

Kontrollinformation i utlandsfrågor

Information för skattekontroll av verksamheter och transaktioner
med internationell anknytning

Av Katrin Wallberg*

Expertrapport 2 till skattebasutredningen

Januari 2002

*Utredare vid Riksskatteverket, RSV, 901 80 Umeå, tfn: 090-18 41 11,
e-mail: katrin.wallberg@rsv.rsv.se

Innehåll

Sammanfattning	309
1 Inledning.....	327
1.1 Bakgrund och syfte	327
1.2 Framtagningen av rapporten.....	330
1.3 Disposition	330
2 Nationell kontra internationell kontroll	333
2.1 Informationskällor och kontrollmöjligheter vid nationell kontroll.....	333
2.1.1 Personbeskattningen bygger på tredjemansuppgifter	333
2.1.2 Kontrollen av företagens deklARATIONER	337
2.1.3 Effektiviserad grundhantering samt maskinella avstämningar och urval	339
2.2 Informationskällor och kontrollmöjligheter vid internationell kontroll.....	341
2.2.1 Beskattar Sverige personer, verksamheter och kapital i utlandet?.....	341
2.2.2 Definitiv källskatt på en del inkomster för begränsat skattskyldiga.....	346
2.2.3 Kontrolluppgifter från utlandet	346
2.2.4 Kontrollbefogenheter i utlandet	350
2.2.5 Vilka källor till kontrollinformation finns egentligen?.....	351
2.3 Den internationella kontrollens organisation.....	353
2.3.1 Allmänt om skatteförvaltningens organisation.....	353

2.3.2	Organisationen av de internationella frågorna	355
3	Mervärdesskattekontrollen vid handel mellan EU-länder.....	363
3.1	Den inre marknaden.....	363
3.2	Kvartalsredovisningar och VIES.....	365
3.2.1	Kontrollsystemets uppbyggnad.....	365
3.2.2	Den praktiska hanteringen av KVR och uppgifter från VIES	370
3.2.3	Möjligheter till avstämningar och kontroller.....	373
3.2.4	Kontrollens omfattning och potential	381
4	Punktskattekontrollen vid handel mellan EU-länder	385
4.1	Suspensionsordningen.....	385
4.1.1	Beskattningsförfarandet inom suspensionsordningen.....	386
4.1.2	Kontrollinformation inom suspensionsordningen...	390
4.1.3	Punktskattekontrollen inom suspensionsordningen.....	393
4.2	Införsel av beskattade varor	396
4.2.1	Var ska beskattning ske och vem ska erlägga skatten?	396
4.2.2	Punktskattekontrollen vid införsel av beskattade varor	399
5	Skattekontroll vid handel med tredje land.....	403
5.1	Tullproceduren vid import.....	404
5.1.1	Tullförfarande.....	404
5.1.2	Varuklassificering	405
5.1.3	Tullvärde	406
5.1.4	Tullverkets importkontroll.....	406
5.1.5	Skattemyndighetens kontroll vid import.....	408
5.2	Transitering.....	409
5.3	Procedur 42.....	411
5.3.1	Det praktiska förfarandet	411
5.3.2	Skattekontrollen vid procedur 42.....	412

5.4	Tullproceduren vid export	413
5.4.1	Tullverkets hantering och administration	413
5.4.2	Skattekontroll vid export.....	414
6	Övrig kontrollinformation över internationella verksamheter/transaktioner	421
6.1	Internationella bolagsregister m.m.....	421
6.2	Kontrolluppgifter över utlandsbetalningar.....	422
6.2.1	Uppgiftsskyldighet	422
6.2.2	Användningen av uppgifterna i skattekontrollen	423
6.2.3	Nyttan av kontrolluppgifter över utlandsbetalningar i skattekontrollen	429
6.3	Medgivandesystemet.....	430
6.3.1	Valutaregleringens avveckling.....	430
6.3.2	Medgivandesystemets uppbyggnad	431
6.3.3	Medgivandesystemets användning i skattekontrollen	432
7	Informationsutbyte med skatteförvaltningar i andra länder	437
7.1	Regelverk som reglerar informationsutbytet.....	438
7.1.1	Internationella överenskommelser.....	438
7.1.2	Former för informationsutbyte	443
7.2	Automatiskt lämnad information.....	443
7.2.1	Den praktiska hanteringen av utgående automatiska kontrolluppgifter	444
7.2.2	Den praktiska hanteringen av inkommande automatiska kontrolluppgifter	447
7.2.3	Informationsutbytets omfattning.....	449
7.2.4	Begränsningar av det automatiska informationsutbytet till vissa länder	453
7.2.5	Praktiska problem vid granskningen av kontrolluppgifter i pappersform	458
7.2.6	Praktiska problem vid granskningen av elektroniska kontrolluppgifter	459
7.2.7	Nyttan av att få automatiska kontrolluppgifter från utlandet	465

7.2.8	Användningen av TIN-nummer	470
7.2.9	EU:s sparandedirektiv	474
7.2.10	Möjligheter till effektivisering av hanteringen	476
7.3	Information på begäran	482
7.3.1	Den praktiska hanteringen av informationsutbyte på begäran	483
7.3.2	Informationsutbytets omfattning	487
7.3.3	Problem med långa svarstider	498
7.3.4	Begränsningar i informationsutbytet till vissa länder	508
7.3.5	Nyttan av informationsutbyte på begäran	513
7.4	Spontan lämnad information	516
7.4.1	Den praktiska hanteringen av spontan information	516
7.4.2	Den spontana informationens omfattning	518
7.4.3	Begränsningar av det spontana uppgiftslämnandet till vissa länder	525
7.4.4	Nyttan av spontan utbyte av kontrollinformation	527
7.5	Simultan revision	529
7.5.1	Den praktiska hanteringen vid simultana revisioner	529
7.5.2	Samarbetets omfattning	530
7.5.3	Begränsningar av simultana revisioner till vissa länder	531
7.5.4	Är simultan revision en lämplig kontrollform?	532
7.6	Närvaro vid skatteutredning	534
7.6.1	Den praktiska hanteringen vid närvaro vid skatteutredning	534
7.6.2	Informationsutbytets omfattning	535
7.6.3	Begränsningar i möjligheten till närvaro vid skatteutredning till vissa länder	536
7.6.4	Är närvaro vid skatteutredning en lämplig kontrollform?	537
7.7	Behörig myndighet kontra direktkontakt	538

8	Slutsatser och förslag till strategier.....	553
8.1	Utlandskontrollen ställer andra krav	553
8.1.1	Resurskrävande kontrollarbete som ej går att automatisera	554
8.1.2	Kompetens, bärkraft och organisation	557
8.2	Strategier och åtgärder inför framtiden	559
8.2.1	Övergripande frågor	559
8.2.2	Användningen av den kontrollinformation som finns tillgänglig.....	561
8.2.3	Handräkning från utländska skattemyndigheter.....	564

Sammanfattning

Under det senaste decenniet har internationaliseringen av ekonomin ökat kraftigt, vilket resulterat i en ökad rörlighet över nationsgränserna för allt från kapital, information, varor och tjänster till företag och individer. Det är i den här internationellt lätttröliga miljön som de svenska skatterna ska administreras och kontrolleras i framtiden. Skattekontrollen är dock idag en i huvudsak nationell företeelse, där den svenska skatteförvaltningen bara har befogenheter att bedriva kontroll inom Sveriges gränser.

Mot denna bakgrund är det av stor betydelse att få en samlad bild av vilka olika instrument och metoder som står till förfogande för inhämtningen av kontrollinformation från utlandet, hur dessa används idag och vilka problem och möjligheter som finns för en utveckling av dessa. Syftet med utvärderingen är dels att som underlag till Regeringens Skattebasutredning¹ kunna bedöma möjligheterna att upprätthålla en effektiv skattekontroll i en internationaliserad värld och dels att skatteförvaltningens ledning ska få en grund för strategiska beslut om verksamheten.

Nationell kontra internationell kontroll

Skattekontrollen i Sverige har utvecklats och effektiviserats under de senaste decennierna. Längst har nog utvecklingen gått på området för personbeskattning. Där grundar sig beskattningen idag i stor utsträckning på tredjemansuppgifter. Varje år inhämtas närmare 71 miljoner kontrolluppgifter från arbetsgivare, banker, finansinstitut etc, och dessa uppgifter förtrycks på den enskildes deklaration. För ca 3,5 miljoner deklareranter utgör dessa förtryckta uppgifter ett fullständigt underlag till beskattningen, och inga kompletteringar behöver göras i deklarationen. Beskattningen av

¹ Dir 2000:51: Internationaliseringens betydelse för svenska skattebaser och framtida skattestruktur, Kommittédirektiv 2000-07-13

företag sker framför allt utifrån de uppgifter som företaget har lämnat i sina deklarationer. Tack vare maskinella avstämnings- och urvalssystem kan skattemyndigheten snabbt och effektivt kontrollera rimligheten i företagens deklarationer och välja ut deklarationer som bör kontrolleras närmare. I en djupare kontroll kan uppgifterna i deklarationen stämmas av mot företagets bokföring, men skattemyndigheten har också möjligheter att inhämta uppgifter från kunder, leverantörer, banker etc för att få ett bättre kontrollunderlag.

Utvecklingen av skattekontrollen genom ökad kontrolluppgiftsskyldighet, förtryckning av uppgifter på deklarationerna och effektiva maskinella avstämnings- och urvalssystem har på många sätt förbättrat skattekontrollen. Framför allt har kontrollen inom personbeskattningen blivit mer heltäckande och både minskat risken för oavsiktliga fel och möjligheterna till medvetet fusk. Den här utvecklingen av skattekontrollen gäller dock huvudsakligen vid inkomster, verksamheter och transaktioner inom Sveriges gränser. Kontrollen av inkomster från utlandet, verksamheter med internationell anknytning och gränsöverskridande transaktioner har inte genomgått motsvarande utveckling. De här skillnaderna har sin grund i att skatteförvaltningar i olika länder endast har befogenhet att bedriva skattekontroll inom sin egen jurisdiktion.

Inom den internationella kontrollen är alltså skattemyndighetens kontrollmöjligheter betydligt mer begränsade än vid den nationella kontrollen. Arbetsgivare, banker m.m. i utlandet lämnar inga kontrolluppgifter till skatteförvaltningen i Sverige. Skattemyndigheterna i Sverige har inte heller befogenhet att t.ex. kräva in uppgifter från en person bosatt utomlands eller att förelägga en bank i utlandet att lämna kontrolluppgifter om svenskers sparande där. Den information som vi trots allt har tillgång till om individers och företags internationella förehavanden måste i stor utsträckning hanteras manuellt, vilket är väldigt resurskrävande. Skattemyndigheternas organisation och arbetssätt är inte heller anpassat till att utnyttja den informationen optimalt.

Samtidigt som den nationella skattekontrollen i Sverige, åtminstone inom vissa delar, blir allt mer heltäckande finns det en uppenbar risk att luckor i den internationellt kopplade kontrollen utnyttjas för att undkomma skatt. Trots de begränsningar som finns i kontrollen av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning så finns det, som vi har visat i den här

rapporten, faktiskt en hel del informationskällor att använda sig av även inom det här området.

Tillgänglig kontrollinformation

Kontrolluppgifter från utlandet

Vid kontrollen av privatpersoner har skattemyndigheten, för att kunna upprätthålla en effektiv kontroll, behov av att få tillgång till kontrolluppgifter från arbetsgivare, banker etc. När utbetalaren av en ersättning eller ett arvode befinner sig och bedriver sin verksamhet utanför Sveriges gränser har vi inga möjligheter att själva begära in kontrolluppgifter. Däremot utbyter vi kontrolluppgifter av det här slaget med skatteförvaltningarna i en del andra länder.

Vi har de senaste åren utbytt s.k. automatiska kontrolluppgifter med knappt 20 länder. Vi skickar omkring 200 000 kontrolluppgifter till utlandet varje år och tar emot knappt 100 000 kontrolluppgifter från utlandet. Med ungefär hälften av länderna sker utbytet elektroniskt. Dessa länder står dock för huvuddelen av de utbytta kontrolluppgifterna, varför 97 % av de kontrolluppgifter vi skickar till utlandet skickas på elektroniskt media och uppskattningsvis ca 80–90 % av de uppgifter vi får från utlandet kommer elektroniskt.

Det elektroniska utbytet av uppgifter effektiviserar hanteringen och gör det möjligt att söka ut kontrolluppgifter som t.ex. avser ett visst land och skatteslag eller kontrolluppgifter över ett visst belopp. Det är också en förutsättning för att kunna vidareutveckla utbytet och för att i framtiden mer effektivt kunna använda de kontrolluppgifter vi får från utlandet.

Trots att utbytet sker elektroniskt går det i dagsläget varken att automatisera eller att integrera i den vanliga deklarationsgranskningen. Dels kommer en stor del av kontrolluppgifterna från utlandet först efter att den ordinarie deklarationsgranskningen har avslutats. Av åtta länder har fyra (Norge, Danmark, Lettland och Finland) skickat sina kontrolluppgifter under taxeringsperioden, två (Frankrike och Kanada) året efter taxeringsåret och två (USA och Spanien) så sent att det krävs eftertaxering för att kunna ändra i deklARATIONEN. Användningen av de kontrolluppgifter som faktiskt finns inne försvåras även av att det inte finns något personnummer angivet för den skattskyldige. Det går därför inte att

maskinellt knyta kontrolluppgifterna till någon viss skattskyldig. Brister i namn-, adress- och födelseuppgifterna gör det också svårt att manuellt kontrollera om en viss skattskyldig har några kontrolluppgifter från utlandet. Det är t.ex. endast på 23 % av kontrolluppgifterna som födelsetid finns angiven.

De här bristerna i kontrolluppgiftsutbytet med omvärlden gör att granskningen i dagsläget måste utgå från kontrolluppgifterna, istället för att som vid den vanliga deklarationsgranskningen utgå från de skattskyldiga. Granskningen utifrån kontrolluppgifter lämpar sig därför bäst att utföra som särskilda granskningsprojekt.

Det har tidigare framförts en strävan efter att kunna förtrycka kontrolluppgifter från utlandet på inkomstdeklarationerna. Det bedöms inte vara en rimlig målsättning inom överskådlig tid. Även om man fick tillgång till uppgifterna i början av taxeringsåret och hittade metoder för att identifiera de skattskyldiga, så krävs en individuell bedömning för att man ska kunna avgöra om en inkomst ska beskattas i Sverige eller inte. En rimligare målsättning är därför att utveckla system där man maskinellt kan knyta kontrolluppgifterna till personens inkomstdeklaration, så att granskaren får en signal om att kontrolluppgift från utlandet finns. För vissa inkomster, framför allt ränteinkomster och utdelningar, skulle beloppen eventuellt kunna stämmas av maskinellt mot lämnade uppgifter i inkomstdeklarationen.

Kontrolluppgifterna från utlandet kan dock aldrig täcka in svenskarnas samtliga inkomster från utlandet. Utbytet begränsas av vilka länder vi utbyter kontrolluppgifter med, vad som beskattas i andra länder och vilken kontrolluppgiftsskyldighet som föreligger i andra länder. Rent allmänt kan man säga att förutsättningarna för att utvidga utbytet av kontrolluppgifter till fler länder är bäst avseende räntor, utdelningar och tjänsteinkomster. Däremot kan vi nog aldrig förvänta oss att få uppgifter om t.ex. reavinster och förmögenhetstillgångar från mer än ett fåtal länder, eftersom dessa i många fall är skattefria i utlandet.

Kvartalsredovisningar vid handel inom EU

Inom mervärdesbeskattningen har vi ett väl utvecklat maskinellt utbyte av uppgifter vid gränsöverskridande varuhandel mellan EU-länderna. Vid handel mellan momsregistrerade företag i olika EU-länder ska köparen förvärvsbeskattas. Säljaren ska redovisa för-

säljningen i sin kvartalsredovisning. Uppgifter om varuförsäljningar görs maskinellt via det s.k. VIES-systemet tillgängliga för skatteförvaltningen i köparens hemland. Där kan man göra avstämningar mellan de försäljningar som utländska leverantörer har redovisat på kvartalsredovisningar och de inköp som svenska företag har redovisat i sina skattedeclarationer. Det här kontrollsystemet används dock idag inte i den omfattning som krävs för att kontrollen av skatteundandragande ska upplevas som effektiv och ge en preventiv effekt på uppgiftslämnandet.

Ett betydande problem vid granskningen utifrån uppgifter i kvartalsredovisningarna är att de intressanta kontrollobjekten döljs i den stora mängden differenser. Som exempel kan nämnas att hela 21 % av de svenska företag som i skattedeclarationen redovisar EG-leveranser underlåter att lämna kvartalsredovisning och att 45 % av de företag som faktiskt lämnar kvartalsredovisning redovisar olika belopp i den respektive i skattedeclarationen. 23 % av de svenska företag som finns med på kvartalsredovisningar från företag i andra EU-länder redovisar inte några gemenskapsinterna förvärv i skattedeclarationen och för 54 % av företagen uppstår differenser överstigande 50 000 kr mellan de uppgifter som lämnats i kvartalsredovisning i andra EU-länder och de uppgifter som företaget lämnat i skattedeclarationen. Det gör uppgifterna svåra att använda i kontrollen.

Ett betydande problem vid granskningen utifrån uppgifter i kvartalsredovisningarna är att de intressanta kontrollobjekten döljs i den stora mängden differenser. Vid avstämningar mellan skattedeclarationer och kvartalsredovisningar faller oftast ett antal företag ut som misstänks vara inblandade i olika former av skattebedrägerier. Det gäller dock att hitta metoder för att urskilja dessa från alla andra företag som faller ut vid avstämningarna.

Granskningar av den gemenskapsinterna handeln leder i regel inte till någon nettoändring i Sverige, eftersom man i regel medges avdrag för samma belopp som man ska beskattas för. Själva förekomsten av kontrollen kan dock ha en betydelsefull preventiv effekt, i och med att det blir svårare att begå momsbedrägerier och momsfusk. Använd tillsammans med annan kontrollinformation kan träffsäkerheten i kontrollurvalet och informationstillgången i skatteutredningar förbättras. Kontrollen av svenska företags kvartalsredovisningar är dessutom viktig för att vi ska uppfylla vårt åtagande gentemot övriga EU-länder. Brister kvaliteten i de

svenska kvartalsredovisningarna leder det till brister i utlandskontrollen.

Punktskattekontrollen inom EU

Inom punktskatteområdet har vi inom EU ett gemensamt kontrollsystem vid handel inom den sk suspensionsordningen med alkohol, tobaks- eller mineraloljeprodukter. Det skiljer sig dock från systemet inom moms kontrollen i det avseendet att aktörerna i de olika länderna inte skickar in uppgifter till sina skatteförvaltningar som sedan kan stämmas av mellan länderna. Istället bygger systemet på att speciella ledsagardokument följer med varorna vid transport. Dessa ska bevaras hos köpare och säljare av produkterna, så att skattemyndigheten i efterhand kan kontrollera att punktskatt erläggs när en produkt säljs till någon som inte är sk godkänd upplagshavare. Ytterligare en skillnad gentemot övriga skatteslag är att punktskattekontrollen bara berör ett begränsat antal företag.

Det finns planer på att införa ett elektroniskt system för hanteringen av ledsagardokument inom EU (EMCS). Skatte- och tullmyndigheterna skulle då få information om pågående leveranser och kunna använda ledsagardokumentet som grund för kontrollurval. Problemet med fusk hos de som står utanför systemet med godkända upplagshavare kommer man dock inte åt med den metoden. Ett exempel är köp av varor som beskattats i utlandet, men som vid införseln till Sverige egentligen skulle ha belagts med svenska punktskatter. Detta är ett problem för Sverige eftersom vi på många varor har högre punktskatter än vad man har i andra länder.

Vid införsel av beskattade varor är det svårare att ringa in de aktörer som är intressanta i skattekontrollen. De finns inte upptagna i några register, utan kan tvärt om i många fall bestå av enskilda personer, som antingen för in varor för privat bruk eller för svart vidareförsäljning. Ofta är det dock ett fåtal aktörer som står för en stor del av verksamheten. Det är då viktigt att kunna identifiera aktörerna och ringa in deras verksamheter. För att effektivt kunna kontrollera införseln från utlandet krävs samarbete över myndighetsgränserna, både nationellt och internationellt. Störst krav ställs på ett väl utvecklat samarbete mellan RSV och Tullverket, eftersom de är de två myndigheter som har huvudansvaret för kontrollen.

Uppgifter från Tullverket om handel med tredje land

Vid handel med tredje land, dvs. med länder utanför EU, finns tullkontrollen kvar. Tullverket är i dessa fall vanligtvis beskattningsmyndighet för även moms och punktskatt. En del av de uppgifter som Tullverket inhämtar om import, export och vissa former av vidareförsäljningar mellan länder förs över till skattemyndigheterna och kan därmed användas som underlag i den fortsatta skattekontrollen.

I skattedeklarationen ska företaget ange storleken av sin varuexport. Dessa uppgifter kan därför stämmas av mot de uppgifter om export som deklarerats till Tullverket. Trots att exporten inte är momsbelagd är det intressant att kontrollera, för att upptäcka företag som redovisat exportomsättning men egentligen sålt varorna svart inom landet. Eftersom inga uppgifter lämnas om import i skattedeklarationen, går det ej att göra motsvarande avstämning på importsidan.

Vid en avstämning av exporten mellan skattedeklarationen och uppgifter i exportdeklarationen till Tullverket uppstår differenser som storleksmässigt till och med överstiger differenserna vid avstämningar mot kvartalsredovisningar vid kontrollen inom EU. Det finns dock en lång rad naturliga förklaringar till att dessa differenser uppstår, bl.a. olika periodiseringar och olika beräkningsätt i de olika regelverken. Med tanke på de stora differenserna mellan uppgifter från de båda källorna kan man ifrågasätta nyttan av att i större utsträckning utgå från dylika avstämningar för att välja ut kontrollobjekt för den löpande skattekontrollen. Det riskerar att vara väldigt resurskrävande utan att ge upphov till några egentliga rättelser. Detta betyder dock inte att informationen är utan värde. Tillsammans med andra uppgifter kan det vara en viktig indikation på att en kontroll bör utföras.

Kontrolluppgifter över utlandsbetalningar

RSV tar in uppgifter från svenska banker och finansinstitut om privatpersoners betalningar till eller från utlandet, i de fall dessa överstiger 100 000 kr. Motsvarande uppgifter för företags utlandsbetalningar lämnas i dagsläget till Riksbanken, men det är på förslag att dessa uppgifter om ett par år istället ska lämnas direkt till RSV.

Även om det är lätt att kringgå systemet genom att t.ex. skicka flera mindre betalningar från olika banker, så ger uppgifterna om utlandsbetalningar en hel del intressant information för skattekontrollen. De kontrollprojekt som genomförts har visat värdet av Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar som urvals- och kontrollinstrument inom framför allt företagskontrollen. Eftersom det finns uppgifter om transaktionens art och mottagar-/avsändarland kan man göra utsökningar inriktade på väldigt specifika områden. Ett sådant exempel är att söka ut företag som gjort tjänsteförvärv, för att kontrollera att momsen har redovisats korrekt i de fall då tjänsten är föremål för förvärvsbeskattning. Andra exempel är att kontrollera överföringar eller betalningar för konsulttjänster till skatteparadis eller utbetalningar till företag med s.k. fasadadress i London.

Handräckning från utländska skatteförvaltningar

För att kunna fullfölja en granskning finns det ofta behov av att kunna inhämta kompletterande uppgifter från utlandet. Det kan t.ex. vara fallet då man kontrollerar ett företags handel med utlandet, då ett företag har intressegemenskap med något utländskt företag eller då en person misstänks ha mottagit ersättning från en utländsk utbetalare. En del enklare uppgifter om utländska företag kan man snabbt och enkelt inhämta från företagets egen hemsida på Internet eller köpa från något utländskt bolagsregister eller internationellt upplysningsföretag. Behövs djupare uppgifter om specifika transaktioner måste vi använda oss av de olika former för informationsutbyte med skatteförvaltningar i andra länder som står till buds.

Skatteutredningarna blir mycket mer långdragna, när man måste inhämta information från utlandet, än när man kan hämta motsvarande uppgifter direkt inom landet. Det upplevs vara ett reellt problem att det så ofta tar lång tid att få svar på en förfrågan. När svaret väl inkommer kan det dessutom krävas kompletterande frågor för att det ska bli användbart. Många avskräcks till och med från att begära upplysningar från utlandet på grund av de långa svarstiderna. Även om informationsutbyte på begäran är ett trubbigt verktyg som omgärdas av en hel del praktiska problem, så är de skattehandläggare som arbetar med internationella frågor överens om att det är en absolut nödvändighet för att kunna

upprätthålla en effektiv beskattning i en allt mer internationaliserad miljö. Ibland kan till och med själva vetenskapen om att möjligheten att inhämta information från utlandet finns ha en preventiv effekt, som avskräcker en del skattskyldiga från att flytta verksamhet och kapital till utlandet för att undgå skattekontroll. Utan den här möjligheten skulle många utredningar aldrig kunna fullföljas.

Vi kan dock inte begära handräckning från vilka länder som helst, utan vi är begränsade till de länder som vi har avtal om informationsutbyte med. Beträffande direkt skatt (inkomstskatt m.m.) har vi avtal om informationsutbyte med ett 80-tal länder. Vi har i praktiken utbytt uppgifter med knappt 50 länder, men endast med ca 15 med viss regelbundenhet. Inom den indirekta beskattningen är möjligheterna till handräckning mer begränsade. Avseende moms kan vi begära handräckning från de nordiska länderna, EU:s medlemsländer samt USA, Polen och Ryssland. Avseende de punktskatter som inom EU är harmoniserade (alkohol, tobak och råolja) kan vi begära handräckning från övriga EU-länder och avseende övriga punktskatter från de nordiska länderna samt från Belgien, Nederländerna, Polen, USA och Ryssland.

