kontrollpersonalen verkligen fullgör sitt arbete på ett godtagbart sätt. Det torde som nämnts ovan t.ex. vara svårt, för att inte säga ogörligt, att veta i vad mån de enskilda revisorerna verkligen beaktat allt som talar till de granskades fördel. Det är bara den eller de som har tillgång till allt kontrollmaterial som i verklig mening kan bilda sig en egen uppfattning om den enskilde eller det enskilda företaget blivit korrekt granskat och att eventuella felaktigheter blivit åtgärdade.

Däremot torde man i större utsträckning kunna kontrollera att felaktiga rättsliga bedömningar eller otillräckliga faktiska omständigheter läggs till grund för beslut om ändringar av taxeringarna. Med utgångspunkt i redovisningen i revisionspromemorior och den skattskyldiges invändningar kan högre tjänsteman eller skattenämnd bedöma om granskarna har fog för de anmärkningar som föranlett förslagen till taxeringshöjningar. Det säger dock inget om vad som borde ha upptäckts eller om bilden är allsidig, särskilt om den skattskyldige inte har ett professionellt biträde.

Av skattemyndigheternas enkätsvar har man dock framhållit att nyanställd personal endast i begränsad omfattning använts till att revidera företag i de aktuella projekten. Enligt min uppfattning är det också viktigt att man som nyanställd inte sätts in i en mer offensiv verksamhet alltför tidigt, särskilt inte sådan som präglas av ett mer eller mindre uttalat avkastningskrav, eftersom man är särskilt påverkbar innan man hunnit bli mer erfaren. Vill statsmakterna ha omdömesgilla och objektiva granskare bör man skolas i en sådan anda innan man sätts in i en offensiv kontrollverksamhet.

Slutligen skall något sägas om hur de enskilda upplever avkastningskravet. På ett mer allmänt plan påpekar några myndigheter risken för att avkastningskravet urholkar de skattskyldigas förtroende för att skattemyndigheten bedriver en opartisk granskning. Några skattemyndigheter framhåller risken för misstankar att revisionen bara präglas av att leta fel för att uppfylla avkastningskravet. En myndighet anser också att dess opartiska roll har ifrågasatts sedan avkastningskravet blivit känt. Uppställandet av ett avkastningskrav försvårar således relationerna med de reviderade. Några skattemyndigheter går dessutom så långt att de menar att ett avkastningsresonemang strider mot skatteförvaltningens huvuduppgift, nämligen att fastställa rätt skatt.

Frågan om förtroendet för skatteförvaltningens verksamhet är i första hand en viktig effektivitetsfråga. Dåliga relationer med de reviderade försvårar granskningsarbetet. Samtidigt rör de enskildas invändningar farhågor för bristande rättssäkerhet, vilka varit så påtagliga att myndigheterna noterat dem och tagit dem på allvar. Farhågor om bristande rättssäkerhet leder också snabbt till rykten om sådana brister och att man upplever rättssäkerhetsbrister. I denna mening är de framförda farhågorna allvarliga, eftersom de kan

Sammanfattning

Granskningen av materialet, vilket huvudsakligen kommer från skatteförvaltningen, visar således att det finns ett visst statistikbeteende vid urvalet av revisionsobjekt, men att man försökt att förhindra att det slagit igenom så att det påverkat de enskilda revisionerna eller de enskilda revisorerna. Samtidigt kan man ifrågasätta om det är praktiskt möjligt att förhindra att avkastningsförväntningarna inte också påverkar de enskilda tjänstemännen.

Det föreligger enligt min mening ingen större rättssäkerhetsrisk i att urvalet sker efter kriterier där man försöker finna de skattesubjekt där felaktigheterna kan antas vara störst. Detta torde snarast vara en effektivitetsfråga, dvs. hur man skall hushålla med de kontrollresurser som står till skattemyndigheternas förfogande. Det viktiga är att det inte tas personliga eller andra ovidkommande hänsyn, som kränker de enskildas krav på likabehandling. Den omständigheten att man inriktar kontrollen mot vissa branscher eller skattetyper, där man av erfarenhet vet att felaktigheterna är betydande, har dock inte den karaktären.

Rättssäkerhetsproblemen uppkommer främst vid kontrollens bedrivande i de enskilda fallen. Eftersom enskilda skattetjänstemän och allmänheten känt till avkastningskraven, vilket är naturligt med hänsyn till att de förekommer i de offentliga handlingar som styr skatteförvaltningens verksamhet, har den berättigade frågan ställts om inte rättssäkerheten hotats.

Enligt min uppfattning föreligger en målkonflikt mellan ett avkastningskrav i kontrollverksamheten och kravet på rättssäkerhet vid myndighetsutövningen, om avkastningskravet leder till att normala krav på allsidighet och objektivitet riskerar att åsidosättas. Huruvida dessa krav faktiskt åsidosatts är i det närmaste omöjligt att belägga, utan att granska ett stort antal av de genomförda projekten. Enbart risken för att så kan ske eller t.o.m. att allmänheten har uppfattat det på det sättet är enligt min mening tillräckliga skäl för att ta rättssäkerhetsinvändningarna på allvar. Min slutsats är därför att man bör undvika att styra kontrollarbetet med ett avkastningskrav eller avkastningsförväntningar om man samtidigt vill tillse att rättssäkerheten garanteras. Skattekontrollen bör därför ske enligt gängse metoder och rutiner, där skatteförvaltningen ges en självständig roll att rikta kontrollen mot de objekt där man anser att den ger bäst effekt.

Stockholm i maj 1998

Anders Hultqvist