Handräckning behöver inte alltid ske genom en skriftlig förfrågan till det andra landet. Vid en del utredningar kan det vara befogat för den svenska handläggaren att resa till utlandet för att närvara vid den skatteutredning som sker där. Medan vi har avtal med ett relativt stort antal länder att utbyta information utifrån skriftliga förfrågningar är det bara ett fåtal länder som tillåter handläggare från utlandet att närvara vid skatteutredningen. Även bland de länder som tillåter den här kontrollformen används den dock väldigt sporadiskt. Totalt närvarar svenska handläggare endast vid ett tiotal skatteutredningar i utlandet varje år. I ungefär samma omfattning närvarar utländska handläggare vid skatteutredningar i Sverige. Vid komplexa förfrågningar, då det kan vara svårt att få ett heltäckande svar på en begäran om information, kan närvaro vid skatteutredning vara ett lämpligt alternativ. Inom samtliga skatteslag anses det vara en smidig, enkel och snabb utredningsform som borde användas oftare.

När två eller flera länder har ett gemensamt intresse i en utredning kan ett annat alternativ vara att länderna simultant reviderar de berörda företagen. Det finns inget juridiskt hinder mot att delta i simultana revisioner tillsammans med de länder som vi har ingått skatteavtal med. Det står dock alltid länderna fritt att bestämma om de vill delta i en specifik simultan revision eller ej.

Inom inkomstskatteområdet har Sverige huvudsakligen genomfört simultana revisioner med övriga nordiska länder och inom moms- och punktskatteområdet med övriga EU-länder. Totalt deltar vi i uppemot tio simultana revisioner per år. Trots en del praktiska problem anses simultana revisioner vara framtidens utredningsmodell. Det ger mer och bättre information än någon av de övriga formerna av informationsutbyte.

Information kan också skickas spontant till en annan skatteförvaltning i de fall då man hittar uppgifter som kan vara av värde för det landets beskattning. På det här sättet får vi varje år ca 250 spontana kontrolluppgifter från andra länder. Trots att vi har skatteavtal med ett 80-tal länder har vi dock sammantaget bara fått spontana uppgifter från knappt 30 olika länder. Ett tiotal av dessa står dessutom för 85–95 % av de spontana uppgifter som skickas till Sverige. De spontana uppgifter som kommer till Sverige har alltså av någon utländsk skattemyndighet bedömts kunna vara till nytta för skattemyndigheten i Sverige. Detta behöver inte innebära att spontana kontrolluppgifter alltid leder till någon beskattningsåtgärd i Sverige, men träffsäkerheten i dessa uppgifter borde vara högre än för t.ex. kontrolluppgifter från det automatiska informationsutbytet med utlandet. Tyvärr har det inte inom något skatte- slag skett någon uppföljning av vad vi gör med de spontana kontrolluppgifter som inkommer från utlandet och i vilken utsträckning de leder till någon beskattningsåtgärd i Sverige.

Slutsatser

Utredningen visar att vi faktiskt har tillgång till en rad olika informationskällor vid skattekontroll med internationell anknytning. Det är alltså fel att säga att vi saknar kontrollinformation och kontrollmöjligheter i de fall då den verksamhet eller de transaktioner som ska kontrolleras har internationell anknytning. Trots det är den internationellt anknutna kontrollen i dagsläget betydligt mindre effektiv och heltäckande än motsvarande kontroll av rent nationella verksamheter. Det har delvis sin grund i att utlandskontrollen ställer andra krav än motsvarande nationell kontroll.

Utlandskontrollen ställer andra krav

Inom den nationella kontrollen har vi i större utsträckning kunnat styra vilken information vi vill ha tillgång till och i vilken form vi vill ha den. Vi har därför både kunnat anpassa informations-tillgången till våra granskningsmetoder och anpassa arbetsformerna till informationskällorna. På så sätt har vi utvecklat en effektiv och strömlinjeformad kontrollverksamhet, där en stor del av masshanteringen är mer eller mindre automatiserad. Utlandskontrollen passar inte in i dessa arbetsstrukturer. En del av kontrollinformationen kommer i och för sig in elektroniskt och kan maskinellt stämmas av mot uppgifter i inlämnade deklARATIONER, på samma sätt som vid den nationella kontrollen. Problemet är bara att felkällorna är så många fler i den internationella kontrollen, och registerkvaliteten ofta bristande. Avstämningarna ger därför ett ohanterligt stort utfall. De kontrollvärda objekten döljs på det här sättet i den stora mängden differenser.

För att med högre träffsäkerhet kunna välja ut lämpliga kontroll-objekt måste man göra avancerade utsökningar, där man tar med information från flera olika källor. De bästa förutsättningarna för bra urval får vi om vi i urvalet använder all kontrollinformation som vi har tillgänglig. För att kunna göra det krävs stor kunskap om och erfarenhet av de företag som man vill träffa av. Det ställer också krav på en helhetssyn på de företag som granskas, där man inte utgår från uppgifterna i en enskild deklARATION utan istället utgår från företaget som helhet.

Stora delar av den kontrollinformation vi har inom utlandsområdet kräver omfattande manuellt arbete för att över huvud taget vara användbar. Eftersom vi i övriga delar av skatteadministrationen har rationaliserat bort den här formen av grundhantering har vi varken resurser eller strukturer för att hantera den. Med ett alltmer pressat resursläge och ökade krav på effektivitet och synliga resultat är det lätt att den här formen av granskningsinsatser, som kräver omfattande manuellt arbete, får stå tillbaka.

Det är dock inte bara urvalet som är resurskrävande och som ställer krav på specifik kompetens. De granskningar man påbörjar inom utlandsområdet tenderar att dra ut på tiden och ta stora resurser i anspråk. Ofta måste man inhämta kompletterande upplysningar från ett eller flera andra länder. Då är vi beroende av att informationsutbytet med andra länder fungerar. Ju fler skatteförvaltningar man behöver ta hjälp av för att inhämta

erforderliga upplysningar och ju mer komplicerade förhållandena är, desto längre tid kan man förvänta sig att utredningen tar.

Av detta kan vi dra slutsatsen att vi har en hel del information på utlandsområdet och vi har också möjlighet att i de flesta fall inhämta de upplysningar som behövs för att genomföra erforderliga kontroller. Däremot används dessa informationskällor inte i så stor utsträckning idag. Vår kunskap om möjligheten att använda vissa informationskällor och nyttan av att göra det för skattekontrollen är därför begränsad. Samtidigt som detta innebär ett problem för skattemyndigheterna ligger där en stor potential. Genom att öka kunskapen om utlandskontrollen och bättre utnyttja den kontrollinformation som faktiskt finns tillgänglig kan kontrollen av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning förbättras.

Kompetens, bärkraft och organisation

Den genomförda granskningen har visat att kompetensen i utlandsfrågor brister i stora delar av vår organisation. Många saknar kunskap om vilka informationskällor som finns tillgängliga i utlandskontrollen, hur man tar sig vidare i kontrollen, hur inkomster från utlandet ska beskattas etc. Många saknar också en medvetenhet och förståelse för betydelsen av ett fungerande samarbete med skatteförvaltningar i andra länder.

Idag är utlandsärendena inom de flesta skattemyndigheter utspridda tillsammans med övriga skattefrågor. Spridningen av utlandsärenden ger på många håll upphov till kompetensproblem. De flesta kommer någon gång i kontakt med ett utlandsärende av något slag, men inte så ofta att de får någon vana att hantera dem. Knäckfrågan beträffande organisationen av utlandskontrollen är om den ska centraliseras, dvs. samlas på speciella kontor eller enheter, eller om den ska spridas ut och integreras med övrig kontrollverksamhet. Det är i många fall svårt att särskilja de skattskyldiga som har utlandsanknytning eftersom gränserna är flytande och de skattskyldigas karaktär ständigt förändras. Samtidigt ger spridningen av ärenden upphov till problem att bygga upp erforderlig kompetens på området. På grund av att utlandsärendena i stor utsträckning faller utanför förvaltningens vanliga kontrollsystem är det också risk att utlandskontrollen under-

dimensioneras och tvingas stå tillbaka till förmån för det löpande nationella kontrollarbetet.

Ett sätt att lösa problemen, som föreslagits från flera håll, är att bygga upp något slags kompetenscentrum för utlandsfrågor. Kompetenscentrat kan utformas och utnyttjas på olika sätt. Det kan också vara olika utformat i olika delar av landet, beroende på de lokala behoven.

Vid utbyte av information med utlandet måste man av sekretessskäl följa de formella regler som anger ramen för utbytet. Det innebär bland annat att allt informationsutbyte måste ske via den behöriga myndigheten, som i dagsläget för Sveriges del utgörs av RSV och där representeras av vissa utvalda personer. Rätten att agera som behörig myndighet styr organisationen av utlandskontrollen i det avseende att de flesta utlandsärenden idag måste kanaliseras via RSV. Bland fördelarna med det här sättet att centralisera informationsutbytet kan nämnas att man får en överblick över ärendena, bygger upp kompetens i utlandsfrågor och bygger upp kontaktnät med andra länder. I många fall uppstår dock ett behov av att kunna ta direktkontakt mellan handläggare i olika länder för att tillsammans kunna diskutera sig fram till en lämplig kontrollmetod eller för att kunna utnyttja de personliga kontakter som byggts upp inom ett kontrollprojekt eller med utländska handläggare i ett angränsande område.

Behovet av direktkontakt mellan handläggare i olika länder kan förväntas variera mellan olika delar av landet och mellan olika skatteslag. Gränsområden med ett väl uppbyggt samarbete med en utländsk förvaltning kan förväntas ha ett relativt stort behov av direktkontakt. Inom den indirekta beskattningen är kravet på skyndsamhet i regel större än inom den direkta beskattningen, vilket innebär ett större behov av flexibla kontaktformer.

Informationsutbytet med omvärlden måste även fortsättningsvis, åtminstone avseende kvalificerad information, ske under ordnade former. Samtidigt måste man kunna utnyttja personliga kontakter och ha direktkontakt med utländska myndigheter på handläggarnivå. Man skulle därför kunna tänka sig ett system där delegeringen av rätten att utgöra behörig myndighet begränsades till vissa länder eller till och med vissa geografiska områden i vissa länder. Man skulle även kunna begränsa rätten till att avse vissa ärendetyper eller något visst kontrollprojekt. Grunden till delegeringen av behörigheten bör vara att en skattemyndighet har upparbetat kontakter med en utländsk myndighet och att man

därför får ett behov av att kunna använda dessa kontakter till att effektivisera informationsutbytet.

Ovanstående möjligheter finns i princip redan idag, men kräver då att den person som ska representera den behöriga myndigheten åtminstone till viss del anställs av RSV. De nya möjligheter till flexibla kontaktformer som skapas vid en eventuell omorganisation av skatteförvaltningen till en enda myndighet bör utnyttjas för att effektivisera informationsutbytet med utlandet i de fall då det finns behov av återkommande direktkontakter mellan handläggare.

Strategier och åtgärder inför framtiden

Med anledning av de slutsatser som dragits om tillgången till och användningen av olika former av kontrollinformation inom utlandsområdet har utredningen tagit fram förslag till strategier och åtgärder inför framtiden.

Organisation, kompetens och verksamhetsinriktning

De strukturer som byggts upp för den löpande deklarationsgranskningen inom skattemyndigheterna är inte anpassade till en effektiv utlandskontroll. För att komma till rätta med detta måste man se över både inriktningen av kontrollverksamheten samt dess struktur och organisation.

- *Inriktning av kontrollverksamheten:* RSV och skattemyndigheterna rekommenderas att göra en medveten prioritering mellan utlandskontrollen och övrig kontrollverksamhet och tydligt definiera på vilken nivå utlandskontrollen ska bedrivas. Kommer man fram till att vi ska ha en fungerande och någorlunda heltäckande kontroll av verksamheter och transaktioner med internationell inriktning måste särskilda resurser avsättas till detta.
- *Annat struktur i kontrollen:* Skattemyndigheterna rekommenderas att ge utrymme för en kontroll med utlandsanknytning som utgår från de skattskyldiga eller från den kontrollinformation som finns tillgänglig, istället för att utgå från enskilda deklARATIONER.
- *Uppbyggnad av kompetenscentra:* Skattemyndigheterna rekommenderas därför att bygga upp något slags kompetenscentra på

området, så att det skapas tydliga vägar för att få stöd och vägledning i såväl materiella som kontrolltekniska frågor. Formerna för ett sådant kompetenscentra bör anpassas till de regionala behoven.

- *Behörig myndighet; decentralisering och bemanning:* RSV rekommenderas att vid en eventuell övergång till en enmyndighetslösning se över möjligheten att delegera rätten att agera behörig myndighet i informationsutbytet med specifika länder, områden eller ärendeslag. RSV rekommenderas att under tiden för översynen tillse att de funktioner som ansvarar för handräkningsärenden på RSV har den bemanning som krävs för att undvika onödiga förseningar i ärendehandläggningen.

Användningen av den kontrollinformation som finns tillgänglig

Skatteförvaltningen har en hel del information på utlandsområdet, men dessa informationskällor används inte i så stor utsträckning idag. Genom att bättre utnyttja den information som finns tillgänglig skulle utlandskontrollen kunna förbättras.

- *Kontrolluppgifter från utlandet:* På kort sikt rekommenderas RSV att fullfölja planerna på att tillsätta ett kontrollprojekt, där man centralt sorterar och identifierar kontrolluppgifterna, för att sedan låta en eller flera skattemyndigheter ansvara för kontrollen. På längre sikt bör Sverige aktivt verka för att användningen av TIN-nummer sprids till så många länder som möjligt, att uppgifterna från andra länder skickas inom en viss tid efter inkomstarets utgång och att det automatiska utbytet utvidgas till att avse fler länder och fler skatteslag.
- *Kvartalsredovisningar i moms kontrollen:* RSV rekommenderas att prioritera utvecklingen av administrativa system för att påföra förseningsavgift i de fall då kvartalsredovisning lämnas sent eller inte alls. Skattemyndigheterna rekommenderas att under en period vidtar åtgärder för att höja kvaliteten i de uppgifter i kvartalsredovisningar som vi skickar till andra EU-länder. I kontrollen av dessa kvartalsredovisningar bör man i ökad utsträckning beskatta transaktioner där den skattskyldige inte visat att skattefrihet föreligger. Skattemyndigheterna rekommenderas också att i ökad utsträckning använda uppgifter från kvartalsredovisningar från andra EU-länder i mer-

värdeskattekontrollen, åtminstone som en ytterligare informationskälla i den kontroll som ändå genomförs.

- *Uppgifter från Tullverket*: Skattemyndigheterna rekommenderas att i högre utsträckning än vad som är fallet idag använda uppgifter från Tullverket om import och export i skattekontrollen. RSV och skattemyndigheterna rekommenderas också att tillsätta ett pilotprojekt för att ta reda på om kontrolluppgifter om import för vidaretransporter till andra EU-länder är användbara i skattekontrollen. Utifrån slutsatserna av projektet bör sedan beslutas att uppgifterna antingen ska över-sändas elektroniskt eller inte alls.
- *Kontrolluppgifter över utlandsbetalningar*: RSV rekommenderas att verka för att uppgifterna om företags utlandsbetalningar i framtiden, enligt föreliggande planer, ska lämnas direkt till RSV och tillse att det finns effektivt IT-stöd för att hantera uppgifterna. Skattemyndigheterna rekommenderas att i ökande utsträckning använda uppgifter om utlandsbetalningar i skattekontrollen, både som urvalsgrund till specifika kontrollprojekt och som en del i den övriga kontrollinformationen vid den löpande kontrollen.

Handräckning från utländska skattemyndigheter

Utbytet av skatteupplysningar med andra länders skatteförvaltningar är utlandskontrollens viktigaste instrument. Det är därför viktigt att vi försöker få det här utbytet att fungera så bra som möjligt.

- *Handräckning från utländska skattemyndigheter*: Skattemyndigheterna rekommenderas att ge förfrågningar från utländska skatteförvaltningar högre prioritet, för att på sikt kunna förmå skatteförvaltningar i utlandet att prioritera våra utgående ärenden. Skattemyndigheterna rekommenderas också att i lämpliga ärenden använda närvaro vid skatteutredning eller simultan revision som alternativ till skriftlig begäran om handräckning.
- *Nyttan av spontana upplysningar*: Skattemyndigheten rekommenderas att under en period följa upp användningen av inkommande spontana kontrolluppgifter för att ta reda på vilken nytta vi har av dessa i skattekontrollen. Visar sig

informationen vara värdefull rekommenderas kontrollen av spontana kontrolluppgifter prioriteras högre i fortsättningen och åtgärder vidtas för att öka inflödet av spontana kontrolluppgifter.

1 Inledning

1.1 Bakgrund och syfte

Under det senaste decenniet har internationaliseringen av ekonomin ökat kraftigt, vilket resulterat i en ökad rörlighet över nationsgränserna för allt från kapital, information, varor och tjänster till företag och individer. Stora mängder kapital kan med elektronisk hastighet flyttas över hela världen, allt fler varor och tjänster kan både säljas och levereras över Internet. Även fysiska produkter kan marknadsföras och säljas över Internet, för att sedan levereras med den ökande mängden billiga fysiska transporter. Många företag har global prägel och saknar i princip fysisk hemvist, i och med att de i allt större utsträckning delar upp sin verksamhet i olika delar av världen. Företagen kan lättare bestämma i vilket land de vill ha sin hemvist, och även ändra hemviststat. Även delar av arbetskraften, framför allt de med högst inkomster, får allt lättare att flytta mellan länderna.

Det är i den här internationellt lätttröliga miljön som de svenska skatterna ska administreras och kontrolleras i framtiden. Skattekontrollen är dock idag en i huvudsak nationell företeelse, där den svenska skatteförvaltningen bara har befogenheter att bedriva kontroll inom Sveriges gränser. Nationellt har vi byggt upp ett effektivt system med kontrolluppgifter, ökande elektroniskt uppgiftslämnande samt maskinella avstämningar och kontrollurval. I skatteutredningarna kan vi bl.a. skicka förfrågningar, genomföra revisioner och med olika tvångsmedel inhämta uppgifter, inte bara av den som vi kontrollerar, utan även av kunder, leverantörer, banker eller andra som bedöms inneha relevanta uppgifter. De här kontrollmöjligheterna kan dock bara nyttjas inom Sveriges gränser.

När man ska kontrollera inkomster, verksamheter eller transaktioner med internationell anknytning får man inga kontrolluppgifter och det går inte att förelägga kunder, leverantörer, banker etc. att inkomma med uppgifter. Den ökade internationaliseringen

gör att det blir allt vanligare att den information som behövs vid skattekontrollen finns utomlands, vilket innebär att den finns utanför den svenska skatteförvaltningens räckvidd.

Trots begränsningarna i kontrollbefogenheter till den egna jurisdiktionen finns det ett flertal informationskällor att nyttja i skattekontrollen med internationell anknytning. Dessutom har Sverige avtal om utbyte av information med skatteförvaltningarna i flera andra länder. För att kunna säkerställa en effektiv beskattning trots den ökande internationaliseringen, är det dels viktigt att det går att få tillgång till den information som krävs för skattekontrollen och dels att de kontrollinstrument som står till buds faktiskt nyttjas av skattemyndigheterna.

Det finns idag ingen samlad kunskap eller dokumentation om skattekontrollen av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning. På olika håll i skatteförvaltningen finns i och för sig en omfattande kunskap kring de internationella frågorna, men var och en är inriktad på sitt delområde och helhetssynen, framför allt över skattelagen, saknas. Det har under de senaste åren gjorts några utvärderingar och skrivits några rapporter inom området, men även dessa har en ganska smal infallsvinkel.

Riksrevisionsverket (RRV) har under 1997 gett ut två rapporter som behandlar området. I rapporten "Informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna inom EU, En samordnad granskning genomförd av de nationella revisionsorganen i tolv EU-länder" (RRV 1997:51) presenteras resultaten av en europeisk granskning av hur informationsutbytet med stöd av EG:s direktiv om ömsesidig handräckning fungerar. I rapporten "Skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar" (RRV 1997:22) har RRV granskat skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar. Den granskningen har särskilt fokuserat på det s.k. medgivandesystemet, men behandlar till viss del även informationsutbytet mellan Sverige och omvärlden. Båda RRV:s rapporter pekar på betydande brister i det internationella informationsutbytet. I skrivandets stund håller RRV på med ytterligare en granskning, som den här gången behandlar informationsutbytet mellan EU-länderna inom momsområdet. Granskningen görs i samarbete med RRV:s motsvarighet i Tyskland och fokuserar därför framför allt på utbytet av information mellan Sverige och Tyskland.

EU-kommissionen har i en rapport förra året (KOM (2000) 28 slutlig) kritiserat medlemsstaternas administrativa samarbete vid moms kontrollen av gränsöverskridande transaktioner.

RSV:s s.k. Framtidsprojekt har i sin slutrapport "Vår förvaltning år 2010 – i globaliseringens spår" (RSV Rapport 2000:9) pekat på hur den internationella rörligheten, skattekonkurrensen och teknikutvecklingen leder till en ökad internationell påverkan på skattebaserna, där möjligheterna till både skatteplanering och illegalt skatteundandragande ökar. Enligt Framtidsprojektets bedömning är det därför nödvändigt att RSV under de kommande åren delvis ändrar fokus för verksamheten, från ett nationellt till ett internationellt perspektiv. I RSV-koncernens verksamhetsplan för 2001-2003 anges också att det internationella samarbetet ska förbättras och fördjupas under den kommande treårsperioden.

Problemet med internationaliseringens effekter på skattebaserna har även uppmärksammats av Regeringen, som därför gett den s.k. Skattebasutredningen i uppdrag att utreda hur skattesystemet bör vara utformat för att vara långsiktigt hållbart. RSV finns representerad i utredningen, och har i anslutning härtill tagit på sig att belysa internationaliseringens effekter på skattekontrollen.

Mot denna bakgrund är det av stor betydelse att få en samlad bild av de olika instrument och metoder som står till förfogande för inhämtningen av kontrollinformation från utlandet, hur dessa används idag och vilka problem och möjligheter som finns för en utveckling av dessa. Syftet med utvärderingen är dels att som underlag till Skattebasutredningen kunna bedöma möjligheterna att upprätthålla en effektiv skattekontroll i en internationaliserad värld och dels att skatteförvaltningens ledning ska få en grund för strategiska beslut om verksamheten.

Den här utvärderingen har nära anknytning till utvärderingen "Oroliga skattebaser – Riskområden för skattefel med internationell anknytning", som även den utgör ett bidrag till regeringens skattebasutredning.

Rapporten inriktar sig på den mer administrativa delen av skattekontrollen som syftar till att fastställa rätt skatt. Internationellt samarbete kring rättshjälp, Interpolsamarbete och mer polisiära uppgifter innefattas inte.

1.2 Framtagningen av rapporten

Eftersom den här rapporten behandlar ett område som i relativt begränsad utsträckning finns dokumenterat inom skatteförvaltningen har underlaget för rapporten till stor del baserats på intervjuer med handläggare som arbetar med internationella skattefrågor. Dels har personer som på RSV ansvarar för informationsutbytet med andra länder och personer som sitter med i internationella arbetsgrupper som tittar på administrations- och kontrollfrågor intervjuats. Därutöver har även ett flertal personer som arbetar med olika delar av skattekontrollen vid några av skattemyndigheterna intervjuats. Det är framför allt de med gedigen erfarenhet av internationella kontrollfrågor som har deltagit i intervjuerna.

Det här utvärderingsprojektet har bedrivits i nära samarbete med projektet "Oroliga skattebaser – Riskområden för skattefel med internationell anknytning". Eftersom projekten i stora delar har gått in i varandra har de flesta intervjuerna och en stor del av utredningsarbetet bedrivits integrerat.

1.3 Disposition

Rapporten inleds i kapitel 2 med en övergripande jämförelse mellan den kontrollinformation som finns att tillgå vid nationell skattekontroll och motsvarande information vid skattekontroll med internationell anknytning. Där redogörs även övergripande för hur de internationella skattefrågorna organiseras inom skatteförvaltningen.

I kapitlen 3 och 4 finns en redogörelse för de gemensamma administrations- och kontrollsystem som för moms respektive punktskatter har implementerats inom EU. Därefter (i kapitel 5) följer en genomgång av motsvarande administrations- och kontrollmöjligheter vid handel med tredje land.

Kapitel 6 innehåller några olika källor till mer allmän information som kan användas vid kontrollen av olika skattelag. Där går bland annat informationskällor som internationella bolagsregister och kontrolluppgifter över utlandsbetalningar igenom. I samma kapitel finns även en redogörelse för det s.k. medgivandesystemet, trots att det har företagits att systemet ska avskaffas.

Det mest omfattande kapitlet, kapitel 7, behandlar informationsutbytet med skatteförvaltningar i andra länder. Det inleds med

en genomgång av de regelverk och avtal som styr informationsutbytet. Därefter följer de olika formerna för utbyte av information; automatiskt lämnad information (dvs. kontrolluppgifter från utlandet), information på begäran, spontant lämnad information, simultan revision och närvaro vid skatteutredning. Kapitlet avslutas med en diskussion kring vem som bör få agera som behörig myndighet i informationsutbytesärenden.

Utvärderingens slutsatser och rekommendationer till skatteförvaltningen har samlats i kapitel 8, och avslutar därmed rapporten.

2 Nationell kontra internationell kontroll

2.1 Informationskällor och kontrollmöjligheter vid nationell kontroll

Under de tre senaste decennierna har skattekontrollen i Sverige utvecklats och effektiviserats. Detta är resultatet av ett medvetet utvecklingsarbete, där man bedrivit systematiska studier av utländsk kontrollverksamhet i syfte att förbättra den svenska kontrollverksamheten, och tagit fram kontrollstrategier som angett riktlinjerna för och inriktningen av kontrollverksamheten. En av utgångspunkterna i det här arbetet har varit att genom förebyggande insatser minska risken för oavsiktliga fel, så att den fördjupade kontrollen i huvudsak kan riktas mot avsiktliga fel, systematiska fel och stora belopp. Samtidigt har kontrollens preventiva effekter betonats. Skattekontrollen syftar alltså inte huvudsakligen till att öka skatteintäkterna genom att rätta konkreta fel, utan minst lika viktigt är att kontrollen verkar förebyggande mot framtida skattefel.

2.1.1 Personbeskattningen bygger på tredjemansuppgifter

Utvecklingen har inom personbeskattningen gått från att taxeringen åsätts på grundval av uppgifter som den skattskyldige lämnar i självdeklaration till att taxeringen åsätts utifrån lämnade kontrolluppgifter. Kontrolluppgifternas kvalitet och användbarhet är därför av väsentlig betydelse.

Kontrolluppgiften har i Sverige en gammal historia, men det är först på senare år som antalet kontrolluppgifter har ökat och fått större täckning och betydelse. Redan 1935 infördes de första kontrolluppgifterna, framför allt för löneinkomster. Nästa väsentliga förändring kan sägas ha införts 1981, då deklaranter började tillgodoföras den avdragna preliminärskatten via kontrolluppgiften.

Därefter har mycket hänt, både beträffande kontrolluppgiftsskyldigheten och användningen av kontrolluppgifterna som underlag för beskattningen.

Sedan i mitten av 1980-talet har skatteförvaltningens kontrollfilosofi inriktats på att förenkla deklarationsförfarandet för löntagarna och i ökande utsträckning grunda deras beskattning på tredjemansuppgifter. Det stora flertalet skattebetalare skulle omfattas av ett slutet kontrollsystem, dvs. alla uppgifter som krävdes för beskattningen skulle fås från arbetsgivare och finansinstitut. Detta leder också till att kontrollen av löntagarna i allt väsentligt borde fullgöras hos företagen för att undersöka att de lämnar korrekta kontrolluppgifter.

Redan det s.k. planprojektet föreslog i sin rapport 1983¹ att vanliga löntagare och pensionärer inte skulle behöva deklarerat, utan att deras taxering skulle åsättas utifrån inkomna kontrolluppgifter. Det första steget i den här riktningen togs 1987 då den förenklade deklARATIONEN (FD) infördes för ett stort antal löntagare och pensionärer. I samband med det infördes kontrolluppgift även för inkomsträntor och aktieutdelningar mm. Den enskilde behövde nu inte längre ange några belopp för ränteinkomster och arbetsinkomster, utan endast med ett kryss i en ruta bekräfta att inkomna kontrolluppgifter är korrekta. Hade man ytterligare inkomster eller avdrag, var man dock tvungen att använda den allmänna deklARATIONEN. 3,8 miljoner (56 %) av de 6,9 miljoner deklARANTERNA använde 1993 den förenklade deklARATIONEN.

Nästa stora förändring skedde 1995, då den förtryckta förenklade självdeklARATIONEN (FFD) infördes. På den är inkomstuppgifterna förtryckta utifrån inkomna kontrolluppgifter och en preliminär skatteuträkning bifogas. Skattemyndigheten skickar även med en specifikation över alla kontrolluppgifter, för att det ska bli enklare för den enskilde att kontrollera de förtryckta uppgifterna. För att göra taxeringsförslaget så fullständigt som möjligt infördes kontrolluppgifter på en mängd nya kapitaltransaktioner; bland annat utgiftsräntor, tomträttsavgälder, överlåtelse av andelar i allmansfonder och pensionssparande. Det skapades också en möjlighet att lämna tilläggsuppgifter i den förenklade deklARATIONEN, vilket gjorde att i stort sett alla privatpersoner utom de som bedriver näringsverksamhet kan använda den förenklade deklARATIONEN. 1996 var det 5,4 miljoner (81 %) av totalt 6,7 miljoner deklARANTER,

¹ RSV Rapport 1983:1: Skatter och skattekontroll. Förutsättningar för en effektiv skattekontroll

som deklarerade på den förenklade deklARATIONEN. Av dessa klarade sig 3,6 miljoner deklARANter med de förtryckta uppgifterna, medan 1,8 miljoner lämnade tilläggsuppgifter.

Stråvan har sedan införandet av den förtryckta förenklade deklARATIONEN varit att kunna förtrycka så mycket som möjligt av de för skattemyndigheten kända uppgifterna. Kontrolluppgifter avseende försäljningar av aktier och andra värdepapper infördes 1997. En kontrolluppgift om ersättning vid en avyttring innehåller dock inte fullständiga uppgifter för att kunna utgöra underlag vid taxeringen, och uppgiften kan därför inte förtryckas. Har man sålt aktier måste man alltså fortfarande själv beräkna den skattepliktiga realisationsvinsten och komplettera den förenklade deklARATIONEN med dessa uppgifter. När det gäller avyttring av andelar i värdepappersfonder är dock uppgiftslämnandet mer fullständigt. Redan innan 1997 fick man kontrolluppgift om kapitalvinsten eller kapitalförlusten på allemansfonder. Denna kontrolluppgiftsskyldighet utvidgades 1997 till att även avse andelar i andra värdepappersfonder. Har man bara sålt fondpapper behöver man således inte lämna tilläggsuppgifter. Den ökade utbredningen av handel med olika slags värdepapper märks dock i form av en ökad andel förenklade deklARATIONER med tilläggsuppgifter. 2000 var det 3,3 miljoner deklARANter som lämnade förenklad deklARATION utan tillägg, medan 2,3 miljoner lämnade tilläggsuppgifter.

En stor del av de fysiska personer som är skyldiga att lämna självdeklARATION behöver alltså inte göra några ändringar eller tillägg till den förtryckta självdeklARATION som de har fått sig tillsänd. Antalet växer i takt med att kontrolluppgiftsskyldigheten och möjligheten att förtrycka uppgifter ökar, även om det under de senaste åren har minskat något till följd av mer komplicerade kapitalinvesteringar. Taxeringarna för dessa personer åsätts med ledning av de uppgifter som lämnats av någon annan än den skattskyldige själv. Det har därför under några år diskuterats huruvida deklARATIONEN verkligen ska behöva undertecknas och lämnas till skattemyndigheten om inga ändringar eller tillägg har gjorts. I samband med den pågående översynen av lagen om självdeklARATION och kontrolluppgifter har flera remissinstanser kommit med invändningar mot ett passivt godkännande av deklARATIONEN. Det skulle bli svårare att fälla den skattskyldige för skattebrott. Det blir också svårare att påföra skattetillägg på grund av utebliven deklARATION. Den skattskyldige kan också tänkas känna ett större ansvar om han måste underteckna och lämna självdeklARATION. Utvecklingen mot ett

elektroniskt deklarationsinlämnande minskar ändå pappershanteringen. Med hänsyn härtill har man i departementspromemorian² kommit fram till att den nuvarande deklarationsskyldigheten bör bibehållas.

Samma utredning har föreslagit att ytterligare utvidga förtryckningen av inkomstuppgifter för fysiska personer. Tanken är att utvidga dagens förtryckning av kontrolluppgifter till att omfatta alla fysiska personer och dödsbon. Man ska då ta fram en gemensam blankett för dessa personer, en allmän självdeklaration. De som bedriver näringsverksamhet får då komplettera de förtryckta uppgifterna med uppgifter om inkomst av näringsverksamhet, ut- och ingående moms m.m.

År 2001 lämnades totalt 71 miljoner kontrolluppgifter till skattemyndigheten. Av dessa avsåg ca 17 miljoner löner och sociala inkomster, och 54 miljoner olika former av uppgifter på kapitalområdet. Kontrolluppgifterna är dock av så olika karaktär och avser inkomster av olika storlek, så antalet kontrolluppgifter behöver ej vara en indikation på hur viktigt ett område är för beskattningen.

² Ds 2000:70: En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Tabell 1 Kontrolluppgifter av olika slag vid taxeringen år 2001

Typ av kontrolluppgift	Antal, tusental
Löne- och sociala kontrolluppgifter	
Lön	7 989
Pension, livränta m.m.	8 602
Summa	16 591
Kapital-kontrolluppgifter	
Inkomsträntor, behållning på konto	5 421
Inkomsträntor svenska och utländska värdepapper, värde vid årets utgång	2 142
Utbetalt räntebidrag	35
Utgiftsräntor, låneskuld	13 389
Tomträttsavgäld	137
Utbetald aktieutdelning	21 484
Erhållen ersättning vid försäljning av aktier mm	6 511
Marknadsnoterade optioner och terminer	82
Beräknad reavinst/reaofrlust vid försäljning av andel i fond	2 403
Överlåtelse av bostadsrätt – överlåtelsepris och förvärvspris	123
Pensionssparande	2 411
Summa	54 137
Totalt antal kontrolluppgifter	70 728

Källa: RSV: Skattestatistisk årsbok 2001

2.1.2 Kontrollen av företagens deklarerationer

För företagen lämnas i Sverige inga kontrolluppgifter. Istället måste man vid skattekontrollen utgå från de uppgifter som företagen själva lämnar. Dessa måste därför följas upp genom olika slags avstämningar och kontroller, för att minska risken för skattefusk och systematiska eller på annat sätt väsentliga skattefel. Som underlag för den kontrollen var företagen tidigare tvungna att bifoga räkenskapsutdrag ur sin årsredovisning till inkomstdeklarationen. För att få ökad enhetlighet och ett system som möjliggör maskinella avstämningar byttes detta 1992 ut till ett standardiserat räkenskapsutdrag (SRU). Företagen ska numera lämna specifika-

ringar ur räkenskaperna på ett fastställt formulär, med en enhetlig utformning.

Huvuddelen av deklarationskontrollerna utförs i form av s.k. skrivbordsutredning. Man tar då telefonkontakt med den skattskyldige eller skickar skriftliga förfrågningar. Utredningar företas då det finns avdragsposter eller annat i en deklaration som bedöms vara utredningsvärt. Inom momskontrollen är granskningen till viss del inriktad på de som har ingående moms som överstiger den utgående, så att de alltså ska få moms utbetald. Även andra förhållanden kan dock föranleda kontroll. Beträffande såväl inkomsttaxering som moms gäller att de skattskyldiga har bevisbördan för att styrka en kostnad eller ett avdrag. Inom arbetsgivarområdet dominerar kontrollen av avstämningar mellan de uppgifter om utbetalda löner som företagen lämnat i skattedeclarationerna och de kontrolluppgifter som lämnats för ett visst år.

Bedömer man att en mer grundlig utredning behöver utföras kan man granska företaget i form av revision. Vid revisionen går revisorn i regel själv igenom företagens räkenskaper och verifikationer, och kan mer i detalj kontrollera deras riktighet. Revisionerna kan vara olika omfattande. Ibland kan en revision begränsas till att avse endast moms eller arbetsgivaravgifter och källskatt och dessutom begränsas till en kortare period än ett helt beskattningsår. Andra gånger granskas ett eller flera beskattningsår. Då är oftast revisionen integrerad på så sätt att alla skatteslag ingår.

Utgångspunkten för all skattekontroll är att den ska ske i samverkan med den som är föremål för granskningen. I de flesta fall samverkar företagen på så sätt att de till exempel besvarar förfrågningar, visar upp verifikationer som styrker ifrågasatta avdrag och ställer räkenskaperna till revisorns förfogande i samband med revisionen. Om den skattskyldige inte samverkar till kontrollen kan skattemyndigheten förelägga honom att lämna de upplysningar som krävs för skattekontrollen. Skattemyndigheten kan till exempel förelägga den skattskyldige att lämna kompletterande uppgifter till en bristfällig deklaration eller att lämna kopia på faktura eller annan verifikation.

Kontrollen av företag är dock inte helt begränsad till att avse uppgifter och handlingar som den skattskyldige själv tillhandahåller. Uppgifter kan genom föreläggande inhämtas även för kontroll av någon annan än den som föreläggs (s.k. tredjemanskontroll). Vanligen innebär det att man inhämtar uppgifter från kunder, leverantörer, banker, fondkommissionärer etc. om deras

förehavanden med den som ska kontrolleras. Uppgifter kan dock även inhämtas från tredje man som underlag för urvalet till en generell kontroll. Då efterfrågar man inte uppgifter om en namngiven skattskyldig, utan föreläggandet avser till exempel vilka kunder eller leverantörer ett företag haft under en viss period. Dessa uppgifter kan sedan användas för avstämningar mot uppgifter i dessa företags deklARATIONER eller räkenskaper.

I stället för att förelägga ett företag att lämna uppgifter om tredje man kan man göra en s.k. tredjemansrevision. Revisionen görs då för att hämta in uppgifter av betydelse för kontroll av andra än den som revideras.

I vissa fall kan det vara nödvändigt att tillgripa tvång för att få tillgång till räkenskapsmaterial och annat som behövs för skattemyndighetens arbete. Att förelägga vid vite är det minst ingripande tvångsmedlet. Ett beslut om föreläggande vid vite fattas av skattemyndigheten, men prövning av om vitet ska dömas ut görs där emot av domstol. Mer långtgående tvångsåtgärder är möjliga i samband med revision eller föreläggande och sker enligt reglerna i den s.k. tvångsåtgärdslagen.³ Syftet med lagen är att kunna genomföra kontrollen och säkra bevisningen för skatteprocessen utan att det direkt föreligger misstanke om skattebrott. Med stöd av tvångsåtgärdslagen kan man till exempel genomföra en revision i den reviderades verksamhetslokaler mot dennes vilja, eftersöka och omhänderta handlingar eller försegla lokal eller förvaringsplats där granskade handlingar förvaras.

Även om skatten efter genomförd kontroll fastställs är det inte säkert att den kommer att betalas. Om det finns påtaglig risk för att skattefordran (beräknad eller fastställd) som uppgår till betydande belopp inte kommer att betalas kan länsrätten på ansökan av skattemyndigheten besluta om betalningssäkring. Efter ansökan av skattemyndigheten verkställer kronofogdemyndigheten betalningssäkringen genom utmätning.

2.1.3 Effektiviserad grundhantering samt maskinella avstämningar och urval

Hårda effektivitets- och besparingskrav i kombination med ett mer utvecklat IT-stöd har i stor utsträckning påverkat sättet att arbeta inom skatteförvaltningen. En prioriterad uppgift har varit att ge-

³ Lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

nom rationalisering av den s.k. grundhanteringen ge möjlighet till fortsatt utbyggnad av fördjupad skattekontroll och riktad service, samtidigt som kostnaderna för verksamheten begränsas. I det avseendet har de förenklingar som infördes i deklarationsförfarandet 1995, och den successivt ökade kontrolluppgiftsskyldigheten, varit av stor betydelse. Andra viktiga inslag i rationaliseringsarbetet är införandet av nya tekniska hjälpmedel för datafångst och ärendehandläggning. De flesta deklARATIONERNA och kontrolluppgifterna tas in elektroniskt eller scannas in i systemen, vilket radikalt har minskat den manuella hanteringen och registreringen. Även kontrollurval och fördelning av ärenden till olika handläggare utförs i ökande utsträckning maskinellt. Tanken är att större delen av de inkomna deklARATIONERNA ska kunna hanteras helt automatiskt, utan något manuellt arbete. Kontrollen ska istället inriktas på de områden där risken för fel och felens väsentlighet bedöms vara störst.

Tidigare gick man, om än översiktligt, igenom alla inkomna deklARATIONER manuellt och gjorde en bedömning av huruvida det fanns behov av någon fördjupad kontroll. Det arbetet har numera tagits över av internutvecklade datorprogram, som gör olika avstämningar och rimlighetskontroller av de inkomna deklARATIONERNA och därigenom väljer ut vilka deklARATIONER som ska granskas. I de fysiska personernas inkomstdeklARATIONER stäms lämnade uppgifter av mot inkomna kontrolluppgifter i "Profil". Där kan man även få en signal om personen till exempel har köpt eller sålt en fastighet under året eller om uppgifterna i deklARATIONEN ger en ovanligt hög skatt att återfå. Motsvarande kontroller i företagets inkomstdeklARATIONER görs i "Kontur". Där gör man framför allt olika avstämningar och rimlighetskontroller bland de räkenskapsuppgifter som företaget lämnat i "SRU:n". Vid kontrollen av skattedeklARATIONERNA (uppgifter om moms, arbetsgivaravgifter och preliminärskatt) görs avstämningarna och kontrollurvalet av ett nyare program "Puma", som dels kan stämma av uppgifterna i skattedeklARATIONEN mellan olika perioder och mot inkomstdeklARATIONER, och dels mot en mängd olika externa uppgifter, som förts över från andra myndigheters databaser.

Generellt för alla dessa urvalssystem är att RSV eller respektive skattemyndighet bestämmer vilka avstämningar och kontroller som ska göras. Det är i stort sett bara de deklARATIONER som markeras i den maskinella avstämningen som går vidare till en handläggare för fördjupad kontroll. Undantaget är urvalet av revisionsobjekt, som antingen kan göras genom utsökningar i de maskinella urvalssy-

stemen eller på annan grund, till exempel utifrån den kontrollinriktning som myndigheten har fastställt, utifrån olika kontrollprojekt, som en följd av en tidigare utförd skrivbordskontroll eller utifrån den enskilde revisorns erfarenhet och "fingertoppskänsla".

2.2 Informationskällor och kontrollmöjligheter vid internationell kontroll

Skattekontrollen är, trots den långtgående internationaliseringen inom alla delar av ekonomin, ännu en i stor utsträckning nationell företeelse. De kontrollmöjligheter och befogenheter som skattemyndigheten har enligt beskrivningen ovan, gäller bara så länge den man ska kontrollera eller inhämta uppgifter från befinner sig inom landets gränser. Den svenska skatteförvaltningen har alltså bara befogenheter att bedriva skattekontroll inom Sveriges gränser. På motsvarande sätt har skatteförvaltningar i andra länder bara befogenheter att bedriva kontroll inom sitt respektive land.

2.2.1 Beskattar Sverige personer, verksamheter och kapital i utlandet?

Om det vore så enkelt att Sverige endast beskattade personer, verksamheter och kapital som befinner sig inom landet, så skulle skattekontrollens territoriella begränsning inte utgöra så stort problem. Nu är det dock inte så enkelt.

Några allmängiltiga regler för hur gränserna för ett lands beskattningsmakt ska fastställas existerar i princip inte, utan varje stat kan utforma sina regler efter egen önskan. Några, om än vaga, principer kan dock sägas finnas. I allmänhet torde man kräva antingen att den som beskattas (skattesubjektet) eller inkomsten ska ha någon anknytning till den stat som utövar beskattningsrätten. Det finns dock även länder (t.ex. USA) som utgår från det formella medborgarskapet. De beskattar alltså sina medborgares alla inkomster oavsett var medborgarna bor och vilket land inkomsterna utbetalas i. Det kan dock sägas finnas två huvudsakliga principer för var en inkomst ska beskattas:

- *Domicilprincipen*: Ett land beskattar alla inkomster som tillfaller ett skattesubjekt i landet. Det spelar då ingen roll varifrån inkomsten betalats ut etc.

- *Källstatsprincipen*: Ett land beskattar de inkomster som förvärvats i, härrör från eller utbetalas från ett rättssubjekt i landet. Det spelar då ingen roll vilket land mottagaren har sin hemvist i.

I och med att olika länder tillämpar olika principer för att avgöra var en inkomst ska beskattas, kan situationer uppstå då en och samma inkomst ska beskattas hos samma personer i flera länder. En internationell dubbelbeskattning föreligger då. Det föreligger ett allmänt intresse att eliminera eller åtminstone mildra de nackdelar som orsakas av internationell dubbelbeskattning.

Vad gäller enligt de svenska författningarna?

I Sverige räknas följande personer som obegränsat skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige eller från utlandet:

1. Den som är bosatt i Sverige
2. Den som stadigvarande vistas i Sverige
3. Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här

Det här innebär att den som är bosatt i Sverige är skattskyldig i Sverige för till exempel alla kapitalinkomster, såsom ränta, utdelning och realisationsvinst, som intjänats utomlands. På motsvarande sätt ska personer bosatta i Sverige i regel inkludera alla tillgångar, både i Sverige och utomlands, vid beräkning av underlaget för förmögenhetsskatt. Även tjänsteinkomster ska vid korttidsarbete i utlandet beskattas i Sverige, för den som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Om vistelsen utomlands varat minst sex månader så råder dock skattefrihet för tjänsteinkomsten i Sverige till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet. Om vistelsen utomlands varar i minst ett år råder skattefrihet i Sverige även om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet.

Alla som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige är istället begränsat skattskyldiga här. Det innebär att skattskyldigheten är begränsad till sådana inkomster som har särskild anknytning till Sverige. Inkomst av tjänst eller pensionsutbetalningar från Sverige ska i regel beskattas i Sverige. Om tjänsteinkomsten utbetalas av en utländsk arbetsgivare (utan hemvist eller fast driftställe i Sverige) och mottagaren vistas i Sverige högst 183 dagar under en tolv-

månadersperiod, så sker dock ingen beskattning i Sverige. Aktieutdelningar från svenska aktiebolag är skattepliktiga i Sverige, men däremot beskattas inte ränteinkomster som utbetalats härifrån i Sverige. Undantaget för ränteinkomster har sin grund i Sveriges relativt höga upplåning i utlandet. Påför vi svensk skatt på räntor som utbetalas till utländska långivare är det troligt att de höjer räntan för att kompensera inkomstbortfallet. Skatten skulle då i sista hand träffa de svenska låntagarna.

Avseende juridiska personer gäller att svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige och utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga. De aktiebolag och ekonomiska föreningar m.m. som registrerats enligt svensk lag betraktas som svenska juridiska personer med obegränsad skattskyldighet. Det spelar ingen roll var den verkliga ledningen utövas. Det har inte heller någon betydelse om samtliga delägare är bosatta utomlands eller om den juridiska personen driver all sin verksamhet utomlands. Är man begränsat skattskyldig ska man ändå beskattas i Sverige för inkomst av näringsverksamhet från fastighet eller fast driftställe i Sverige. Med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamheten, varifrån rörelsen helt eller delvis bedrivs.

Dubbelbeskattningsavtal

För att undvika dubbelbeskattning, eller mildra effekterna av dubbelbeskattningen har många länder slutit skatteavtal. Skatteavtalen är nästan alltid bilaterala. De nordiska länderna har dock träffat ett multilateralt avtal. EU:s direktiv kan också ha betydelse i vissa fall. De flesta industriländerna har ett vittförgrenat nät av avtal med andra stater. Beträffande antalet träffade överenskommelser ligger Sverige långt fram. Sverige slöt sitt första avtal med Tyskland 1928.

I de skatteavtal som slutits har huvudsyftet varit att fastställa vilket land, domicilstaten eller källstaten, som har rätt att (åtminstone i första hand) beskatta olika slags inkomster. Skatteavtalen är utformade med sådan noggrannhet att den skattskyldige endast kan anses ha sin hemvist och således vara obegränsat skattskyldig i en av staterna vid tillämpning av avtalet.

De allra flesta avtal som ingåtts omfattar alla viktiga direkta skatter i de avtalsslutande staterna, dvs. för Sveriges del främst den kommunala och statliga inkomstskatten, förmögenhetsskatten,

kupongskatten, den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta samt den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl.

Ibland kan den andra avtalsslutande staten sakna en motsvarighet till en här i Sverige gällande skatt. Om dubbelbeskattning inte kan uppkomma finns det naturligtvis ingen anledning att låta avtalet täcka sådana skatter. Särskilt vanligt är det att förmögenhetsskatten inte omfattas, eftersom förmögenhetsskatt inte finns i många av de länder Sverige träffat avtal med.

Ett sätt att mildra den internationella dubbelbeskattningen är att den ena staten avstår från sin beskattningsrätt. Detta regleras vanligtvis genom de bilaterala dubbelbeskattningsavtalen. Genom skatteavtalen gör de avtalsslutande staterna ömsesidiga eftergifter av sina skatteanspråk genom att fastställa var en inkomst ska beskattas. Om man i ett avtal har bestämt att en inkomst ska beskattas i det ena landet, kan det andra landet antingen undanta inkomsten från beskattning eller avräkna det andra landets skatt från den skatt man tar ut på inkomsten.

Det finns alltså två huvudprinciper för hur dubbelbeskattning kan undvikas. Båda principerna är vanligt förekommande i skatteavtalen.

- *Exemptionmetoden:* Endast en av staterna äger rätt att beskatta inkomsten.
- *Credit of tax-metoden:* En av staterna har primär beskattningsrätt. Det andra landet kan dock utta skatt enligt sin interna lagstiftning, men då ska den skatt som betalats i det första landet avräknas.

Sambandet mellan de svenska författningarna och skatteavtalen

De svenska författningarna talar om när skattskyldighet föreligger i Sverige. Därutöver innehåller de skatteavtal som Sverige har slutit också bestämmelser beträffande vilket land som för en viss inkomst ska äga rätt att utöva sin beskattningsmakt. Det är inte alltid som reglerna i skatteavtalen överensstämmer med reglerna i de svenska författningarna. Avtalen kan inte utvidga skattskyldigheten så som den utformats i de svenska författningarna, men däremot kan de inskränka den. Detta kan i vissa fall för inkomsttagaren innebära skattefrihet.

Bestämmelser i OECD:s modellavtal

OECD har ställt upp ett modellavtal, som i mer eller mindre hög utsträckning brukar följas när skatteavtal upprättas mellan två länder. Modellavtalet ger en förhållandevis god bild av hur de skilda detaljbestämmelserna utformas i avtal mellan industriländer. Avtalen med utvecklingsländer har däremot ofta ett annat utseende. I enskilda avtal kan det dock alltid förekomma bestämmelser som skiljer sig från utformningen i modellavtalet, beroende på de ingående ländernas skattesystem och beroende på vad förhandlingar om beskattningsrätten mellan länderna har utmynnat i.

Ränteinkomster och utdelningar hör till de inkomster som ofta både källstaten och hemviststaten vill beskatta. Genom OECD:s modellavtal ges också båda staterna en beskattningsrätt. Källstaten får dock bara ta ut en skatt på maximalt 10 % av räntebeloppet och 15 % av utdelningen. Hemviststaten ska vid sin beskattning medge avräkning för den skatt som erlagts i källstaten. Även om Sverige enligt ett skatteavtal har rätt att beskatta ränteinkomster på utomlands bosattas sparande i Sverige, så hindras vi dock från detta genom undantaget i de svenska författningarna.

Tjänsteinkomster ska enligt huvudregeln beskattas i den stat där arbetet utförs, dvs. i källstaten. Beskattning ska dock istället ske i hemviststaten om ersättningen utbetalats av en utländsk arbetsgivare (som ej har hemvist eller fast driftställe i källstaten) och inkomsttagaren vistas i källstaten högst 183 dagar under en tolv-månadersperiod.

Vinst vid avyttring av fastighet beskattas i det land där fastigheten är belägen. Vinst vid avyttring av annan slags egendom, till exempel försäljning av aktier, behandlas väldigt olika i olika länder. I vissa länder beskattas sådana vinster över huvud taget inte, och i andra beskattas de hos företaget men inte hos fysiska personer. Ska vinsten beskattas läggs den i vissa länder till övriga inkomster, medan speciella skatter utgår i andra länder.

Inkomst av rörelse (näringsverksamhet) ska enligt huvudregeln beskattas i den stat där den som driver rörelsen har sin hemvist. Om rörelsen bedrivs från ett fast driftställe i den andra staten, så ska dock beskattning ske där (i källstaten), men endast av så stor del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället.

2.2.2 Definitiv källskatt på en del inkomster för begränsat skattskyldiga

De vanliga taxerings- och uppbördsreglerna var tidigare också i stort sett till lämpliga på begränsat skattskyldiga. Detta innebar bl.a. vanligen ett krav på att lämna självdeklaration. Det var emellertid svårt att genomföra en sådan taxeringskontroll att alla inkomster som uppbars av begränsat skattskyldiga upptäcktes och, om skatt väl påfördes den skattskyldige, att driva in den. Därför har man infört vissa former av definitiv källskatt på vissa inkomster för begränsat skattskyldiga. Ett sådant exempel är den s.k. kupongskatten som redan på 1940-talet infördes på aktieutdelningar från svenska aktiebolag och SINK (särskild inkomstskatt), som infördes 1991.

Skattesatsen för SINK är fastställd till 25 % (15 % beträffande sjöinkomster). Skattesatsen är tänkt att motsvara ett genomsnitt av kommunalskattesatserna (ca 30 %) med ett schablonmässigt kostnadsavdrag. Denna schematiska metod för att fastställa skatten passar bra till exempel för tjänsteinkomster. Den fungerar dock mindre bra beträffande exempelvis inkomst av näringsverksamhet, eftersom kostnaderna för de skattskyldiga då varierar på ett helt annat sätt. En källskatt, som beräknas på bruttoinkomsten, blir då mindre lämplig. Det är anledningen till att vissa inkomster beskattas enligt SINK och andra enligt vanliga beskattningsregler. SINK ska bland annat tas ut på tjänsteinkomster, pensionsutbetalningar, arbetslöshetsersättning och vissa andra bidrag.

På aktieutdelningar från svenska aktiebolag påförs en särskild kupongskatt. Denna kupongskatt ersätter den vanliga inkomstskatten och förmögenhetsskatten. Den tas enligt svensk rätt ut med 30 % av utdelningen, men skattesatsen är i många skatteavtal nedsatt. Kupongskatt tas inte ut när utdelningen är att hänföra till inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige. Då beskattas utdelningen istället som inkomst av näringsverksamhet.

2.2.3 Kontrolluppgifter från utlandet

Som vi sett ovan har vi en långt utvecklad kontrolluppgiftsskyldighet i Sverige. Enskilda personers taxeringar fastställs i och för sig fortfarande utifrån uppgifter som lämnats i inkomstdeklarationen, men uppgifterna grundar sig i hög utsträckning på de kontrollupp-

gifter som arbetsgivare, banker, finansinstitut m.fl. har lämnat till skattemyndigheten. 1999 fastställdes taxeringen för 49 % av de enskilda deklaranterna i Sverige helt och hållet utifrån inkomna kontrolluppgifter, vars belopp förtryckts på deklARATIONERNA. En stor del av svenskarna har därmed i stor utsträckning vant sig med att deklARATIONEN i princip fullgörs genom undertecknandet av deklARATIONSBLANKETTEN. Alla uppgifter som ska lämnas finns då redan förtryckta på deklARATIONEN. Möjligheten att fuska har därmed också minimerats för vanliga löntagare. Även på kapitalsidan har kontrolluppgiftslämnandet blivit allt mer fullständigt. Där går dock inte alla inkomster att förtrycka, eftersom kontrolluppgifterna vid försäljning av aktier och en del andra värdepapper endast innehåller uppgift om försäljningsbelopp, och ej om anskaffningsvärdet, vilket gör att den skattepliktiga vinsten eller avdragsgilla förlusten inte kan beräknas med ledning av kontrolluppgiften. Har man sålt aktier krävs alltså fortfarande kompletterande uppgifter från den skattskyldige. Det kompletteras dock av ett signalsystem, där det kontrolleras att en värdepappersförsäljning finns redovisad. Har man däremot sålt fondandelar så anges vinsten eller förlusten på kontrolluppgiften, och beloppet ingår i de förtryckta uppgifterna på deklARATIONEN.

Det förenklade deklARATIONSFÖRFARANDET är inte anpassat till ett ökande antal skattskyldiga med inkomster från utlandet. Sverige har inga befogenheter att uppställa något krav på kontrolluppgiftslämnande på företag som befinner sig utanför Sveriges gränser. Det innebär att om en privatperson i Sverige till exempel har jobbat utomlands (under sådana förhållanden att inkomsten enligt svensk rätt ska beskattas i Sverige och skatteavtalet med det andra landet ger Sverige beskattningsrätten) eller har investerat sitt sparande på ett bankkonto i utlandet eller i aktier utomlands, så får inte den svenska skattemyndigheten några kontrolluppgifter om dessa inkomster. Den enskilde ska istället själv lägga till beloppen till de förtryckta uppgifterna på inkomstdeklARATIONEN. Genomförda kontroller visar att många underlåter att göra det, glömmer bort det eller helt enkelt inte känner till att inkomsterna ska beskattas i Sverige. Det finns indikationer på att deklARANTER som har en förtryckt förenklad deklARATION i större utsträckning än de som själva fyller i alla inkomstuppgifter på en särskild självdeklARATION, missar att ta med vissa inkomster från utlandet. Det tyder på att dessa deklARANTER har vant sig vid servicen att få uppgifterna förtryckta i deklARATIONEN och inte känner till eller tänker på att det kan finnas

ytterligare inkomster som man måste komplettera deklarationen med.

Grundregeln är alltså att svenska skattemyndigheter inte kan ställa krav på kontrolluppgiftslämnande från utländska företag, även om dessa har betalat ut ersättning till personer bosatta i Sverige. Det finns dock situationer då ett företag i utlandet har sådan nära anknytning till Sverige att vi kan kräva att de, på samma sätt som svenska företag, lämnar kontrolluppgifter till skattemyndigheten i Sverige. Om ett utländskt företag inrättar en filial eller motsvarande etablering i Sverige, så ska den rätta sig efter samma regler som alla andra företag i Sverige. Det finns även situationer då ett utländskt företag, utan att inrätta filial i Sverige, bedriver verksamhet i Sverige. För att få tillstånd till detta kan man ställa krav på att kontrolluppgifter ska lämnas enligt svenska regler.

Företag med hemvist inom EES-området kan under vissa förutsättningar bedriva bankverksamhet, värdepappersrörelse, finansverksamhet eller försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta filial eller motsvarande etablering här. För att få bedriva sådan verksamhet i Sverige utan etablering här krävs att företaget innan verksamheten inleds lämnar en skriftlig förbindelse att årligen lämna kontrolluppgifter på samma sätt som motsvarande verksamhet med etablering i Sverige. Förbindelsen ska lämnas till Finansinspektionen, men kontrolluppgifterna lämnas till RSV. Reglerna om kontrolluppgifter vid gränsöverskridande verksamhet trädde i sin första utformning i kraft den 1 januari 1995 och tillämpades första gången vid 1997 års taxering.

Sedan 1997 gäller speciella regler för kontrolluppgiftsskyldigheten vid handel med andelar i svenska värdepappersfonder. På motsvarande sätt som vid handel med övriga värdepapper ska uppgift om utdelning och innehav av andelar i svenska värdepappersfonder lämnas av den som betalt utdelningen. Reglerna skiljer sig dock från vad som gäller för övriga värdepapper beträffande avyttringar. Vid avyttring av andel i svensk värdepappersfond ska fondbolaget lämna kontrolluppgift om kapitalvinsten eller kapitalförlusten vid försäljningen.

Kontrolluppgift om utdelning på och innehav av andelar i utlandsbaserade värdepappersfonder är däremot inte reglerat särskilt men omfattas av de generella reglerna om kontrolluppgiftsskyldighet om utdelning och innehav. Kontrolluppgiftsskyldigheten om innehav och utdelning omfattar enligt reglerna om gränsöverskridande EES-verksamhet även utländska företag som bedriver bank-

verksamhet, värdepappersrörelse, finansieringsverksamhet eller försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta filial eller motsvarande etablering här.

När det gäller utlandsbaserade fondbolag är kontrolluppgiftsskyldigheten alltså densamma som i övrigt gäller för värdepapper. Det innebär att kontrolluppgift om försäljningen ska lämnas i de fall avräkningsnota har upprättats. Den traditionella handeln med värdepappersfonder sker direkt med fondbolaget (genom inlösen). Det innebär att det är fondbolaget som säljer andelarna och som löser in dem när andelsinnehavaren vill avyttra andelarna. Detta gäller även de utlandsbaserade värdepappersfonderna. I de fallen upprättas ingen avräkningsnota och någon skyldighet att lämna kontrolluppgift föreligger därför normalt inte vid avyttring av andelar i utlandsbaserade värdepappersfonder (till exempel s.k. Luxemburgfonder). Det spelar härvid ingen roll om man handlar med fonderna via en svensk bank eller en utländsk värdepappersrörelse med verksamhet i Sverige. I den pågående översynen av lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter har man föreslagit⁴ att kontrolluppgift ska lämnas om kapitalvinsten eller kapitalförlusten även vid avyttring av andelar i utlandsbaserade värdepappersfonder. För de utländska fondföretagen som bedriver verksamhet här i landet skulle en sådan kontrolluppgiftsskyldighet kunna knytas till det tillstånd för verksamheten som krävs av Finansinspektionen.

Alla ovanstående situationer då kontrolluppgifter faktiskt lämnas beträffande sparande i utländska värdepapper är dock begränsade till de fall då ett svenskt företag förmedlar investeringen eller då ett utländskt företag bedriver verksamhet i Sverige. Om en svensk privatperson vänder sig direkt till en bank eller ett värdepappersbolag i utlandet, så finns ingen motsvarande möjlighet att kräva in kontrolluppgifter. I ett försök att ändå förbinda det utländska företaget att lämna kontrolluppgift infördes 1993 det s.k. medgivandesystemet. Om en fysisk person i Sverige öppnar ett inlåningskonto eller köper fondpapper i utlandet ska denne till RSV lämna ett medgivande till insyn på kontot och en förbindelse för den utländska kontoföraren att till RSV lämna kontrolluppgift. RSV kan dock inte med hjälp av några påtryckningsmedel tvinga den utländska kontoföraren att lämna kontrolluppgift, utan enda sanktionsmöjligheten är att förelägga den enskilde att avsluta

⁴ Ds 2000:70: En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

kontot. Största bristen med systemet är dock att den enskilde själv förutsätts informera RSV om sina tillgångar i utlandet. Den som självmant gör det kommer säkert också självmant att redovisa sina inkomster från utlandet i deklarationen. Bland annat på grund av dessa brister är det nu på förslag att systemet ska avskaffas. En närmare redogörelse för medgivandesystemet finns i avsnitt 6.3 i den här rapporten.

I skatteavtalen mellan länderna ingår i regel en bestämmelse om informationsutbyte mellan ländernas skatteförvaltningar. Med en del länder ingår ett automatiskt utbyte av kontrolluppgifter som en del av detta informationsutbyte. Omfattningen av kontrolluppgifter begränsas dock till de kontrolluppgifter som respektive lands skatteförvaltning tar in om sina egna skattskyldiga. Det finns även andra faktorer som försämrar effektiviteten och användbarheten i utbytet av kontrolluppgifter mellan olika länder. Möjligheterna och svårigheterna i detta kontrolluppgiftsutbyte beskrivs mer ingående i avsnitt 7.2, i beskrivningen av informationsutbytet med skatteförvaltningar i utlandet.

2.2.4 Kontrollbefogenheter i utlandet

Vid kontrollen av företagen, och i de fall då kontrolluppgifter saknas om fysiska personers inkomster, blir det desto viktigare att kunna upprätthålla skattekontrollen på annat sätt. I kontrollen av skattskyldiga som är bosatta i och bedriver verksamhet i Sverige kan man skicka förfrågningar och begära att den skattskyldige styrker vissa uppgifter, göra revision eller begära in uppgifter från exempelvis kunder, leverantörer och banker. Om den skattskyldige, eller någon annan som man vill inhämta kontrollmaterial från, vägrar samverka finns olika tvångsätgärder att tillgå.

Vid kontroll av verksamheter eller transaktioner med utländsk anknytning finns ofta en stor del av den information som är av betydelse för kontrollen i utlandet. När den skattskyldige, utbetalaren av en inkomst eller någon annan som man vill inhämta kontrollmaterial från befinner sig utanför svensk jurisdiktion begränsas skattemyndighetens kontrollbefogenheter avsevärt. Vi kan i och för sig fortfarande skicka förfrågningar till personen eller företaget i utlandet, men det är frivilligt för denne att svara. Vi kan dock inte tillämpa någon form av administrativa ålägganden, såsom föreläg-

ganden eller olika former av tvångsätgärder, på det sätt som vi kan vid en utredning i Sverige.

I dessa situationer kan vi inte längre själva utföra skattekontrollen från Sverige. Istället blir vi tvungna att vända oss till skatteförvaltningen i det andra landet för att få hjälp att inhämta erforderlig information. Särskilda sekretessbestämmelser för att skydda de skattskyldiga finns i de flesta länder, vilket innebär att den information som vi i Sverige efterfrågar inte utan vidare kan tillsändas oss av det andra landet. I de fall vi har en överenskommelse om informationsutbyte med ett annat land ger dock sekretessreglerna oss möjlighet att utbyta information med det landet. Vi kan dock aldrig genom informationsutbytet få ut sådan information som skatteförvaltningen i det andra landet inte kan inhämta för eget bruk. Vi har inte heller rätt att utnyttja ett annat lands skatteförvaltnings mer långtgående befogenheter för att på så sätt få tillgång till information som vi själva inte skulle ha kunnat inhämta om den befunnit sig i Sverige. Möjligheterna till informationsinhämtning begränsas alltså till vad som är möjligt i både de inblandade länderna.

Informationsutbytet med andra länder är i många fall den enda möjligheten för skattemyndigheten att kunna genomföra en skattekontroll av ett företag eller en privatperson med utlandsanknytning. Det här gäller inte bara vid inkomsttaxeringen, utan är viktigt även i moms- och punktskattekontrollen. Allra störst betydelse kanske informationsutbytet spelar vid olika former av bedrägeriutredningar, då man misstänker att skattesystemets utformning eller skillnaderna i beskattningen mellan olika länder har utnyttjats för att tillskansa sig otillbörliga inkomster. Informationsutbytet mellan länderna är dock långt ifrån lika effektivt som den nationella skattekontrollen. Ofta tar det väldigt lång tid att få svar på en förfrågan, om den överhuvudtaget besvaras. Man kan också behöva begära kompletterande uppgifter, om förhållandet inte var det man trodde. Mer information om möjligheter och problem som informationsutbytet ger upphov till finns i kapitel 7 i den här rapporten.

2.2.5 Vilka källor till kontrollinformation finns egentligen?

Utan att studera ämnet närmare kan man dra slutsatsen att det är svårare att erhålla kontrollinformation vid skattekontrollen av in-

ternationella verksamheter och transaktioner, än vid kontrollen av motsvarande nationella verksamheter. Trots detta finns det dock en mängd olika informationskällor att använda sig av i kontrollen.

Inom EU har skatteregler och en del förfaranderegler inom moms- och punktskatteområdet harmoniserats. För att främja utvecklingen av den inre marknaden har man också avskaffat Tullverkets gränskontroll mellan länderna. För att skatteförvaltningarna ändå ska kunna upprätthålla en effektiv kontroll av indirekta skatter vid handel mellan länderna har man byggt upp gemensamma informations- och kontrollsystem. För att underlätta momskontrollen har man infört ett ytterligare uppgiftslämnande, kvartalsredovisningar, där företagen ska lämna uppgifter om sina försäljningar till momsregistrerade företag i andra EU-länder. Uppgifterna från kvartalsredovisningarna görs tillgängliga för respektive skatteförvaltning, för avstämning mot uppgifter om inköpen där. Vad detta innebär för momskontrollen i Sverige redogör vi för i kapitel 3.

För att underlätta handeln med punktskattepliktiga varor inom EU har man infört ett system, suspensionsordningen, inom vilket vissa punktskattebelagda varor kan cirkulera skattefritt i gemenskapen tills varorna når detaljistledet. För att möjliggöra kontroll av att varorna verkligen tas upp till beskattning när de lämnar suspensionsordningen skickas speciella ledsagardokument med varorna vid transport. Hur det här systemet kan användas i den svenska punktskattekontrollen redogör vi för i kapitel 4.

Vid handel med tredje land, dvs. med länder utanför EU, finns fortfarande tullkontrollen kvar. I dessa fall är det tullmyndigheten som tar ut moms och punktskatter på varorna. Uppgifter om export och import från Tullverkets register kan vara intressant att använda även i den övriga skattekontrollen. Tullkontrollen och möjligheten att nyttja uppgifter därifrån i skatteförvaltningens kontroll redogörs för i kapitel 5.

När det gäller den direkta beskattningen, till exempel inkomstskatt på förvärvsinkomster, kapitalinkomster och näringsinkomster, samt förmögenhetsskatt och fastighetsskatt har dock ingen harmonisering skett inom EU. Man har därför inte heller utvecklat några gemensamma kontrollsystem, motsvarande de som man har inom den indirekta beskattningen. Direkta skatter tas inte heller ut vid gränspassagen mellan länderna, varför Tullverket inte är inblandad i den här delen av skattekontrollen. Beträffande skattekontrollen av privatpersoner har Sverige, som vi nämnt ovan,

ett utbyte av kontrolluppgifter med ett antal länder. Mer om det finns att läsa i avsnitt 7.2. I avsnitt 6.3 går vi in på det s.k. medgivandesystemet, som bygger på att privatpersoner som investerar pengar i utlandet ska kräva att kontoförande bank förbinder sig att lämna kontrolluppgift till RSV. I övrigt finns inga informationskällor eller kontrollsystem som är specifikt anpassade till den direkta skattekontrollen med internationell anknytning.

Utöver detta finns dock ett antal informationskällor, som kan användas vid kontrollen av flera olika skatteslag. Skattemyndigheten tar in kontrolluppgifter om stora utlandsbetalningar till eller från privatpersoner. Motsvarande uppgifter om juridiska personers utlandsbetalningar inhämtas av Riksbanken. Dessa uppgifter har, tack vare att land och betalningsorsak finns angivna, visat sig vara användbara vid skattemyndighetens urval av kontrollobjekt. De erfarenheter man hittills gjort på det här området finns återgivna i avsnitt 6.2.

Har man väl påbörjat en utredning, där man finner samband med något utländskt företag, kan man ibland hitta användbara uppgifter på det företags eventuella hemsida på Internet. Man kan också hämta uppgifter från det aktuella landets bolagsregister eller köpa upplysningar om företaget från internationella upplysningsföretag. Hur det går till går att läsa om i avsnitt 6.1.

En informationskälla som är av avgörande betydelse vid många utredningar med internationell anknytning är de olika formerna av informationsutbyte som förekommer med skatteförvaltningar i andra länder. Det anses av de flesta handläggarna vara ett viktigt, men trubbigt, instrument. Vilka möjligheter, begränsningar och problem som informationsutbytet innebär för den svenska skattekontrollen analyseras i kapitel 7.

2.3 Den internationella kontrollens organisation

2.3.1 Allmänt om skatteförvaltningens organisation

Som central förvaltningsmyndighet för beskattning har RSV ett övergripande ansvar för skatteadministrationen och kontrollverksamheten inom skatteförvaltningen. RSV ska styra, följa upp, utvärdera och utveckla skatteförvaltningens verksamhet och tillhandahålla det stöd och de gemensamma funktioner som skattemyndigheterna behöver. Det operativa arbetet med skatte-

administration och kontroll sker emellertid huvudsakligen hos de tio regionala skattemyndigheterna och deras lokalkontor.

Kännetecknande för organisationsutvecklingen under senare år är att skatteförvaltningen har övergivit en struktur baserad på en snäv specialisering inom olika funktioner (taxering, uppbörd, processverksamhet, moms etc.) och istället orienterat organisationen geografiskt efter ett kundperspektiv, där de olika funktionerna integrerats. På så sätt har man decentraliserat och integrerat arbetsuppgifter som tidigare varit åtskilda. Detta innebär att ett och samma skattekontor hanterar alla skatter som debiteras den skattskyldige.

Erfarenheten visar emellertid att den nuvarande organisationen har medfört vissa bärkrafts- och kompetensproblem. Den nuvarande regionala och lokala indelningen av skatteförvaltningen, där varje lokalkontor i princip ska kunna hantera hela förvaltningens verksamhetsområde, har därför allt mer börjat ifrågasättas. Om ett tvärgående samarbete inom förvaltningen ska tillämpas i större utsträckning medför dock de geografiska myndighetsgränserna stora problem av juridisk art. En övergång till ett enmyndighetsalternativ har därför av många setts som en tänkbar lösning. Bland de fördelar som framför allt framhållits med ett enmyndighetsalternativ är att den inre organisationen inte längre behöver följa den geografiska uppdelningen på samma sätt som idag, utan möjligheterna att fördela arbetsuppgifter över landet ökar. Ärendegrupper skulle kunna föras samman och hanteras gemensamt över landet. Projektverksamhet och arbete i form av nätverk och liknande organisatoriska lösningar skulle också underlättas. En myndighetsfrågan har diskuterats till och från sedan 1995, och nu åter aktualiserats. Något slutgiltigt ställningstagande har dock inte gjorts, utan frågan utreds fortfarande.

Samma frågeställning som nu är aktuell i Sverige förekommer också inom skatteförvaltningar i många andra länder. De flesta länder är fortfarande organiserade utifrån de skattskyldigas geografiska tillhörighet, men allt fler håller på att överge både den geografiska uppdelningen och uppdelningen efter skatteslag, för att istället organisera sig utifrån olika kategorier av skattskyldiga. Man går alltså mot en ny slags specialisering, där skatteslagen i och för sig hanteras integrerat men specialiserat utifrån specifika egenskaper hos de skattskyldiga.

2.3.2 Organisationen av de internationella frågorna

Det internationella området är föremål för samma vägval som övriga delar av skatteförvaltningen. Här tar sig detta uttryck i ett val mellan att, i den utsträckning det är möjligt, samla det internationella området på särskilda enheter eller att fördela det över resten av förvaltningen. Huvudmotivet för att centralisera de internationella frågorna är att de är så speciella till sin karaktär att de kräver speciell kompetens och erfarenhet. En decentralisering motiveras med att internationaliseringen av ekonomin nu hunnit så långt att de internationella frågorna måste genomsyra hela skatteförvaltningens verksamhet.

Internationella frågor inom skattemyndigheterna

De olika skattemyndigheterna skiljer sig i stor utsträckning åt på utlandsområdet. Närheten till en nationsgräns och näringslivets struktur och inriktning påverkar i stor utsträckning utlandsfrågornas frekvens och svårighetsgrad. Det medför att utlandsfrågorna för vissa skattemyndigheter utgör en väsentlig del av verksamheten, medan de för andra myndigheter endast är ett sporadiskt uppmärksammat område. Förutsättningarna för kompetensuppbyggnaden kring utlandsskattefrågor är därmed väldigt olika mellan olika myndigheter. Även organisatoriskt har myndigheterna valt olika lösningar. Det kan även förekomma variationer mellan olika kontor inom en myndighet.

Alla skattemyndigheter har någon kontaktperson gentemot RSV som bland annat tar emot och vidareförmedlar handräckningsärenden och liknande från utlandet. Denna uppgift ligger numera formellt på myndighetens rättsenhet, men i många regioner har rättsenheten delegerat den här uppgiften till någon utlandskontaktperson eller liknande. Inom momsens har det på varje region utsetts minst en CLO-kontaktperson, som har ansvar för att vidareförmedla eller själv besvara handräckningsärenden från utlandet. Dessa olika former av utlandskontaktpersoner har i regel även ett ansvar för att sprida information om utlandsfrågor till kontoren. Det materiella ansvaret ligger däremot även för utlandsfrågorna på regionens rättsenhet. Kontorens interna organisation varierar, men i en del regioner har skattekontoren någon eller några personer med ett särskilt ansvar för utlandsfrågor. I huvudsak har

dessa personer till uppgift att upprätthålla en god kunskap om internationell beskattning och att kunna hjälpa till vid behov.

Kontrollen av den internationella beskattningen är emellertid i stort sett helt integrerad i skatteförvaltningens övriga kontrollverksamhet. Vid de flesta kontoren kan alltså i princip all personal bli berörd av ärenden och frågeställningar med internationell anknytning. I praktiken fungerar det i regel så att man kontaktar kollega med erfarenhet eller en eventuell utlandskontaktperson, när man förstår att man har att göra med ett ärende eller en fråga där internationella aspekter kommer in. I några regioner har dock vissa uppgifter med utlandsanknytning koncentrerats.

På skattemyndigheten i Stockholm har man koncentrerat delar av utlandskontrollen till särskilda skattekontor. Revisionskontor Riks har revisionsansvaret för större utlandsägda företag inom regionen, samt för hela Sveriges filialer till utländska företag, företag utan fast driftställe och företag som står under finansinspektionens kontroll men som inte är föremål för samordnad planmässig revision (dvs. alla banker, fondkommissionärer mm utom de fyra storbankerna). På GD-kontoret hanteras dels alla personer som ska taxeras i det Gemensamma Distriktet, dvs. utomlands bosatta med inkomst från Sverige som inte har någon anknytning till något ställe i Sverige, och dels personer som flyttat från Stockholm till utlandet men har kvar inkomst från Sverige som ska taxeras i Stockholm. Inom övriga kontor på skattemyndigheten i Stockholm integreras dock kontrollen av små- och medelstora företag med utlandsanknytning med den övriga skattekontrollen.

På skattemyndigheten i Malmö har man genom närheten till framför allt Danmark och Tyskland förhållandevis många företag och privatpersoner med någon slags utlandsanknytning. Hittills har det på myndigheten funnits en riksexpert i internationell kontroll, som arbetat heltid med utlandsfrågor, samt en person på rättsenheten med ansvar för utlandsområdet, dock på deltid. I övrigt har utlandsfrågorna hanterats där de har dykt upp. För närvarande håller man på att planera en omorganisation av skattemyndigheten i Malmö. Det är då på förslag att bilda en utlandsgrupp inom specialrevision, som även ska kunna ge stöd åt andra som utreder utlandsärenden.

Även skattemyndigheten i Örebro har, trots att det är en lite mindre myndighet, stor frekvens av utlandsärenden genom att regionen omfattar områden med närhet till Norge. Här är utlands-

kontrollen på alla kontor utom ett integrerad med den övriga skattekontrollen.

Det är alltså framför allt inom de största skattemyndigheterna och inom de myndigheter som har ett stort antal utlandsärenden som man i någon form har försökt koncentrera dessa. I övrigt är kontrollen integrerad med övrig kontrollverksamhet. Anledningen till att den internationella beskattningen i stor utsträckning integreras med övrig beskattning är att utlandsverksamheten berör ett stort antal skattskyldiga och kan avse mycket skilda områden. Det är svårt att i förväg kunna avgöra om en utredning kan komma att få internationell anknytning. Utlandsärendena kan alltså dyka upp var som helst i skattekontrollen. Det är också svårt att dra gränsen för vad som räknas som ett utlandsärende. Är det företag med utländskt ägande, företag med fast driftställe utomlands eller företag som bedriver utlandshandel som ska betecknas som företag med utländsk anknytning? Ska man ta med alla företag som någon gång någon gång köpt eller sålt någonting från/till utlandet så blir det väldigt många företag, och nya företag skulle hela tiden kvalificera sig. Det gör det svårt att låta en särskild enhet granska alla utlandsföretag.

Spridningen av utlandsärenden ger på många håll upphov till kompetensproblem. De flesta kommer någon gång i kontakt med ett utlandsärende av något slag, men inte så ofta att de får någon vana att hantera dem. Utlandsärendena är speciella på flera sätt. Dels kan man stöta på specifika materiella frågor, t.ex. frågor som kräver vana av att läsa skatteavtal mellan länder. Men man kan även få problem med rena kontrollfrågor. Har man ingen tidigare erfarenhet av att utreda utlandsärenden kan det vara svårt att få fram erforderligt kontrollunderlag och komma vidare med utredningen. Det är ofta lättare att få stöd och hjälp i materiella frågor än i rena kontrollfrågor. Inom de flesta skattemyndigheter finns klart uttalade kontaktvägar för materiellt stöd, via någon kontaktperson eller funktionsansvarig på området och eventuellt vidare till myndighetens rättsenhet. Motsvarande organisation saknas ofta beträffande stöd i rena utredningsfrågor. Ofta vet man inte vem man ska vända sig till för att få hjälp att gå vidare med en utredning. Många känner också ett större motstånd mot att be om hjälp i kontrolltekniska frågor än i materiella frågor. Det gör att många utredningar tar onödigt lång tid eller att man lägger ned ärenden på grund av att man inte får fram erforderliga uppgifter.

Vid några myndigheter har man tillfälligt löst problemet med att bedriva något särskilt utlandsprojekt. De som deltar i projektet får då under en begränsad period möjlighet att fördjupa sig på utlandsområdet och bygga upp viss kompetens åtminstone inom det specifika område man inriktat granskningen på. Erfarenheterna av sådana projekt har varit goda i det avseende att deltagarna fått en ökad medvetenhet och ett ökat intresse för utlandsfrågorna. I flera fall har man dock varit dålig på att ta tillvara de nya erfarenheterna i organisationen efter att projektet har avslutats.

Internationella frågor inom RSV

RSV har ett huvudansvar för att administrera internationella frågor inom beskattningen. Genom att funktionen som behörig myndighet är delegerad från Finansdepartementet till RSV, så är det också RSV som har det administrativa ansvaret för att informationsutbytet med andra länders skatteförvaltningar sker i enlighet med gällande författningar och skatte- och handräckningsavtal och att det är förenligt med de principer som styr vårt förhållande till andra länders skatteförvaltningar. RSV ska bl.a. verka för att de förpliktelser som Sverige har åtagit sig i avtalen med andra länder blir uppfyllda och att den svenska skatteförvaltningen lämnar erforderliga upplysningar och bistånd. Dessutom ska verket fatta beslut i varje enskilt ärende där någon skattemyndighet begär handräckning hos annat lands skatteförvaltning och i förekommande fall även avslå en sådan begäran.

Tidigare var utlandsskattefrågorna inom direkt beskattning på RSV samlade på den internationella enheten. Till skillnad från RSV:s övriga verksamhet bestod den internationella enhetens arbete till stor del av rent operativa uppgifter såsom dispensprövningar, processföring samt handläggning av ärenden inom ramen för internationellt informationsutbyte. Därutöver svarade enheten för stöd till skattemyndigheterna i form av information och utbildning samt materiellt, processuellt och kontrolltekniskt stöd. Till sammans med representanter från Finansdepartementet deltog enheten i olika internationella arbetsgrupper, t.ex. inom OECD, EU och det nordiska samarbetet. Motsvarande arbetsuppgifter inom

momsen läg på den s.k. CLO-funktionen⁵ och inom punktskatter på ELO-funktionen⁶ inom dåvarande kontrollavdelningen.

I samband med RSV:s omorganisation under hösten 2000 frångick man den gamla sektorindelningen och verkets ansvarsområden är nu istället funktionellt indelade. I samband med omorganisationen togs bland annat den internationella enheten bort. Arbetsuppgifterna finns dock kvar, men de är numera fördelade mellan flera olika enheter.

Det är framför allt två avdelningar på RSV som är inblandade i utlandsskattefrågorna; skatteavdelningen (SK) och verksamhetsstöдавdelningen (VE). Skatteavdelningen har det samlade ansvaret för ledning, styrning och uppföljning av beskattningsverksamheten. Skatteavdelningen har bland annat som uppgift att driva utvecklingen av regelverken, ansvara för den långsiktiga verksamhetsutvecklingen samt styra service-, informations- och kontrollverksamheten inom skatteförvaltningen. Inom skatteavdelningen är det framför allt rättsenheten (SK/R) och service- och kontrollenheten (SK/SK) som arbetar med internationella frågor. Rättsenheten ansvarar för rättslig styrning och uppföljning samt analys och utveckling av regelverken medan service- och kontrollenheten ansvarar för planering, ledning, styrning och uppföljning av service- och kontrollarbetet inom skatteförvaltningen.

Verksamhetsstöдавdelningen har det samlade ansvaret för utveckling och förvaltning av det administrativa stödet och IT-stödet till skattemyndigheterna. Inom verksamhetsstöдавdelningen är det huvudsakligen likvidenheten (VE/L) och periodbeskattningsenheten (VE/P) som är intressanta ur ett internationellt perspektiv. Likvidenheten ansvarar för det administrativa stödet inom bland annat skattebetalningsområdet, debitering av preliminär skatt samt arvs- och gåvoskatt. Därtill svarar enheten för frågor som rör handräkning, utländska kontrolluppgifter, avräkning av nordisk skatt, stöd till förvaltningen i internationella frågor mm. Periodbeskattningsenheten ansvarar för det administrativa stödet inom moms- och arbetsgivarområdena. Dessutom ansvarar enheten för hanteringen av kvartalsredovisningar.

De rent operativa arbetsuppgifterna inom skatteförvaltningen ligger i huvudsak på skattemyndigheterna, medan RSV istället ska

⁵ Central Liaison Office, ett sambandskontor för informationsutbyte inom momsområdet mellan EU:s medlemsstater.

⁶ Excise Liaison Office, ett sambandskontor för informationsutbyte inom punktskatteområdet mellan EU:s medlemsstater.

ha ett lednings- och samordningsansvar. Beträffande informationsutbytet med skatteförvaltningar i andra länder har dock RSV även rent operativa arbetsuppgifter. Dessa uppgifter är i huvudsak fördelade mellan likvidenheten, service- och kontrollenheten samt periodbeskattningsenheten.

Informationsutbytet inom direkt beskattning samt utbytet om indirekta skatter med länder utanför EU hanteras av likvidenheten, där en person ansvarar för utbytet med de nordiska länderna och två personer för utbytet med övriga länder. Informationsutbytet med andra EU-länder inom moms och punktskatter hanteras däremot av CLO respektive ELO, som finns placerade på service- och kontrollenheten. CLO (Central Liaison Office) är ett sambandskontor för informationsutbyte på momsområdet mellan EU:s medlemsstater och ELO (Excise Liaison Office) är motsvarigheten på punktskatteområdet. CLO är bemannat med tre handläggare på heltid (därtill ansvarar ett par personer från andra enheter för några uppgifter som hör till CLO:s ansvarsområde) och ELO med två handläggare på deltid. Service- och kontrollenheten är också ansvariga för framtagning och samordning av simultana revisioner (även inom direkt beskattning) och de multilaterala revisioner som genomförts inom ramen för Fiscalis-programmet.

Handräkningsärendena kompletteras på momsområdet av ett system med elektroniskt tillgänglig information från övriga EU-länder. Informationen bygger på de kvartalsredovisningar som företagen redovisar sina varuförsäljningar till företag i andra EU-länder i. Till hanteringen av kvartalsredovisningarna finns ungefär fem årsarbetskrafter avsatta på periodbeskattningsenheten. De tekniska frågorna kring till exempel verifiering av VAT-nummer och utbytet av uppgifter från kvartalsredovisningarna mellan EU-länderna (VIES och CCN/CSI) är också placerade på periodbeskattningsenheten, där de hanteras av två personer.

Ansvar för att samordna de internationella arbetsuppgifterna har lagts på service- och kontrollenheten. Det handlar både om samordning inom skatteavdelningen, samverkan med andra avdelningar (dvs. framför allt verksamhetsstöдавdelningen), samordning av RSV:s representation i internationella organ, samverkan med Finansdepartementet och samverkan med företrädare för andra länders skatteförvaltningar.

Tanken med att sprida ut arbetsuppgifterna med internationell koppling på flera enheter på RSV var huvudsakligen att de i ökad utsträckning skulle integreras med enheternas övriga uppgifter. De

internationella frågornas speciella karaktär har dock gjort att de i princip uteslutande hanteras av den personal som ansvarade för uppgifterna innan omorganisationen och som följt med till de nya enheterna. Istället för att minska sårbarheten genom att lägga ut arbetsuppgifterna på flera större enheter, har alltså uppsplittringen av det internationella området lett till ökad sårbarhet. Det är idag bara en eller ett fåtal personer på respektive enhet som har erfarenhet och kompetens av de frågor som behandlas inom det internationella området. Detta problem är uppmärksammat och det pågår idag ett arbete med att säkerställa att alla arbetsuppgifter kan utföras av minst två personer.

3 Mervärdesskattekontrollen vid handel mellan EU-länder

3.1 Den inre marknaden

Skattemyndigheterna är beskattningsmyndighet för moms när det gäller försäljning eller annan omsättning inom landet samt vid import av tjänster. Tullverket är beskattningsmyndighet angående importmoms för varor från tredje land. Export är inte momsbelagd, utan normalt erläggs momsen vid importen. I samband med införandet av den inre marknaden inom EU har ytterligare en variant av utrikeshandel införts, gemenskapsintern handel. Man skiljer idag mellan gemenskapsintern handel, dvs. handel mellan två EU-länder, och import och export, som betecknar handeln med tredje land, dvs. handel med ett land utanför EU. Beträffande den gemenskapsinterna handeln är skattemyndigheterna beskattningsmyndighet för moms.

Den inre marknaden innebär i princip fri rörlighet av personer, varor, tjänster och kapital. Införandet av den inre marknaden innebär att gränskontrollerna och gränsformaliteter avskaffades den 1 januari 1993 i fråga om varuhandeln mellan medlemsländerna. Detta har också inneburit konsekvenser för bl.a. mervärdesbeskattningen vid förvärv av varor.

EG-kommissionen föreslog 1987 att beskattningen vid import skulle slopas i samband med att den inre marknaden genomfördes. All beskattning vid gränsöverskridande handel inom EG skulle istället ske i ursprungslandet enligt den s.k. ursprungsprincipen. Vid försäljning till ett annat EG-land skulle således skatt tas ut i exportlandet och ingen beskattningsåtgärd skulle vidtas i importlandet. Hela gemenskapen skulle således uppfattas som en enda hemmamarknad.

Ett problem med kommissionens förslag var att skatteinkomsterna helt eller delvis skulle stanna i exportlandet. För att eliminera detta föreslog kommissionen att ett clearingförfarande (Clearing House System, CHS) skulle införas så att varje

medlemsland skulle få de skatteintäkter som var hänförliga till konsumtionen i det egna landet.

EG-länderna har emellertid ännu inte kunnat nå enighet om utformningen av ett system för mervärdesbeskattning i enlighet med kommissionens förslag. En särskild övergångsordning för perioden 1993-96 infördes därför. Perioden har därefter successivt förlängts, och ett definitivt system med ursprungsbeskattning förutsätter ett enhälligt beslut av Ministerrådet. Till dess ett sådant beslut fattats består alltså övergångsordningen. Inget talar för närvarande för att en övergång till ursprungsprincipen kommer att genomföras inom överskådlig tid.

Övergångsordningen

EG:s ministerråd beslutade 1991 om de nya regler som skulle gälla från 1993. Reglerna om övergångsordningen bygger på destinationsprincipen. När en skattskyldig säljare i ett EU-land säljer varor till en skattskyldig köpare i ett annat EU-land ska någon mervärdesskatt inte påföras. Säljaren har avdragsrätt för mervärdesskatten på sina inköp. För att varorna ska få levereras utan mervärdesskatt krävs att köparen är skattskyldig, dvs. är registrerad till mervärdesskatt i sitt hemland. Säljaren måste därför ha uppgift om köparens registreringsnummer och kunna kontrollera detta.

För köparen gäller att förvärvet ska beskattas i hans hemland. Köparen ska i sin ordinarie momsdeklaration till beskattning redovisa alla skattepliktiga förvärv från andra EU-länder. Köparen får samtidigt i sin momsdeklaration göra avdrag för skatten på förvärven till den del avdragsrätt föreligger. I den mån full avdragsrätt föreligger kommer således ett förvärv av varor från ett annat EU-land inte att medföra någon betalningsskyldighet till det egna landet.

Privatpersoner och andra som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt får förvärva varor i valfritt land, och till där gällande skattesatser. Någon moms ska inte påföras i köparens hemland när varan förs dit. I dessa fall betalar alltså säljaren moms i sitt hemland.

Vissa särregler ska dock gälla för verksamhet i större postorderföretag eller företag som annars ägnar sig åt s.k. distansförsäljning över gränserna. Särreglerna gäller företag med viss minsta årsom-

sättning (320 000 kr i Sverige). Dessa större postorderföretag ska ta ut konsumtionslandets mervärdesskatt. Säljaren ska då registrera sig och redovisa moms i köparens hemland. Det blir alltså inte möjligt att i större skala bedriva postorderförsäljning från ett land med låg mervärdesskatt och utnyttja den låga skatten i konkurrens-syfte.

Beskattningsmyndighet vid gemenskapsintern handel

Införandet av den inre marknaden medförde att tullformaliteterna upphörde beträffande gränsöverskridande varuhandel inom EU. Därmed upphörde Tullverkets gränskontroll inom EU. Den moms kontroll som tidigare legat på Tullverket fick skatteförvaltningen därigenom lov att ta över. Detta innebar inte bara att kontrollen flyttades över från en förvaltning till en annan, utan det innebar samtidigt att den fysiska kontrollen ersattes av en redovisningskontroll. Ska man kunna upprätthålla en redovisningskontroll behövs något slags underlag. Därför infördes en uppgiftsskyldighet vid gränsöverskridande varuhandel inom EU. Uppgiftsskyldigheten fullgörs genom inlämnande av kvartalsredovisning, KVR.

1995 blev Sverige medlem i EU, och klev därför in i detta system.

3.2 Kvartalsredovisningar och VIES

3.2.1 Kontrollsystemets uppbyggnad

Destinationsprincipen kontra ursprungsprincipen

Mervärdesbeskattningen inom EU sker alltså huvudsakligen utifrån den s.k. destinationsprincipen, vilket innebär att de varor som säljs från en säljare i ett EU-land till en köpare i ett annat EU-land ska beskattas i köparens hemland. Det medför att man får ett flöde av obeskattade varor över nationsgränserna. Detta kan sägas vara grunden till det kontrollproblem som har uppstått. Det leder också till ett stort behov av utbyte av information mellan länderna. Skatteförvaltningen i säljarens hemland behöver en bekräftelse på att varuförsäljningen verkligen har skett till en momsregistrerad köpare i ett annat EU-land, så att den ska vara momsbefriad för säljaren. Skatteförvaltningen i köparens hemland behöver på mot-

svarande sätt få information om att köparen har gjort förvärv från en säljare i ett annat EU-land, så att man kan kontrollera att köparen redovisar moms.

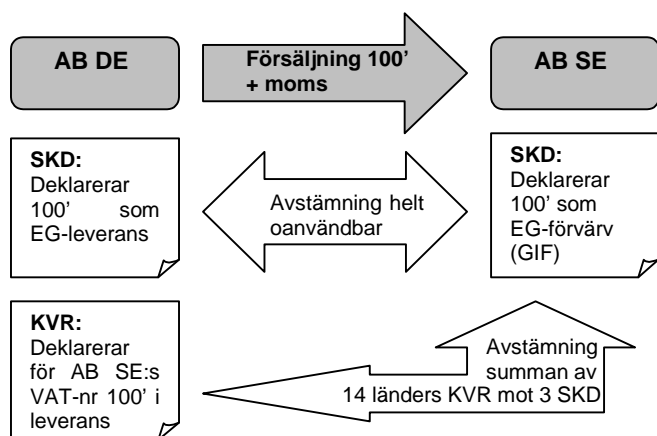
Man kan då fråga sig om problemet skulle lösas om man övergick till den s.k. ursprungsprincipen, precis som det var tänkt från början. Då skulle alltså moms tas ut i säljarens hemland. Det skulle innebära att flödet över nationsgränserna utgjordes av beskattade varor. Så långt kan det alltså tyckas eliminera många av de problem som moms står inför idag, och minska behovet av informationsutbyte mellan skatteförvaltningarna (momsen tas ju ut innan varan lämnar säljarens hemland). Det ger dock samtidigt upphov till andra problem och ett annat informationsbehov. Om köparen är en momsregistrerad näringsidkare så har den avdragsrätt för den moms som säljaren har erlagt. Det innebär att moms betalas i säljarens hemland och dras av i köparens hemland. Det skapar alltså behov av någon form av kvittningssystem mellan länderna. Det ger också upphov till kontrollproblem för skatteförvaltningen i köparens hemland. Den måste kunna kontrollera att fakturan som köparen vill dra av moms på är korrekt, och helst även att säljaren har erlagt motsvarande moms i sitt hemland.

Behovet av en KVR

I skattedeklarationen (SKD), som i Sverige lämnas in månadsvis (årsvis för vissa små företag) deklarerar summan av företagets alla försäljningar till andra EU-länder som EG-leveranser. På motsvarande sätt deklarerar köparen summan av alla företagets inköp från andra EU-länder som EG-förvärv (gemenskapsinterna förvärv, GIF). Det blir alltså inte möjligt att stämma av skattedeklarationerna för olika företag mot varandra. Man vet ju inte vilka företag inköpen respektive försäljningarna avser och inte heller vilket/vilka länder de avser. Den enda avstämning som teoretiskt skulle vara möjlig är en aggregerad avstämning för hela EU, där man alltså stämmer av summan av alla företags EG-förvärv mot summan av alla företags EG-leveranser. Troligtvis skulle man vid en sådan avstämning finna att det blir en stor differens. Avstämningen ger dock ingen ledning för var differensen har uppstått, dvs. vilka företag (av alla företag i 15 länder) som har deklarerat någonting fel.

Därför har man tillskapat kvartalsredovisningen (KVR). I den redovisar företagen alla EG-leveranser. Varje företag de har sålt några varor till anges med VAT-nummer (momsregistreringsnummer för gemenskapsintern handel¹) och total försäljningssumma. Därigenom blir det möjligt att för alla andra 14 EU-länders företag summera alla försäljningar som har skett till ett visst företag i Sverige. Denna summa kan stämmas av mot summan av det företagets redovisade EG-förvärv för de tre skattedeclarationer som motsvarar kvartalsredovisningen. Vid misstämning kan man få specifikationer på företagsnivå från övriga EU-länder.

Figur 1: Avstämning mellan skattedeclarationer respektive mellan skattedeclaration och kvartalsredovisning.



VIES (VAT Information Exchange System)

För att på ett enkelt och effektivt sätt kunna stämma av uppgifter om EG-förvärv i skattedeclarationerna mot uppgifter om EG-leveranser i kvartalsredovisningar i de övriga länderna krävs ett datoriserat system där ländernas databaser kopplas samman. Man har därför tillskapat VIES (VAT Information Exchange System). Det

¹ I Sverige består VAT-numret av det svenska momsregistreringsnumret med tillägg av landskod (SE) och verksamhetsnummer (vanligtvis 01). I en del andra länder kan dock VAT-numret och det nationella momsregistreringsnumret vara två helt olika registreringsnummer

är ett kommunikationssystem som kommunicerar med databaser hos skatteförvaltningarna i respektive medlemsland.

Databaserna i respektive land ska innehålla två register; ett register över de i landet inlämnade kvartalsredovisningarna och ett register över alla momsredovisningsskyldiga i landet, dvs. ett VAT-nummer register. VAT-nummer registren kommer även inom kort att göras tillgängliga för företagens VAT-nummer verifiering via kommissionens hemsida.

Man kan hämta uppgifter från de andra ländernas kvartalsredovisningar från tre nivåer:

Nivå 1: För respektive EU-land anges summan av försäljningarna till respektive företag i Sverige. Dessa uppgifter levereras via VIES automatiskt från respektive EU-land till Sverige ett visst datum. Då lägger vi alltså in uppgifterna i vår egen databas, vilket gör att uppgifterna kan användas för utsökningar med hjälp av t.ex. PUMA. Denna nivå kan man använda för att göra utsökningar av vilka företag som har differenser. Det kan dock ej användas för att se var felen är.

Nivå 2: På den andra nivån anges summan av försäljningarna från respektive företag i respektive EU-land till respektive företag i Sverige. Vi hämtar uppgifterna on-line via VIES direkt från de 14 andra ländernas databaser. Det går i regel snabbt att hämta uppgifter om ett specifikt företag. Det tar ofta 10-15 sekunder, ibland något längre tid beroende på hur många länder uppgifter måste hämtas från och hur många företag de avser. Som längst kan det ta upp till ett dygn, eftersom vissa länder samlar in beställningarna och sedan verkställer dem t ex under natten. Vi kan ej göra utsökningar på denna nivå, eftersom informationen ligger i de andra ländernas databaser. Vi kan bara hämta uppgifter för de företag vi har angett. Det kommer dock inom kort att införas vissa nya ut-sökningsmöjligheter, där man exempelvis får möjlighet att få fram uppgifter om vilka svenska företag ett visst företag i ett annat EU-land har sålt varor till.

Nivå 3: Räcker inte de uppgifter som man kan hämta genom nivå ett och två återstår handräckning. Vi kan då inte inhämta erforderliga uppgifter genom VIES, utan får skicka en begäran till det andra landets skatteförvaltning om att de manuellt ska ta fram de uppgifter vi behöver. Genom handräckningsförfarandet kan man ställa

mer komplexa frågor och ibland till och med få närvara vid en utredning i utlandet. Det är dock ett mer långdraget förfarande, där det oftast tar mellan en och sex månader innan svaret inkommer. Hur handräckningsförfarandet går till beskrivs i kapitlet om informationsutbytet med skatteförvaltningar i andra länder (kapitel 7).

Sambandskontor - CLO

I Rådetsförordning (EEG) nr 218/92 föreskrivs att varje medlemsland ska inrätta ett sambandskontor, Central Liaison Office (CLO), som ska svara för samordningen av informationsutbytet och VIES-systemet. Det finns inga närmare krav i lagstiftningen om hur CLO-funktionen ska vara uppbyggd, men 1993 enades kommissionen och medlemsstaterna om en rad riktlinjer rörande deras viktigaste funktioner och mål. De ska i första hand fungera som den naturliga kommunikationskanalen mellan behöriga myndigheter (dvs. myndigheter som får utbyta beskattningsuppgifter med andra länder), hantera flödet av samarbete och bistånd mellan medlemsstaterna, övervaka kvaliteten och relevansen när det gäller förfrågningar om bistånd och svaren på dessa och kontrollera iakttagandet av tidsfrister. CLO ska kort sagt fungera som en kontaktpunkt genom vilken andra medlemsstater kan vara säkra på att få effektivt och snabbt bistånd avseende alla frågor rörande moms-kontroll och samarbete.

CLO-funktionerna i EU-länderna är av mycket skiftande storlek. Den irländska CLO omfattar ca 90 personer och den holländska 40 personer, medan den danska endast omfattar tre personer. I Sverige är CLO organisatoriskt placerat på RSV. CLO är på RSV bemannat med 3 personer. Därutöver har uppgifter som ligger under CLO:s ansvarsområde lagts ut på ytterligare ett par personer på andra enheter inom RSV.

Att jämföra personella resurser mellan länderna är dock egentligen ointressant eftersom arbetsuppgifterna är helt olika och arbetsfördelningen mellan CLO och den övriga förvaltningen skiljer sig åt mellan länderna. En anledning till att CLO i Sverige fungerat trots små resurser är inrättandet och nyttjandet av ett kontaktpersonnät i regionerna. I kontaktpersonernas uppdrag ingår sådant som i många andra länder sköts centralt inom CLO.

3.2.2 Den praktiska hanteringen av KVR och uppgifter från VIES

Tider för lämnande av KVR och överföring av uppgifter m.m.

I kvartalsredovisningarna redovisas EG-leveranser för en tremånadersperiod. Före Sveriges EU-medlemskap redovisades moms i momsdeklarationer varannan månad. Ett bibehållande av en redovisningsperiod på två kalendermånader för moms skulle ha försvårat avstämnings- och kontrollmöjligheterna mellan momsdeklarationer och kvartalsredovisningar. Redovisningsperioden för moms i Sverige har bland annat därför ändrats till en månad. Företag med en omsättning understigande en miljon kronor per år kan dock redovisa momsen årsvis, antingen i en skattedeklaration eller i inkomstdeklarationen.

Kvartalsredovisningar för januari-mars ska i Sverige lämnas senast 5 maj, beroende på företagets storlek. Först den 5 juni (dvs. 65 dagar efter utgången av kvartalet) förs uppgifterna över till de andra länderna. Man håller på att implementera ett system där uppgifterna ska göras tillgängliga för andra länder så snart de har kommit in. Eftersom länderna tillämpar olika datum för företagens uppgiftslämnande innebär detta att uppgifterna kommer att överföras i omgångar.

Man diskuterar också en övergång till enmånaders redovisning istället för kvartalsvis. För Sverige, som har enmånaders redovisning för skattedeklarationer, skulle detta medföra en stor fördel, i och med att "kvartalsredovisningen" skulle kunna finnas tillgängliga vid den ordinarie moms kontrollen. Eftersom företagen ändå måste lämna in uppgifter om momsen varje månad skulle den extra arbetsbördan på företagen inte heller bli särskilt stor. En del länder har dock två- eller tremånaders momsredovisning. För dessa är vinsterna inte lika stora som för Sverige, samtidigt som deras företag utsätts för en kraftigt ökad uppgiftsskyldighet. Det är oklart om det kommer att bli någon förändring. Det är dock inget som hindrar Sverige från att övergå till enmånadsredovisning, även om inte övriga EU-länder gör det. Huvudsaken är att vi sammanställer uppgifterna till övriga länder kvartalsvis. Vinsten av det är dock inte lika stor som vinsten skulle bli om alla EU-länder tar in uppgifter månadsvis.

RSV:s operativa arbete med kvartalsredovisningar

Förvaltningen av områdena kvartalsredovisningar och VIES utgör en del av det CLO-arbete som är lagstadgat genom rådsförordningen. Skyldigheten att lämna kvartalsredovisning och att uppgifterna i dessa görs tillgängliga för övriga medlemsländer är en väsentlig del av momsbeskattningen av den gemenskapsinterna handeln. Det åligger medlemsländerna, främst genom rådets förordning, att se till att dessa uppgifter är så fullständiga och riktiga som möjligt.

Mellan 15 000 och 16 000 kvartalsredovisningar lämnas varje kvartal och varje kvartalsredovisning innehåller i genomsnitt ca 10 uppgiftsrader (från 1 till drygt 1 200 rader). Merparten av uppgifterna inkommer på blanketter och registreringen sker genom scanning och maskinell tolkning vid ICR-centralen i Vänersborg.

I princip ska allt operativt arbete med administration och kontroll av momsen hanteras av skattemyndigheterna. I det avseendet utgör dock hanteringen av kvartalsredovisningar ett undantag. All operativ verksamhet avseende kvartalsredovisningar bedrivs idag av RSV, som registrerar in kvartalsredovisningar, gör rättelser, uppdateringar, formella kontroller etc. Dessa arbetsuppgifter är bemannade med en handläggare och fyra assistenter. Innan Sveriges inträde i EU beräknade man att grundhanteringen av kvartalsredovisningar skulle ta i anspråk sju årsarbetskrafter och kontrollen av kvartalsredovisningar från svenska företag ytterligare 32 årsarbetskrafter.² Den låga bemanningen medför att det endast finns tid för grundhantering. Således finns inte resurser för fördjupad kontroll eller för att vidta åtgärder mot dem som inte fullgör sin uppgiftsskyldighet.

I den grundhantering av kvartalsredovisningar som genomförs på RSV ingår en maskinell kontroll av VAT-numrens formella status. De som lämnat kvartalsredovisningar med formellt oriktigt VAT-nummer får en maskinell förfrågan. Vid den formella kontrollen kontrolleras dock bara att uppgivna VAT-nummer följer den struktur som VAT-numren i det aktuella landet har, och inte huruvida det verkligen finns ett företag med detta VAT-nummer. Om det angivna VAT-numret i en kvartalsredovisning är felaktigt eller avser ett företag som t.ex. inte varit momsregistrerat under den aktuella perioden, inkommer ett s.k. OMCTL-meddelande om detta från det andra EU-landet. Det dröjer dock några

² Riksskatteverket: Mervärdesbeskattningen i ett EG-perspektiv. RSV Rapport 1993:8

månader från det att kvartalsredovisningen har inlämnats. När OMCTL-meddelandena kommer in från övriga EU-länder skickas en maskinell förfrågan även avseende detta. Förfrågningarna följs dock i regel inte upp, vilket innebär att kvartalsredovisningar med felaktiga VAT-nummer ligger kvar i registret.

I kvartalsredovisningssystemet saknas än så länge rutin för påförande av förseningsavgift. Trots att det finns lagstöd för att påföra förseningsavgifter i de fall då kvartalsredovisningen inkommer för sent eller inte inkommer alls, så kan man alltså i praktiken inte göra detta. Man har därigenom inte något effektivt påtryckningsmedel för att begära in kvartalsredovisningar. Eftersom kvartalsredovisningarna inte heller medför någon beskattningsekvens för företaget, är det många företag som slarvar med att lämna in dem. I Stockholmsregionen var det första kvartalet i år 923 företag (21 %) av de som borde ha lämnat kvartalsredovisning (de hade enligt skattedeklarationen sålt eller överfört varor till annat EU-land), som inte gjorde det. Det är inte bara små företag som underlåter att lämna kvartalsredovisning. 37 av företagen hade enligt skattedeklarationerna EG-leveranser överstigande 10 miljoner kronor. För det största företaget uppgick EG-leveranserna till nästan 1,5 miljarder kronor.

Den moms kontroll som sker med stöd av uppgifter i svenska och utländska kvartalsredovisningar sker ute på skattemyndigheterna, oftast integrerad med övrig moms kontroll. Om kontrollen resulterar i att kvartalsredovisningen ska korrigeras måste detta dock meddelas RSV, för kvartalsredovisningssystemet är utformat så att rättelser, uppdateringar mm endast kan utföras från RSV.

Överflyttning av kvartalsredovisningshanteringen till skattemyndigheterna

Skattemyndigheten hanterar skattedeklarationen och dess innehåll, bl.a. deklara tionsuppgiften avseende EG-leveranser. RSV hanterar idag kvartalsredovisningar avseende samma uppgifter. Kvartalsredovisningen bör enligt en genomförd studie³ hanteras i ett sammanhang med skattedeklarationen. Då uppnås en samordnad registerföring, samordnad kontroll, en kontaktyta för den skatt-

³ Se Ut flyttning av KVR/Periodisk sammanställning, Förstudie 2000-02-18, Förstudie avseende nya system för KVR och VIES 2000-02-29 och MIMA-direktiv

skyldige samt större kompetens inom skattemyndigheten avseende EG-handel.

Totalt har i Sverige 24 396 företag redovisat något belopp över 0 kr som omsättning eller överföring av varor till annat EG-land eller som trepartsförvärv av varor från annat EG-land i skattekundeklarationen någon gång under jan-okt 1999. Antalet företag per region varierar från 550 (Östersund) till 6 518 (Stockholm). Nio kontor hade färre än 10 sådana företag, trettio kontor hade mindre än 50 företag och 61 kontor hade mindre än 100 företag. Samtidigt hade 75 kontor mer än 100 sådana företag, 29 kontor hade mer än 200 företag och 16 kontor mer än 400 företag. De stora skillnaderna i företagssammansättning mellan skattekontoren och regionerna medför ett behov av flexibla lösningar vid en eventuell överföring av kvartalsredovisningshanteringen till skattemyndigheterna. I regel bör kvartalsredovisningarna enligt studien hanteras ute på respektive skattekontor, men om ett kontor har få företag med EG-handel måste det vara möjligt att handlägga skattedeklarationen och kvartalsredovisningen på ett annat kontor eller på regionnivå.

Studierna utmynnar alltså i förslaget att hanteringen av kvartalsredovisningarna flyttas från RSV till skattemyndigheterna för att i framtiden ske samordnat med övrig momsbeskattning. För att det ska vara möjligt måste dock IT-stödet vidareutvecklas, eftersom befintliga rutiner i IT-stödet för kvartalsredovisningar är utvecklade med förutsättningen att all hanterig sker centralt på ett ställe.

Man har presenterat ett utkast till direktiv för att utveckla ett nytt IT-system, MIMA. Utvecklingen av MIMA har på grund av prioriteringar mellan olika systemutvecklingsprojekt beslutats att senareläggas. Överflyttningen av hanteringen från RSV till skattemyndigheterna har därför också skjutits på framtiden. Utvecklingen av ett nytt IT-stöd är för närvarande föremål för prövning i det s.k. prioriteringsrådet.

3.2.3 Möjligheter till avstämningar och kontroller

Systemet med kvartalsredovisningar inom EU möjliggör en hel del avstämningar, som kan användas för att förbättra momskontrollen. Sådana avstämningar har inom skattemyndigheterna utförts i ganska liten omfattning, så kunskapen om kontrollens effektivitet är begränsad. Skattemyndigheten i Stockholm har dock under 1999

och 2000 utfört två ganska omfattande kontrollprojekt⁴, där man gjort avstämningar mellan skattedeklarationer och kvartalsredovisningar. Slutsatserna i det här avsnittet bygger i stor utsträckning på erfarenheterna utifrån dessa kontrollprojekt.

Differenser mellan SKD och egna lämnade KVR

I skattedeklarationen redovisar företagen för respektive månad varuförsäljningar till momsregistrerade företag i andra EU-länder på rad 23 (Omsättning av varor till annat EG-land) och varuöverföringar till egen verksamhet i annat EU-land på rad 24 (Överföring av varor till annat EG-land). Motsvarande uppgifter redovisas kvartalsvis i kvartalsredovisningen som varuleveranser. Summan av varuleveranserna i en kvartalsredovisning ska alltså överensstämma med summan av beloppen på rad 23 och 24 i skattedeklarationerna för kvartalets tre månader. Uppkommer det en differens är det antingen något fel redovisat i skattedeklarationen eller i kvartalsredovisningen.

Genom att stämma av dessa uppgifter mot varandra kan man alltså jämföra uppgifter som en och samma skattskyldig har lämnat vid olika tillfällen. Uppgifter från de svenska företagens kvartalsredovisningar används huvudsakligen i momskontrollen i andra EU-länder. Enligt Rådsförordningen är medlemsstaterna skyldiga att tillse att databasen över uppgifter ur kvartalsredovisningar hålls aktuell, komplett och korrekt. Genom den här kontrollen av kvartalsredovisningarna kan registerkvaliteten förbättras.

Avstämningen kan även användas för att upptäcka fall av "fiktiv utförsel". Vid försäljningar i Sverige måste man redovisa moms på försäljningen, men om försäljningen sker till ett momsregistrerat företag i ett annat EU-land är den hos säljaren momsbefriad (köparen ska istället förvärvsbeskattas för inköpet). För att slippa redovisa moms på en försäljning kan man alltså ange den som en EG-leverans. Om man i skattedeklarationen har angett försäljningen som en EG-leverans, men inte redovisat den i kvartalsredovisningen uppstår det alltså en differens. För att undvika att det uppstår differenser kan man ta med försäljningen på kvartalsredovisningen, men ange ett påhittat VAT-nummer eller felaktigt ange ett annat företags befintliga VAT-nummer. Då upp-

⁴ Skattemyndigheten i Stockholm avdelning Region: Rapport projekt EG-moms, 1999-09-17 och Skattemyndigheten i Stockholm: EG-moms projekt, 1999-09-01 – 2000-06-30

täcks dock felet genom att man får ett meddelande från det andra landets skatteförvaltning om VAT-numret inte är korrekt, eller genom att det uppstår en differens vid avstämning mot den angivna köparens momsdeklaration.

Vid en avstämning mellan EG-leveranser i företagets egna skattedeclarationer och kvartalsredovisning upptäcker man att det är väldigt mycket differenser. För att få en uppfattning om andelen differenser har vi gjort en avstämning mellan skattedeclarationerna och kvartalsredovisningarna för företagen i Stockholmsregionen avseende första kvartalet 2001. Det finns inget som tyder på att företag i andra regioner skulle vara mer noggranna med sina redovisningar eller att felet är extra stora det kvartalet, utan det torde ungefärligen återspegla den verkliga felprocenten. Det är många företag som inte alls lämnar kvartalsredovisning och en del som inte redovisar genomförda EG-leveranser i skattedeclarationen. Av de företag som har redovisat EG-leveranser i skattedeclarationen, och som alltså borde ha lämnat kvartalsredovisning var det 21 % som underlät att göra det. Av de som lämnat kvartalsredovisning var det 4 % som trots det inte redovisat några EG-leveranser i skattedeclarationen.

Ungefär 3 500 företag har redovisat EG-leveranser i skattedeclarationen och lämnat kvartalsredovisning. Bland dessa var det någon form av differens för 45 % av företagen, vilket innebär att 55 % av företagen hade redovisat samma belopp i båda deklARATIONERNA. Ungefär hälften av företagen med differenser har ganska små differenser. 24 % har differenser överstigande 50 000 kr, och hela 16 % av företagen har differenser som överstiger 1 miljon kronor.

Tabell 2: Differenser mellan SKD och egna lämnade KVR för företag i Stockholmsregionen under första kvartalet år 2001

Redovisning	Antal företag	Andel i procent
Redovisar EG-leveranser i SKD	4 390	
Lämnar ej KVR, trots att EG-leveranser redovisats i SKD	923	21,0 %
Lämnar KVR	3 617	
Redovisar ej EG-leveranser i SKD trots att KVR lämnats	150	4,1 %
Redovisar EG-leveranser i SKD och lämnar KVR	3 467	
Ingen differens mellan SKD och KVR	1 915	55,2 %
Differens finns mellan SKD och KVR	1 552	44,8 %
Differens > 50 000 kr	819	23,5 %
Differens > 100 000 kr	754	21,7 %
Differens > 1 miljon kr	577	16,5 %

Källa: Avstämmningar i PUMA.

Delvis beror differenserna på att uppgifterna i kvartalsredovisningarna och skattedeklarationerna kommer från olika delar av redovisningen. Uppgifterna till skattedeklarationen hämtas från den vanliga affärsredovisningen, medan uppgifterna till kvartalsredovisningen i regel hämtas från den sidoordnade redovisningen (kundreskontra). I affärsredovisningen finns ju inga uppgifter om kunder och VAT-nummer. Många företag har dålig internkontroll och bristande rutiner som gör att det blir differensen mellan de olika delarna av redovisningssystemet. Många stora företag har dock förbättrat sina rutiner och har därigenom inte längre så mycket fel. För stora företag kan det dock vara väldigt arbetskrävande (och ibland omöjligt) att utreda orsaken till dessa differenser.

I båda Stockholms kontrollprojekt kommer man fram till att den största delen av felen hänförs till missförstånd och okunskap. Okunskapen är både materiell och redovisningsmässig. En del har också redovisat på fel rad i deklarationen.

Tabell 3: Orsaker till differenser mellan företagens egna skattedeklarationer och kvartalsredovisning.

Orsak till differens	Första projektet	Andra projektet
Bristande kunskap	26 %	33 %
Administrativ orsak (omorganisation, personalbyte, nytt/föråldrat datasystem)	16 %	17 %
Fyllt i fel siffror	15 %	13 %
Fyllt i fel rad	14 %	11 %
Utan skäl	10 %	10 %
Periodiseringsfel	8 %	7 %
Slarv av de skattskyldiga	6 %	
Registreringsfel hos SKM	5 %	

Källa: Skattemyndigheten i Stockholms rapporter: Rapport projekt EG-moms 1999-09-17 och EG-moms projekt 1999-09-01 – 2000-06-30.

Anm.: Siffrorna grundar sig på 207 förfrågningar i den första studien och 271 förfrågningar i den andra studien.

Differenser mellan SKD och KVR från företag i andra EG-länder

Det svenska företaget redovisar sina gemenskapsinterna förvärv (GIF) på rad 25 i sin skattedeclaration (förvärv av varor från annat EG-land) och förvärvsmomsen på dessa redovisas på rad 35 (Utg. Moms på varuförvärv från annat EG-land). Företagen i övriga 14 EU-länder redovisar sina varuförsäljningar till det svenska företaget på sina kvartalsredovisningar, med angivande av det svenska företags VAT-nummer.

Vi får automatiskt (nivå ett i VIES) uppgifter om summan av alla försäljningar från respektive EU-land till ett visst svenskt företag. Dessa uppgifter är sökbara i PUMA. Där kan man alltså göra avstämningar mellan summan av alla 14 andra EU-länders försäljningar till ett visst svenskt företag ett kvartal och summan av det företags gemenskapsinterna förvärv enligt skattedeclarationerna för kvartalets tre kalendermånader. För att se var en eventuell differens har uppstått måste man ställa en nivå två-fråga i VIES avseende det svenska företaget. Då får man uppgifter om försäljningarna från respektive företag i de övriga EU-länderna till det svenska företaget.

Här får man alltså möjlighet att göra en avstämning mellan de uppgifter som ett svenskt företag har lämnat i sin skattedeclaration och motsvarande uppgifter som lämnas av företag i andra EU-länder. Om det svenska företaget har redovisat lägre värde på sina varuförvärv än vad som framgår av kvartalsredovisningarna från utlandet kan det vara ett tecken på svart försäljning. Det kan dock också vara ett tecken på en "fiktiv utförsel", där företaget i det andra landet på felaktig grund har använt ett svenskt VAT-nummer för att slippa betala moms på en inhemsk försäljning. Finns det misstankar om detta bör man meddela skatteförvaltningen i det andra landet. På motsvarande sätt hoppas vi bli meddelade av någon utländsk skatteförvaltning om en svensk säljare låtsas sälja varor till ett annat EU-land genom att uppge VAT-numret på ett företag som det i verkligheten inte har skett någon försäljning till.

Även vid det här slaget av avstämning finner man väldigt många differenser. Av de företag som finns med på kvartalsredovisningarna från företag i andra EG-länder är det i Stockholmsregionen första kvartalet år 2001 23 % som inte redovisar några gemenskapsinterna förvärv i skattedeclarationen. I avstämningen har vi då redan räknat bort företag som redovisar moms i inkomst-

deklarationen eller per kalenderår i skattedeklarationen. Av de företag som redovisar gemenskapsinterna förvärv i skattedeklarationen någon månad under kvartalet saknas helt kvartalsredovisning för 13 %.

Ungefär 7 000 företag har redovisat gemenskapsinterna förvärv i skattedeklarationen och finns med på kvartalsredovisningar från företag i andra länder. För samtliga av dessa företag finns det någon form av differens mellan uppgifterna i de olika deklarationerna. För 54 % av företagen överstiger differensen 50 000 kr och för 16 % överstiger den 1 miljon kronor.

Tabell 4: Differenser mellan SKD och KVR från företag i andra EG-länder, för företag i Stockholmsregionen under första kvartalet år 2001

Redovisning	Antal företag	Andel i procent
Redovisar GIF i SKD	8 073	
KVR saknas, men GIF har redovisats i SKD	1 077	13,3 %
KVR från andra EG-länder finns	9 127	
Redovisar ej GIF i SKD trots att KVR finns	2 131	23,3 %
Redovisar GIF i SKD och KVR finns	6 996	
Ingen differens mellan SKD och KVR	0	0 %
Differens finns mellan SKD och KVR	6 996	100,0 %
Differens > 50 000 kr	3 840	54,4 %
Differens > 100 000 kr	3 082	44,3 %
Differens > 1 miljon kr	1 089	15,5 %

Källa: Avstämningar i PUMA.

Det går i princip inte att få 0 kr i differens, med anledning av valutakursskillnader, olika periodiseringar m.m. Det finns dock även andra naturliga förklaringar till uppkomna differenser. Vid försäljning till ett företag i en koncern är det vanligt att fel VAT-nummer anges på kvartalsredovisningen. Ibland kan t.ex. koncernmoderns VAT-nummer användas, trots att försäljningen egentligen har skett till ett dotterföretag i koncernen. Andra gånger har två företag fusionerats, men leverantörerna fortsätter att ange det gamla VAT-numret på fakturorna, och därmed även i kvartalsredovisningarna. Ibland kan också beloppen vid redovisningen misstämman, genom att den utländska leverantören t.ex. har

inkluderat en tjänst i beloppet för varuförsäljningen i kvartalsredovisningen.

Det är också vanligt att de svenska köparna inte förstått att de ska förvärvsbeskattas för inköpen från företag i andra EU-länder. Oftast leder inte rättelserna till någon beskattningskonsekvens, eftersom företagen i regel får avdrag med samma belopp som de ska ta upp till beskattning. Det är bara för företag som inte har full avdragsrätt som det netto blir någon höjning. Det gör det också svårt att motivera de skattskyldiga att utreda uppkomna differenser och lägga ned arbete på att redovisa rätt belopp.

OMCTL-meddelanden

De uppgifter från andra länders kvartalsredovisningar som inkommer via VIES genomgår i Sverige en del grundläggande kontroller, s.k. OMCTL (Operational Message Control) Kontrollerna går ut på att kontrollera att det andra landets försäljningar som redovisats i kvartalsredovisningarna har skett till momsregistrerade företag i Sverige med giltigt VAT-nummer. Man gör fyra slag av kontroller. Vid utfall av någon av kontrollerna går meddelande till det andra landet. Skatteförvaltningen i det landet får då möjlighet att kontrollera om försäljningen verkligen skulle ske momsfritt, eller om det säljande företaget skulle ha betalat moms innan varan lämnade landet. De övriga 14 EU-länderna gör motsvarande kontroller av uppgifterna i de svenska kvartalsredovisningarna, och skickar vid utfall meddelande till Sverige. I följande fyra fall skickas meddelande till det andra landet.

- VAT-numret är fel.
- Företaget är ej momsregistrerat
- Företaget är ej momsregistrerat för den aktuella perioden.
- Företaget är ej momsregistrerat för hela perioden (det har blivit avregistrerat under perioden).

När OMCTL-meddelanden kommer in från övriga EU-länder skickas (från RSV) en maskinell förfrågan till företaget. Det sker dock ingen uppföljning av huruvida företaget besvarar förfrågan eller inte.

Av de 3 617 företag i Stockholmsregionen som lämnade kvartalsredovisning det första kvartalet år 2001 kom det ett eller flera OMCTL-meddelanden på 305 företag, dvs. 8,4 % av företagen. 33

företag (0,3 %) fick på någon rad i sin kvartalsredovisning OMCTL-meddelandet att det angivna företaget ej är momsregistrerat.

I de EG-momsprojekt som skattemyndigheten i Stockholm har genomfört har företag med många OMCTL-meddelanden sökts ut. Erfarenheterna från det första projektet visar att företagen ofta har råkat ange fel VAT-nummer, och de brukar ganska snabbt kunna ta fram det korrekta VAT-numret.

Registreringskontroll

Man kan även göra en del avstämningar mot kvartalsredovisningar för att kontrollera svenska företags momsregistrering. Man kan till exempel söka ut svenska företag som inte är momsregistrerade, men vars VAT-nummer ändå finns angivet på kvartalsredovisning från något företag i ett annat EU-land. Syftet med avstämningen är att utreda om verksamheten medför skattskyldighet, så att företaget ska vara momsregistrerat, eller om VAT-numret har uppgetts felaktigt. De vanligaste förklaringarna har i Stockholms EG-momsprojekt varit att leverantörerna inte uppgett rätt VAT-nummer och att verksamheten övergått till annan juridisk person genom fusion eller överlåtelse.

Små svenska företag får redovisa moms i självdeklarationen på årsbasis, istället för att redovisa den månadsvis i skattedeklarationen. Gränsen för att få redovisa momsen i självdeklarationen går vid en årsomsättning på en miljon kronor. Genom att söka ut svenska företag som redovisar moms i självdeklarationen, men som enligt kvartalsredovisningar från övriga EU-länder har gjort inköp över en miljon kan man hitta företag som borde redovisa moms i särskild skattedeklaration. Avstämningen kan användas för att hitta de bolag/personer som ägnar sig åt karusellhandel eller har för avsikt att undandra moms. De vill synas så lite som möjligt i våra register och försvinner så fort de kan. Bland de som föll ut vid avstämningen hos skattemyndigheten i Stockholm verkar det förekomma en hel del oegentligheter. Ett flertal av bolagen/personerna var redan föremål för utredning. Ett flertal var även försatta i konkurs.

3.2.4 Kontrollens omfattning och potential

EU-kommissionen har i en rapport år 2000 redovisat sin granskning av medlemsländernas moms kontroll.⁵ Det är enligt kommissionens bedömning alldeles uppenbart att kontrollen av den gemenskapsinterna handeln fortfarande behandlas som en underordnad fråga. Mervärdesskattekontrollen inom gemenskapen har inte förändrats nämnvärt trots de nya utmaningar som skapats till följd av den inre marknaden. Mycket få medlemsstater har en tydlig kontrollstrategi som syftar till att den gemenskapsinterna handeln ska underställas samma kontroll som den nationella handeln.

Kommissionen får medhåll i sina slutsatser av momshandläggare i den svenska skatteförvaltningen, vilka bekräftar att moms kontrollen inte har förändrats nämnvärt trots den ökande internationaliseringen och medlemskapet i EU.

Uppgiftslämnandet genom kvartalsredovisningar finns för att möjliggöra kontroll av företagets transaktioner mellan medlemsländerna. Ett omfattande kontrollsystem för handel med varor mellan länderna i EU har tagits fram. Kontrollsystemet används dock idag inte i den omfattning som krävs för att kontrollen av skatteundandragande ska upplevas som effektiv och ge en preventiv effekt på uppgiftslämnandet.

Nyttan av avstämningar mot kvartalsredovisningar

Ett problem vid avstämningar av skattedeklarationer mot företagets egna kvartalsredovisningar eller mot uppgifter från kvartalsredovisningar från andra länder är de stora bristerna i kvalitet i uppgifterna. Det måste ses som ett misslyckande att hela 21 % av de svenska företag som i skattedeklarationen redovisar EG-leveranser underlåter att lämna kvartalsredovisning och att 45 % av de företag som faktiskt lämnar kvartalsredovisning redovisar olika belopp i den respektive i skattedeklarationen.

Kontrollen av svenska företags kvartalsredovisningar leder i dagsläget sällan till någon beskattningsåtgärd i Sverige. Vi skulle dock, i likhet med många andra EU-länder, kunna agera mer offensivt i kontrollen och beskatta den skattskyldige om denne inte visat

⁵ EU-kommissionen: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig

att skattefrihet för försäljningen föreligger. Det skulle även vara ett effektivt påtryckningsmedel för att få korrekta uppgifter redovisade på kvartalsredovisningarna. Kontrollen av svenska kvartalsredovisningar är också viktig för att vi ska uppfylla vårt åtagande gentemot övriga EU-länder. Kvartalsredovisningssystemet syftar till att möjliggöra avstämningar mellan uppgifter om EG-leveranser och gemenskapsinterna förvärv mellan olika EU-länder. Det är därför viktigt att alla länder håller god kvalitet på de uppgifter som andra länder gör avstämningar mot. De svenska företagens kvartalsredovisningar används i urvalssystemen och skattekontrollen i andra länder. Brister kvaliteten i våra uppgifter orsakar vi därmed onödiga utredningar i utlandet.

Det är inte bara uppgifterna i de svenska kvartalsredovisningarna som är av dålig kvalitet. Även uppgifter i skattedeklarationen om förvärv från andra EU-länder och försäljningar till andra EU-länder kan saknas eller vara felaktigt ifyllda. Det finns också mer eller mindre stora brister i kvaliteten hos kvartalsredovisningar från övriga EU-länder. Som exempel kan nämnas att 23 % av de svenska företag som finns med på kvartalsredovisningar från företag i andra EU-länder inte redovisar några gemenskapsinterna förvärv i skattedeklarationen. Till följd av valutakursdifferenser, olika periodiseringar m.m. är det inte förvånande att det för samtliga företag uppstår differenser mellan de gemenskapsinterna förvärv som de redovisat i skattedeklarationen och de uppgifter som utländska företag har lämnat i kvartalsredovisningar. Även om man sorterar bort differenser understigande 50 000 kr återstår dock 54 % av företagen, och 16 % av företagen har differenser över 1 miljon kronor. Det tyder på stora brister i uppgiftskvaliteten och gör uppgifterna svåra att använda i kontrollen.

Ett betydande problem vid granskningen utifrån uppgifter i kvartalsredovisningarna är att de intressanta kontrollobjekten döljs i den stora mängden differenser. Vid avstämningar mellan skattedeklarationer och kvartalsredovisningar faller oftast ett antal företag ut som misstänks vara inblandade i olika former av skattebedrägerier. Det gäller dock att hitta metoder för att urskilja dessa från alla andra företag som faller ut vid avstämningarna.

Granskningar av den gemenskapsinterna handeln leder i regel inte till någon nettoändring (man medges avdrag för samma belopp som man ska beskattas för). Det är bara för företag som inte har full avdragsrätt som det netto blir någon höjning. Uppgifterna i kvartalsredovisningarna och via VIES är dock även användbara för

att fånga upp bedrägerier, men då är problemet att skattemyndigheten får uppgifterna så sent, så antingen har bedrägerierna redan upptäckts (via t.ex. uppgifter från finanspolisen) eller också är det för sent för att få in några pengar. Då vore en övergång till en månads-kvartalsredovisning bra, eftersom man kan göra utredningarna närmare affärshändelsen och därmed ligga närmare pengarna.

Även om avstämningarna inte alltid ger så mycket i skatthöjningar, kan själva förekomsten av denna kontroll ha en betydelsefull preventiv effekt. Det faktum att vi har detta kontrollredskap gör det svårare att begå momsbedrägerier och momsfusk. Det upplevs också som ett väldigt viktigt redskap, för att kunna användas tillsammans med annan kontrollinformation i samband med utredningar. Genom att väga in flera olika parametrar i kontrollurvalet ökar möjligheten att förbättra träffsäkerheten.

En s.k. högnivågrupp inom EU, som tillskapats vid ett Ecofinmöte i maj 1999 för att granska skattebedrägeriproblemet inom EU, har uppmärksammat bristerna.⁶ De rekommenderar medlemsstaterna att använda administrativa sanktioner som påtryckningsmedel för att kvartalsredovisningar ska inlämnas i tid och av god kvalitet. Den sanktionsmöjlighet som enligt svensk lagstiftning kan tillgripas är förseningsavgift. Det har dock hittills inte kunnat påföras på grund av avsaknad av rutiner i det administrativa systemet, men ett utvecklingsarbete har påbörjats.

Integrering med den löpande momskontrollen

Skattedeklarationerna kontrolleras månadsvis, så snart de har inkommit till skattemyndigheten. Framför allt är kontrollen inriktad på att kontrollera uppgifterna i de deklarerationer där den ingående momsen överstiger den utgående, så att nettot ska betalas ut till den skattskyldige. I den löpande kontrollen av skattedeklarationer har man inte tillgång till kvartalsredovisningarna, eftersom dessa inte inlämnas förrän efter utgången av kvartalet. Om man skulle genomföra en ändring inom EU, så att kvartalsredovisningarna istället skulle inlämnas månadsvis, så skulle kontrollen av kvartalsredovisningar och skattedeklarationer kunna samordnas bättre än idag.

⁶ EU-kommissionen: Follow-up of the conclusions of the Council ad hoc group on tax fraud, Bryssel 2000-07-27, TAXUD/1922/00, SCAC No 277

Även om kvartalsredovisningarna skulle inkomma månadsvis och finnas att tillgå vid kontrollen av skattedeclarationer skulle dylika avstämningar vara svåra att hinna med i den löpande kontrollen. Det är ett stort antal skattedeclarationer, närmare 350 000 stycken, som ska kontrolleras varje månad och resurserna för kontrollen är begränsade. Av dessa 350 000 skattedeclarationer är det omkring 26 000 som innehåller uppgifter gemenskapsinterna förvärv, och som alltså kan stämmas av mot kvartalsredovisningar från företag i andra EU-länder. Dessutom innehåller i genomsnitt ca 14 000 skattedeclarationer varje månad uppgifter om varuförsäljningar till andra EU-länder. Beloppen som redovisas på dessa ska överensstämma med beloppen på svenska kvartalsredovisningar.

4 Punktskattekontrollen vid handel mellan EU-länder

På samma sätt som mervärdesskattebestämmelserna är harmoniserade inom EU har man harmoniserat bestämmelserna kring vissa punktskatter. Det gäller punktskatt på alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Utöver dessa harmoniserade punktskatter har medlemsländerna möjlighet att ta ut egna, nationella, punktskatter på andra varor. I Sverige tar vi bland annat ut punktskatt på reklam, avfall och gödsel. Beträffande de harmoniserade punktskatterna har EU:s medlemsländer byggt upp ett gemensamt kontrollsystem, vars motsvarighet saknas för de nationella punktskatterna. Nedanstående avsnitt om suspensionsordningen gäller endast de harmoniserade punktskatterna.

4.1 Suspensionsordningen

RSV är genom särskilda skattekontoret i Ludvika (SSK) beskattningsmyndigheter för punktskatt vid tillverkning och försäljning av punktskattepliktiga varor inom landet. Vid import av punktskattepliktiga varor är istället tullverket beskattningsmyndighet för punktskatt.

Före den 1 januari 1993 var EG en tullunion med gemensam tullmur utåt mot tredje land och inga tullar mellan medlemsländerna. Punktskatter reglerades helt nationellt och påfördes vid gränspassering även vid passage mellan medlemsländerna. Vid genomförandet av den inre marknaden vid årsskiftet 1992/93 slopades gränskontrollerna mellan medlemsländerna vad avser kommersiell trafik och resandetrafik. Huvudregeln är numera att inga gränsformaliteter ska förekomma enbart på grund av att en gräns mellan medlemsländerna passeras.

För att fri rörlighet för varor skulle uppnås infördes ett punktskattesystem som gör det möjligt att handla med och bearbeta varor skattefritt. Skatten tas ut först när varan lämnar

detta system. Det här systemet har fått namnet suspensionsordningen och följer av reglerna i rådets direktiv 92/12/EEG, det s.k. cirkulationsdirektivet.

Suspensionsordningen gäller bara handel med alkohol- och tobaksvaror samt mineraloljeprodukter, eftersom förfarandebestämmelserna om punktskatter för dessa produkter är harmoniserade inom EU. Skattesatserna är dock inte harmoniserade, utan medlemsländerna får så länge som de inte understiger de fastställda miniminivåerna själva välja vilka skattesatser de ska tillämpa.

4.1.1 Beskattningsförfarandet inom suspensionsordningen

Syftet med suspensionsordningen är att varorna, trots att de är skattepliktiga, ska kunna bearbetas, lagras och förflyttas mellan medlemsländerna i tidigare led än detaljistledet utan att beskattningsekvenser inträder.

Upplagshavare

För att få tillträde till systemet, och alltså kunna handla med obeskattade varor inom suspensionsordningen, måste man ansöka hos skatteförvaltningen om att bli godkänd som upplagshavare.¹ Dels måste företaget i sig bli godkänt och dels måste skatteupplagen, specifika platser där man får lagra, bearbeta och tillverka varor skattefritt (t.ex. oljecisterner, depåer, lager m.m.), godkännas. Godkänd som upplagshavare kan den bli som avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor, bedriva yrkesmässig försäljning av skattepliktiga varor till näringsidkare eller yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor. Däremot kan inte detaljister, dvs. företag som säljer till konsumenter – till exempel systembolaget, bli godkända som upplagshavare.

Så länge som varan befinner sig inom suspensionsordningen, dvs. inom ett godkänt skatteupplag, så är den skattefri. När varan lämnar skatteupplaget utlöses beskattning (om den inte flyttas till ett annat godkänt skatteupplag hos samma eller något annat

¹ Man kan även verka inom suspensionsordningen som registrerad varumottagare. Det vi härefter tar upp om godkända upplagshavare gäller även registrerade varumottagare

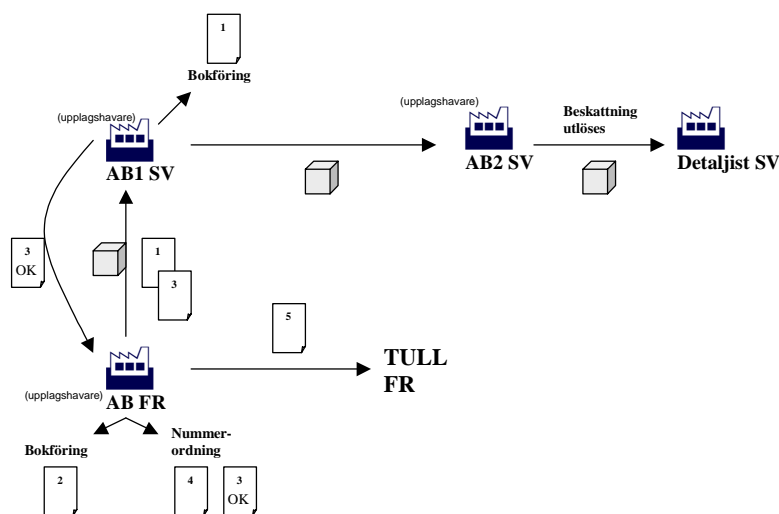
företag). Det gäller t.ex. när varan levereras till detaljistledet eller vid stöld och svinn ur ett skatteupplag.

Ansökan om registrering prövas i Sverige av särskilda skattekontoret i Ludvika. Inom EU har man gemensamma rekommendationer för vad som krävs för att bli godkänd och hur registreringskontrollen ska utföras. Bland annat krävs att sökanden med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig, för att godkännas som upplagshavare.

Den praktiska hanteringen – ledsagardokumentens betydelse

Alla transporter av obeskattade varor mellan medlemsländerna måste åtföljas av ledsagardokument, som upprättas av den upplagshavare som sänder i väg varorna. Syftet med dokumentet är att underlätta skattekontrollen och det för en effektiv kontroll nödvändiga samarbetet mellan medlemsländerna. Något krav på åtföljande dokument vid transporter inom ett medlemsland finns däremot inte.

Figur 2: Försäljning av en punktskattepliktig vara från ett företag i Frankrike till ett företag i Sverige, som vidareförsäljer varan till en grossist i Sverige som i sin tur säljer den till en detaljist i Sverige.



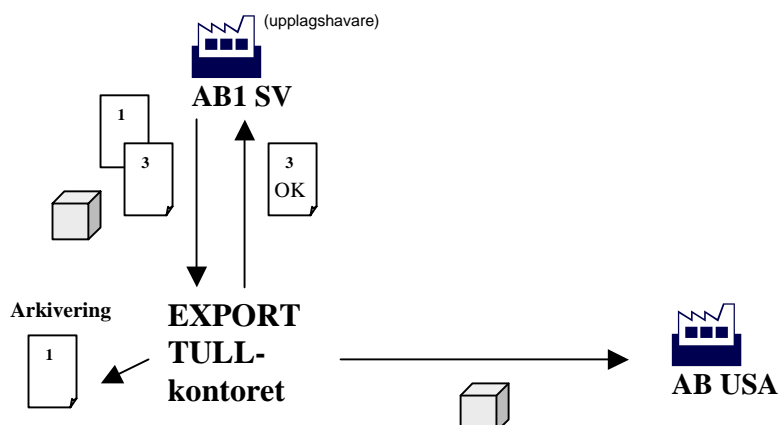
Bilden visar förfarandet vid försäljning av alkohol, tobak eller mineralolja från en godkänd upplagshavare i Frankrike till en godkänd upplagshavare i Sverige. Vid försäljning av varan framställer företaget i Frankrike fem exemplar av ett ledsagardokument. Två exemplar (del 1 och 3) av ledsagardokumentet följer med transporten till det svenska företaget. Den franska säljaren behåller två exemplar (del 2 och 4); ett sätts in i bokföringen tillsammans med fakturan och ett sätts i nummerordning tillsammans med ledsagardokument från andra försäljningar. Det femte exemplaret skickas till tullmyndigheten i Frankrike.

När varan anländer till mottagaren i Sverige behåller denne ett av de två medföljande ledsagardokumenterna (del 1) och kvitterar det andra (del 3), som sedan återsänds till den franska säljaren. Där sorteras det in tillsammans med det dokument som lagts i nummerordning, och utgör bevis på att försäljningen verkligen har skett inom suspensionsordningen. När det franska företaget fått tillbaka det kvitterade exemplaret av ledsagardokumentet övergår skatteansvaret till den svenska köparen. Den franska säljaren är då fri från skatteanspråk.

Om den svenska upplagshavaren säljer varan vidare till en annan godkänd upplagshavare i Sverige, kan även den försäljningen ske inom suspensionsordningen, dvs. utan att utlösa någon beskattning. Vid försäljningar inom landet behövs inga ledsagardokument.

När försäljning sker från en svensk upplagshavare till en utländsk upplagshavare sker motsvarande procedur. Då framställs dock bara fyra exemplar av ledsagardokumentet. Det beror på att man i Sverige inte skickar något exemplar till RSV eller Tullverket. Hanteringen av ledsagardokumenterna i avsändarlandet varierar mellan EU-länderna. En del länder har fem exemplar – som i Frankrike, medan andra länder – liksom Sverige – bara har fyra exemplar. I en del länder ska det fjärde exemplaret sändas in till beskattningsmyndigheten. I Sverige räcker det dock att det fjärde exemplaret finns tillgängligt för kontroll hos upplagshavaren. Kontrollen av dessa ledsagardokument ligger i många länder på en tull- eller gemensam tull- och skattemyndighet, men i Sverige ligger den på RSV (särskilda skattekontoret i Ludvika).

Figur 3: Försäljning av en punktskattepliktig vara från ett företag i Sverige till ett företag i USA



Om varorna, istället för att som ovan säljas till ett annat EU-land, exporteras till tredje land, så kommer ledsagardokumenterna (del 1 och 3) att följa med transporten på samma sätt som ovan, så länge som transporten befinner sig inom EU. Innan varorna lämnar EU passerar transporten ett utförseltullkontor (det sista tullkontoret innan varorna lämnar EU). Del 1 och 3 av ledsagardokumenterna överlämnas till utförseltullkontoret. Tullkontoret behåller del 1 och stämplrar och återsänder del 3 till säljaren. Det är en bekräftelse på att den svenska säljaren har fullgjort sina skyldigheter och inte behöver redovisa någon punktskatt för försäljningen (det är köparen som ska redovisa punktskatt i sitt hemland). Del 1 av ledsagardokumentet finns kvar hos utförseltullkontoret och kan användas vid kontroll, t.ex. för att säkerställa att säljarens stämplade del 3 inte är förfalskad.

Punktskatten är en enledsskatt. När varan lämnar suspensionsordningen utlöses beskattningen. Detta kan ske när varan säljs vidare till ett företag som inte är godkänd upplagshavare (t.ex. till en detaljist). Det kan också ske om varan kommer bort på vägen. Om varan kommer bort i samband med transporten mellan Frankrike och Sverige, dvs. innan den svenska upplagshavaren kvitterar och återsänder ledsagardokumentet, blir i regel den franska säljaren skattskyldig.

4.1.2 Kontrollinformation inom suspensionsordningen

Register över godkända upplagshavare i EU

I Sverige finns ett nationellt register över alla inhemska punktskatteuppgifter, såsom registreringar, punktskattedeclarationer m.m. Det omfattar både uppgifter avseende harmoniserade och nationella punktskatter. För närvarande används i Sverige det nationella registret BRIS (Besluts- Redovisnings- och Informationssystem), men det är för närvarande föremål för översyn och kommer år 2003 att ersättas av ett nytt system.

Vid punktskattekontrollen inom suspensionsordningen är det viktigt att kunna kontrollera att alla skattefria försäljningar verkligen har skett till godkända upplagshavare. Genom det nationella systemet kan man kontrollera de svenska köparna, men för att kontrollen ska bli heltäckande måste man kunna göra motsvarande kontroll av köpare i andra EU-länder. Delar av informationen i de nationella systemen i respektive medlemsland förs därför över till ett gemensamt register över alla godkända upplagshavare i EU, SEED (System for the Exchange och Excise Data).

Man har i dagsläget ingen on-line uppkoppling till det gemensamma registret, utan varje medlemsland för månadsvis över sina egna uppgifter till SEED och hämtar in motsvarande uppgifter från övriga länder. Det gör att uppgifterna i SEED kan vara inaktuella. För att förbättra uppgiftskvaliteten pågår ett arbete med att lägga upp ett centralt register i Bryssel. EU:s medlemsländer ska vara uppkopplade on-line mot detta register och därigenom ständigt få aktuella uppgifter om godkända upplagshavare i EU. Det centrala registret förväntas vara infört om ett par år.

Early Warning System (EWS)

För att med bättre träffsäkerhet kunna välja ut vilka varutransporter som ska kontrolleras infördes i mitten av 1999 ett varnings-system (Early Warning System, EWS) avseende spritprodukter (ej vin eller öl) och tobaksprodukter. Det går ut på att man ska förvarna om transporter som är på väg. När varutransporten avgår från säljaren ska en kopia av ledsagardokumentet översändas till säljarens skattemyndighet. I Sverige ska säljaren faxa ledsagardokumentet till RSV.

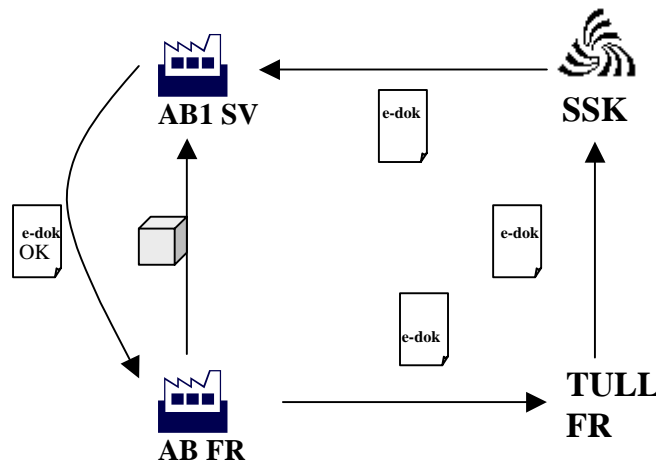
På RSV görs en riskanalys av de ledsagardokument som inkommer via Early Warning System. De som avviker från mönstret skickas över till skatteförvaltningen i köparens hemland. Idag får varje land själv fastställa kriterier för hur man ska välja ut de ledsagardokument som ska skickas till det andra landet. Det skulle dock behövs gemensamma kriterier för hur riskanalysen ska utformas eftersom vi selekterar uppgifter för andra länders räkning. I Sverige inskickas inte så stor mängd dokument varje dag från svenska exportörer. Det är bara ett tiotal företag som bedriver export med sprit- och tobaksprodukter i Sverige. Den här typen av export har dock mycket större omfattning i en del andra EU-länder.

Under år 2001 pågår en försöksverksamhet med att översända information från ledsagardokument elektroniskt till andra länder. Sex länder, däribland Sverige, deltar i detta pilotprojekt. De dokument som bedöms vara granskningsvärda knappas in (manuellt) och översänds elektroniskt till det andra landet. För Sveriges del rör det sig endast om ett fåtal ledsagardokument varje vecka. De länder som inte ingår i projektet faxar istället dokumenten. Eftersom pilotprojektet är av begränsad omfattning har vi ännu inte sett några påtagliga resultat från det i kontrollverksamheten. Det är för tidigt att dra några säkra slutsatser om vilka effekter det får.

Excise Movement Control System (EMCS)

Early Warning System (EWS) syftar till att utgöra ett verktyg för punktskattekontrollen på kort sikt. Som en långsiktig lösning är det tänkt att ersättas av ett datoriserat Excise Movement and Control System (EMCS). Avsikten är att genom mer och snabbare information om leveranser av punktskattepliktiga varor inom suspensionsordningen kunna förbättra kontrollen och förebygga bedrägerier inom tobak- och alkoholbranschen. De befintliga pappersbaserade ledsagardokument som används vid dagens varutransporter ska i ett sådant system ersättas med ett elektroniskt register.

Figur 4: Försäljning av en punktskattepliktig vara från ett företag i Frankrike till ett företag i Sverige inom EMCS.



Tanken är att utveckla ett system med fullständig uppkoppling av alla skatteadministrationer och upplagshavare i EU. När en säljare i Frankrike skickar en vara till Sverige skickas ett elektroniskt ledsagardokument till den franska Tullverket. Det elektroniska dokumentet vidareförmedlas till skatteförvaltningen i Sverige och vidare till den svenska köparen, som vidareänder det till säljaren (eventuellt kvitterat med en elektronisk signatur). Transportören måste dock ha en utskrift eller liknande med sig, så att det finns några kontrollmöjligheter för Tullverket.

Alla registrerade aktörer (upplagshavare och deras skatteupplag m.m.) måste anslutas till systemet. Företagen måste alltså vara aktiva aktörer i systemet. Leverantören måste lämna relevant information om leveranser och eventuella förändringar och mottagaren måste bekräfta mottagandet av varorna. Detta innebär att nästan 80 000 registrerade användare inom hela EU ska kopplas samman i det datoriserade systemet. För att möjliggöra vanlig affärsverksamhet måste systemet också möta väldigt höga säkerhetskrav. Det måste garantera absolut konfidentialitet för den överförda informationen och det måste vara ständigt tillgängligt, 24 timmar per dag, 365 dagar per år, med väldigt kort servicetid vid driftstopp.

Trots att kostnaden för att utveckla systemet förväntas bli hög, rekommenderas i en utvärdering² att utvecklingen av EMCS fullföljs, och alla tänkbara åtgärder bör vidtas för att kunna implementera systemet inom så kort tid som möjligt. Det är svårt att göra en realistisk tidsbedömning, men en förhoppning är att systemet kan vara infört om ungefär fem år.

Samarbete mellan förvaltningar i olika länder - ELO

För att punktskattekontrollen vid handel mellan företag i olika EU-länder ska kunna bedrivas effektivt måste skatteförvaltningarna eller tullmyndigheterna i de olika länderna kunna utbyta kontrollinformation (se kapitel 7 om informationsutbyte med skatteförvaltningar i andra länder). För att samordna informationsutbytet och övrigt samarbete mellan förvaltningarna i de olika länderna bildades 1998 ett nätverk med sambandskontor i de olika länderna, Excise Liaison Office (ELO). ELO är alltså CLO:s (sambandskontor på momsområdet) motsvarighet på punktskatteområdet. ELO är organisatoriskt inordnad i den myndighet som har hand om punktskattekontrollen, vilket i de flesta medlemsländerna är en tullmyndighet eller en gemensam tull- och skattemyndighet. ELO är i Sverige placerad på RSV och är för närvarande bemannad med två personer.

4.1.3 Punktskattekontrollen inom suspensionsordningen

Införandet av suspensionsordningen syftar till att underlätta hanteringen och handeln av punktskattepliktiga varor inom EU, genom att låta varorna cirkulera utan att någon beskattning utlöses tills de närmar sig slutkunden. Ett sådant system, där obeskattade varor kan förflyttas både inom och mellan länderna, kräver en god kontroll för att inte kunna missbrukas. Det ställs därför ganska höga krav på de företag som vill komma med i systemet och registreras som upplagshavare. Registreringskontrollen är på det här området mer ingående än vid t.ex. registrering till mervärdesskatt eller F-skatt eller vid registrering som arbetsgivare. Det räcker inte att företaget kan visa att det bedriver verksamhet av det slag som bör registreras, utan det måste även kunna visa att det

² EU-kommissionen: EMCS Feasibility Study, Final Report

med hänsyn till ekonomiska förhållanden och andra omständigheter kan godkännas som upplagshavare.

Punktskattekontrollen vid handel mellan EU-länder inom suspensionsordningen skiljer sig från mervärdesskattekontrollen vid varuhandel mellan företag i olika EU-länder. Kontrollsystemet för moms vid s.k. gemenskapsintern handel är uppbyggt för att möjliggöra avstämningar mellan vad köparna respektive säljarna i olika länder har redovisat. Man kan alltså maskinellt söka ut alla företag som uppvisar differenser av olika slag och begränsa kontrollen till dessa. Motsvarande avstämningsmöjligheter finns inte inom punktskattesystemet. Eftersom ingen punktskatt tas ut så länge varan finns inom suspensionsordningen har man inga deklarationer att stämma av. Punktskattekontrollen får istället inriktas på fysiska kontroller av varutransporter, bokförda handlingar och lokaler som används som skatteupplag.

När ett företag väljs ut för kontroll kan man stämma av ledsagardokument för att kontrollera att försäljningarna verkligen har skett inom suspensionsordningen. Genom uppgifter från SEED och BRIS kan man kontrollera att köparen verkligen är en godkänd upplagshavare. Företaget är också skyldigt att föra uppgifter över de mängder av varor som tillverkats, bearbetats, lagrats och tagits emot i skatteupplaget, de mängder som tagits i anspråk i upplaget samt de mängder som sänts från upplaget. Därigenom kan man följa varuflödena och kontrollera att inga punktskattepliktiga varor lämnat suspensionsordningen obeskattade. Man kan också kontrollera att de lokaler och liknande som används som skatteupplag följer de regler som ställs med avseende på läs och dylikt.

Förutom de företag som är verksamma inom suspensionsordningen kan man kontrollera pågående varutransporter och stämma av varorna i lasten mot medföljande ledsagardokument samt kontrollera att angivna köpare är godkända upplagshavare enligt SEED. Skattemyndigheterna har tidigare haft behörighet att stoppa lastbilar på svensk mark för punktskattekontroll. Nu tar Tullverket hand om denna vägkontroll på uppdrag av skattemyndigheten. Genom en lagändring 1998³ har Tullverket alltså fått en mer självständig roll i kontrollverksamheten. De har fått möjlighet att kontrollera och stoppa transporter från andra EU-länder, vilka misstänks innehålla tobak, alkohol eller mineralolja. Kontrollen av vägtrafiken kan ske både vid gränspassagen och inne

³ Genom tillkomsten av Lag (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljor, LPK

i landet. När en punktskattepliktig vara påträffas vid transportkontrollen får den omhändertags. För omhändertagande räcker det med en förhållandevis svag misstanke om att skatten inte kommer att betalas. En brist i kontrollsystemet som har uppmärksamats är att två lastbilar kan ha identiska ledsagardokument. Kontrollerar man någon av lastbilarna, framstår allt som korrekt. Det är bara om man lyckas kontrollera båda lastbilarna samtidigt, som man upptäcker felet.

Till skillnad från övriga skatteslag berör punktskattekontrollen bara ett begränsat antal företag. Antalet minskar ytterligare om man endast tittar på kontrollen av företagen inom suspensionsordningen. Sammanlagt finns idag ca 770 godkända upplagshavare fördelat på 60 avseende tobaksskatt, 320 avseende alkoholskatt och 390 avseende energiskatt.

Införandet av ett datoriserat system för hanteringen av ledsagardokument inom EU (EMCS) skulle kunna effektivisera kontrollen. Det skulle ge skatte- och tullmyndigheterna en bättre översikt över pågående leveranser genom att de får relevant information betydligt snabbare än idag och ge möjlighet att genomföra en riskvärdering av alla elektroniska ledsagardokument. Detta bör kunna förbättra träffsäkerheten i kontrollurvalet och begränsa källorna till skattefusk och bedrägerier, framför allt bedrägerier grundade på förfalskade dokument (falska stämplor, falska signaturer, återanvändning av samma dokument för flera leveranser etc.). För företagen innebär ett datoriserat system framför allt att leverantörerna snabbare får bekräftelser från varumottagarna, vilket befriar dem från skatteanspråk.

Även om EMCS skulle effektivisera administrationen både för skattemyndigheter och företag har satsningen begränsad effekt i kontrollhänseende. Systemet förbättrar bara kontrollen av de som redan är inne i systemet (de godkända upplagshavarna). Ofta uppkommer dock fusk bland de som står helt utanför systemet. Ett exempel är köp av varor som beskattats i utlandet, men som vid införseln till Sverige egentligen skulle ha belagts med svenska punktskatter. Detta är ett problem för Sverige eftersom vi på många varor har högre punktskatter än vad man har i andra länder. Det problemet kommer man inte åt via EMCS eller något annat system med ledsagardokument m.m., eftersom varorna redan på ett korrekt sätt lämnat suspensionsordningen.

4.2 Införsel av beskattade varor

När punktskattepliktiga varor lämnat suspensionsordningen, t.ex. vid försäljning till en detaljist, har punktskatt erlagts i det land där uttaget från suspensionsordningen skett. Varan berörs då inte längre av reglerna för suspensionsordningen, utan betraktas som vilken punktskattepliktig vara som helst. Här gäller alltså samma regler beträffande varor som är föremål för nationella och harmoniserade punktskatter. Beroende på vilken punktskatt det är fråga om förfaller skatten till betalning vid olika tillfällen, till exempel då varan framställs inom gemenskapen eller importeras från ett land utanför EU. Även varor som redan belagts med punktskatt kan säljas vidare till en köpare i ett annat EU-land. Vilket land punktskatten ska betalas i och vem som ska erlägga den varierar då beroende på omständigheterna.

4.2.1 Var ska beskattning ske och vem ska erlägga skatten?

Enligt destinationsprincipen ska punktskatten vanligtvis erläggas i konsumtionslandet, dvs. i köparens hemland. Från den regeln finns dock ett undantag vid privatinförsel av alkohol- eller tobaksvaror för eget bruk, i de fall då den enskilde själv transporterar varorna över gränsen. Punktskatten ska då tas ut i det land där varorna förvärvats, dvs. i säljarens land. Om punktskattepliktiga varor beställs från en detaljist i ett annat EU-land kan beskattningen ske enligt två olika regler. I båda fallen ska dock varan beskattas i köparens hemland. Om säljaren ombesörjer transporten räknas det som distansförsäljning. Säljaren ska då betala punktskatten i köparens hemland. Om köparen ordnar transporten kan dock reglerna om "för in, tar emot" bli tillämpliga, vilket innebär att mottagaren eller transportören ska betala punktskatten. Skatten ska även i detta fall betalas i köparens hemland.

Privat införsel av beskattade alkohol- och tobaksvaror

I cirkulationsdirektivet uttalas att vad beträffar varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva följer av principen för den inre marknaden att punktskatt ska tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats. Eftersom Sverige i regel har högre punktskatter på alkohol- och

tobaksprodukter än övriga EU-länder är det förmånligt för köparen att få införseln av varor från utlandet klassificerad som privat införsel. För gränsdragningen mellan privat införsel och distansförsäljning/"för in, tar emot" (vanligtvis kommersiellt) är EG-domstolens avgörande i målet "The Man in Black" av avgörande betydelse. Domstolen konstaterar att man måste ha transporterat varan själv över gränsen för att det ska räknas som privat införsel. Reglerna är alltså inte avsedda att tillämpas då inköp och/eller transport av punktskattebelagda varor sker genom ombud.

Sverige fick vid anslutningen till EU ett undantag från huvudregeln i cirkulationsdirektivet att privatpersoners inköp av alkohol- och tobaksvaror endast ska beskattas i inköpslandet. Undantaget innebär att Sverige får beskatta privat införsel över vissa angivna kvantiteter. Sveriges kvantitativa begränsningar var föremål för översyn under 2000. Översynen resulterade i ett beslut om att Sveriges undantag tas bort den 1 januari 2004. Det innebär att vi då inte längre kommer att ha någon mängdgräns för privatinförsel. Fram till dess kommer det att ske en upptrappning av mängden för varje år.

När Sveriges undantag tas bort gäller samma regler i Sverige som i övriga EU-länder. Det innebär att man gör en bedömning av huruvida införseln verkligen kan anses ske för privat bruk, eller om det måste anses vara kommersiellt. Till ledning har man då bl.a. uppgifter om var gränsen mellan privat och kommersiell användning kvantitetsmässigt brukar gå enligt anvisning i cirkulationsdirektivet. Där stadgas att medlemsländerna åtminstone ska godta införsel för privat bruk av 800 cigaretter, 400 cigariller, 200 cigarrer, 1 kg röktobak, 10 liter sprit, 20 liter starkvin, 90 liter vin (inklusive högst 60 liter mousserande vin) samt 110 liter öl. Det förhållandet att en person medför större mängder än vad som anges i anvisningarna får emellertid inte ensamt medföra att varorna anses avsedda för annat än eget bruk. Andra omständigheter som talar för motsatsen ska alltså beaktas.

Den som för in en vara för vilken skatt ska betalas ska självant deklarerat detta. Sker införseln på bemannad tullplats ska deklARATIONEN lämnas till tulltjänsteman. I andra fall ska deklARATIONEN lämnas till Särskilda skattekontoret i Ludvika.

Distansförsäljning

Distansförsäljning föreligger om annan än upplagshavare eller varumottagare förvärvar en skattepliktig vara från en säljare i ett annat EU-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning. Postorderförsäljning är ett exempel på distansförsäljning. Hit räknas i regel också försäljning av (fysiska) varor via Internet. Reglerna om distansförsäljning gäller alltså i de fall då en köpare i Sverige beställer en punktskattepliktig vara från t.ex. en detaljist i ett annat EU-land och säljaren ordnar transporten till kunden.

Vid distansförsäljning ska skatt tas ut i det land där köparen finns. Det är dock säljaren som är skyldig att betala skatten och skattskyldigheten inträder när säljaren levererar varorna. Säljaren ska ställa säkerhet för betalning av skatten innan transporten påbörjas. Säljaren har dock rätt att återfå den skatt som erlagts i hemlandet.

Gränsdragningen mellan distansförsäljning eller försäljning enligt reglerna om "för in, tar emot" avgörs av vem som ordnar varornas transport till köparen. Bestämmelsen om distansförsäljning har enligt EG-domstolen i målet "The Man in Black" avfattats så att den inte enbart täcker det fallet att säljaren själv transporterar eller avsänder varorna utan på ett mycket mer omfattande sätt även täcker alla de fall där varorna avsänds eller transporteras för säljarens räkning.

"För in, tar emot"

Om köparen själv anordnar transporten räknas det inte längre som distansförsäljning, utan då tillämpas reglerna enligt "för in, tar emot". Skatt ska fortfarande betalas i mottagarens land, men det blir i regel den som är förmedlande länk i Sverige (om någon sådan finns), transportören eller mottagaren som ska erlagga skatten.

Vid transporten ska man använda ett förenklat ledsagardokument, som upprättas i två exemplar. Ett behålls av säljaren och ett följer med varan till mottagaren. Mottagaren (eller förmedlaren/transportören) ska innan transporten påbörjats anmäla detta till Särskilda skattekontoret i Ludvika. Varan deklarerar i regel vid framkomsten, men det ska ske senast fem dagar efter att transporten har anmälts. Särskilda skattekontoret i Ludvika kontaktar

sedan skatteförvaltningen i säljarens land, som återbetalar den punktskatt som erlagts i det landet.

4.2.2 Punktskattekontrollen vid införsel av beskattade varor

Vid införsel av beskattade varor är det svårare att ringa in de aktörer som är intressanta i skattekontrollen. De finns inte upptagna i några register, utan kan tvärt om i många fall bestå av enskilda personer, som antingen för in varor för privat bruk eller för svart vidareförsäljning. Ofta är det dock ett fåtal aktörer som står för en stor del av verksamheten. Det är då viktigt att kunna identifiera aktörerna och ringa in deras verksamheter.

För att effektivt kunna kontrollera införseln från utlandet krävs samarbete över myndighetsgränserna, både nationellt och internationellt. Störst krav ställs på ett väl utvecklat samarbete mellan RSV och Tullverket, eftersom de är de två myndigheter som har huvudansvaret för kontrollen. Även om EU är ett enda tullområde där varor kan röra sig fritt utan tullformaliteter, har tullmyndigheterna befogenheter att utföra viss fysisk kontroll av varuförsändelserna. Det kan både leda till direkta beskattningskonsekvenser och ge skatteförvaltningen en indikation på att en mer ingående kontrollåtgärd bör vidtas. Tullverket har t.ex. genom sina gränskontroller möjlighet att upptäcka oegentligheter, som sedan RSV kan följa upp bakåt i tiden. Enligt en informationsrapport 1999 från Riksdagens revisorer⁴ föreligger ett mycket bra samarbete mellan Tullverket och RSV. Tullverket kontaktar gärna RSV för samråd eller överlämnande av ärenden.

Samarbetet med skatte- och tullmyndigheter i andra EU-länder av stor betydelse, eftersom man kan behöva få information om försäljningar till svenska kunder från utländska leverantörer. Genom ett effektivt samarbete mellan myndigheter i flera länder kan man ringa in aktörer som verkar internationellt.

Det är dock inte bara med Tullverket som RSV bör ha ett välutvecklat samarbete. För att komma åt den olagliga och svarta försäljningen av punktskattepliktiga varor krävs ett samarbete med bl.a. polismyndigheter. Detta samarbete kan dock försvåras av att prioriteringarna för olika myndigheter ligger på olika områden. Av naturliga orsaker ger t.ex. Tullverket och polismyndigheterna

⁴ Informationsrapport 1998/99:3: Informationsbesök angående hanteringen av punktskatter mellan Tullen och Riksskatteverket, 1999-05-27

skattebrott lägre prioritet än t.ex. våldsbrott, varusmuggling och narkotikabrott.

Kontroll av privatinförsel

RSV är beskattningsmyndighet när privatpersoner själva för in punktskattepliktiga varor för eget bruk. RSV har inga möjligheter att kontrollera privatinförseln, utan på det här området får vi i stor utsträckning förlita oss till den fysiska kontroll som Tullverket har vid gränsen.

Tullverket kan vid gränskontrollen fysiskt kontrollera att de som passerar gränsen inte för med sig mer än sin ranson av alkohol- och tobaksprodukter. Erfarenheten visar dock att det finns personer som i organiserad form utnyttjar systemet för att föra in alkohol och tobak som sedan säljs kommersiellt. Dels finns det personer som reser till exempel sträckan Helsingborg – Helsingör tur och retur upp till 10-15 gånger per dag. Det här innebär ett kontrollproblem för Tullverket, eftersom personerna vid varje enskild resa bara tar in sin godkända ranson. Det finns även tydliga indikationer på att organiserad privatinförsel sker med personbil.

En del bussbolag arrangerar rena inköpsresor från Sverige till bland annat Tyskland. Vid kontroll av bussarna lämnas öl, vin och sprit kvar i bussen efter att bussresenärerna tagit med sin skattefria ranson. Om ingen känd ägare hittas till de kvarlämnade varorna beslagtas de av Tullverket, men man har inte kunnat beskatta någon för det. RSV driver dock en process där man försöker beskatta bussbolaget för kvarlämnade varor, men målet är ej avgjort.

En del yrkeschaufförer, som kör mellan Sverige och kontinenten, tar som en "yrkesrelaterad bisyssla" in alkohol och tobak på beställning från svenska kunder. Vid en eventuell kontroll uppger chaufförerna att det är införsel för privat bruk, om än över den tillåtna ransonen. Det finns dock tydliga indikationer på att en del större arbetsplatser återkommande får leveranser av alkohol och tobak.

I ett försök att komma åt privatinförseln från "andra hållet" har skattemyndigheten i Malmö deltagit i en del kontrollprojekt tillsammans med bl.a. tjänstemän från polismyndigheten, försäkringskassan och socialförvaltningen. Polisen har varit ansvarig myndighet för kontrollprojekten. Kontrollbesök har gjorts i när- och jourbutiker. Vid dessa besök har det ibland funnits starköl, sprit

och omärkta cigaretter i butiken. Varorna påstås dock vara för privat bruk och endast förvaras i butiken. Det finns idag inget förbud mot att förvara sprit i butiker om det inte är till försäljning. Det är därför nästan omöjligt att få butiksinnehavaren fälld för försäljning av sprit om inte polisen tar personen på bar gärning vid försäljningstillfället. Det som finns förvarat i butiken anses av polisen bara vara "toppen av ett isberg". Försäljningen av starköl, sprit och omärkta cigaretter i när- och jourbutiker anses vara av den omfattningen att det allvarligt hämmar konkurrensen för seriösa näringsidkare.

Så länge som skattesatserna ligger på skilda nivåer i länder inom och utom EU kommer det alltid att finnas aktörer som har intresse att tjäna pengar på illegal försäljning. Aktörerna väljer av naturliga skäl de länder och varor där de största förtjänsterna finns. Risken att bli dömd för skattebrott eller varusmuggling vid upptäckt är som vi sett ovan liten. Med de kontrollmetoder vi har idag är det svårt att effektivt kontrollera såväl införseln vid gränsen som den illegala försäljningen. När Sverige år 2004 ska höja den kvantitativa gränsen för privatinförseln till de nivåer som gäller inom övriga EU finns det risk att den "kommersiella privatinförseln" ökar i omfattning utan att vi kan kontrollera det.

Tullverkets kontroll av postförsändelser

I samband med Sveriges inträde i EU minskade Tullverkets möjligheter att kontrollera införseln av punktskattepliktiga varor till Sverige från andra EU-länder. Effekten av de försämrade kontrollmöjligheterna blev snabbt synliga i form av ökade skatteundandraganden i vart fall vad gäller alkohol- och tobaksvaror. Flera lagändringar infördes därför från den 1 juli 1998 (genom införandet av punktskattekontrollagen, LPK). Bland annat infördes en möjlighet för Tullverket att undersöka om postförsändelser innehåller alkohol- eller tobaksvaror.

Tullverkets inledande kontroll av postförsändelser kan göras med hjälp av röntgenutrustning eller manuellt, och om det finns anledning att anta att ett paket innehåller alkohol- eller tobaksvaror får det öppnas. Det finns idag varken resurser eller grund för att alla paket ska öppnas, utan förutsättningarna ska vara väl uppfyllda för att ett öppnande ska vara aktuellt.

Ett exempel på lyckad kontroll – Internethandeln med cigaretter

Ovan har vi gett en ganska mörk bild av möjligheterna att kontrollera införseln av punktskattepliktiga varor. Trots att området i allmänhet är svärkontrollerat så kan vissa delar av det gå att kontrollera. Ett sådant exempel på ett område där skattekontrollen varit väldigt framgångsrik är handeln med framför allt cigaretter över Internet.

Under 1997 och 1998 var det, bland annat som en följd av höjd tobaksskatt i Sverige, populärt att köpa cigaretter och alkohol från utländska företag över Internet. Den här försäljningen marknadsfördes som skattefri i Sverige, och lockade därför många kunder. När handeln var som mest omfattande skickades ungefär 1 400 försändelser med cigaretter till svenska kunder varje dag. Varje försändelse innehöll i regel tre limpor cigaretter.

Det var lätt att upptäcka att den här försäljningen pågick. Det var bara ett tjugotal säljare involverade, och alla var ganska väl kända. Eftersom försäljningen i princip bara avsåg ett fåtal olika produkter gick det lätt att söka ut samtliga säljare via deras hemsidor på Internet. Man hade dock inte tillräckligt med information för att kunna bedöma försäljningens omfattning och vem som skulle erlagga skatten i Sverige. För att få erforderlig information begärdes genom ELO-samarbetet upplysningar från de länder där säljarnas hemsidor var placerade. Skattemyndigheterna fick sedan utreda förhållandena hos respektive säljare, transportör och eventuell svensk förmedlare, för att klargöra om beskattning skulle ske enligt reglerna för distansförsäljning eller enligt reglerna för "för in, tar emot", samt vem som skulle betala punktskatt på varorna. I flera fall framkom att hela försäljningsverksamheten från utlandet kontrollerades av ett svenskt företag som ansågs vara den verkliga säljaren och, om sambandet med transportören var tillräckligt starkt, även blev skattskyldig för punktskatt på varorna. Från 1 juli, 1998 utvidgades också Tullverkets befogenheter, så att de fick öppna postpaket vid misstanke om att de innehöll cigaretter eller alkohol. Eftersom den största delen av de här paketen innehöll tre limpor cigaretter så var de enkla att känna igen. Tullverket kunde därför beslagta varorna när de kom in i Sverige. De här kontrollåtgärderna var väldigt effektiva och kan nog sägas ha sanerat branschen. Handeln har därigenom minskat till ungefär 10 försändelser med cigaretter per dag.

5 Skattekontroll vid handel med tredje land

I och med inträdet i EU ställdes Sverige inför en omfattande förändring av formaliteterna kring gränskontrollen. Genomförandet av tullunionen innebär att hela EU blev ett enda tullområde där varor kunde röra sig fritt utan tullformaliteter, på liknande sätt som inom ett land. Inom unionen har begreppen import och export inte längre någon innebörd, tulldeklaration och kontroll inriktas främst på tullunionens yttre gräns. Unionens yttre gränskontroll är på så sätt en av förutsättningarna för den fria rörligheten över de inre gränserna.

Det faktum att EU sedan införandet av den inre marknaden har gemensamma tullar innebär för det första att vi har ett gemensamt regelverk, men det innebär också att tullinkomsterna tillfaller gemenskapen. Tullhanteringen och tullkontrollen är därigenom en EU-angelägenhet.

Skattemyndigheten är beskattningsmyndighet när det gäller försäljning eller annan omsättning inom landet samt vid import av tjänster. Tullverket är beskattningsmyndighet för tullar mervärdesskatt, punktskatt och avgifter vid import av varor. Beträffande inkomstskatt är alltid skattemyndigheten beskattningsmyndighet, oavsett vilka länder företaget handlat med. Inkomstskatten är inte heller föremål för någon gränskontroll, varför den inte heller ingår i Tullverkets verksamhetsområde.

Export är inte momsbelagd. Istället är importen normalt belagd med moms. Rätten till avdrag för importmoms inträder tidigast när den skattskyldige har mottagit en av tullverket utfärdad tullräkning. På motsvarande sätt påförs ingen punktskatt vid export, utan punktskatten påförs istället vid import av varor. Eftersom punktskatt är en enledsskatt har man inte rätt till avdrag för påförd punktskatt. I vissa fall, t.ex. då man till en yrkesmässig verksamhet köpt en vara som belagts med punktskatt i utlandet, kan dock tidigare påförd punktskatt återbetalas.

5.1 Tullproceduren vid import

Tullverkets olika sätt att expediera varor som anmälts till godkänd tullbehandling kallas tullklarering. Alla varor som förs in i EU ska anmälas till någon form av godkänd tullbehandling och kommer därigenom att tullklareras av Tullverket. Först därefter får varan föras vidare in i gemenskapen eller vidaretransporteras till ett annat land utanför gemenskapen. Det vanligaste är att tullklareringen sker genom det som förut kallades förtullning, ett slags tullförfarande där varan övergår till fri omsättning. Enkelt uttryckt innebär det att man lämnar tulldeklaration samt betalar tull, moms, eventuell punktskatt och eventuella övriga avgifter. Varan, som därigenom får status som gemenskapsvara, får sedan handlas med inom EU på samma sätt som vilken annan vara som helst.

5.1.1 Tullförfarande

Normalförfarande

Normalförfarandet vid import, då varor deklarerar för övergång till fri omsättning, kallas även direktförtullning. Det innebär att man när varorna frigörs lämnar en fullständig ifylld tulldeklaration inklusive de handlingar som krävs (t.ex. kopia av faktura). Tulldeklarationen lämnas i form av ett enhetsdokument (ED). Samma blankett används av flertalet länder, bl.a. inom EU, Efta-länderna och Visegrad-länderna (Polen, Tjeckien, Slovakien och Ungern). Dokumentet består av en grundblankett (ett set med fyra eller åtta blad) samt en tilläggsblankett (ett set med ytterligare fyra eller åtta blad), varav olika blad används vid olika slags tullförfaranden.

Tulldeklarationen kan lämnas in skriftligt, manuellt ifylld. Efter tillstånd från tullverket kan man dock få lämna in tulldeklarationen elektroniskt. De flesta som återkommande importerar varor ansöker om elektroniskt deklaraionsinlämnande. Ungefär 85-90 % av tulldeklarationerna lämnas idag elektroniskt.

Tulldeklarationen kan lämnas av köparen (importören) själv eller via ombud. Oftast lämnas den via ombud i form av anlita d spediti-onsfirma. Ombudet åtar sig då även betalningsansvaret för debiterade tullar och skatter.

Tullar, mervärdesskatt och andra skatter och avgifter ska betalas kontant till Tullverket. För företag som har regelbunden import eller är ombud, är det en fördel att vara kredithavare. Efter ansökan

och efter att ha ställt säkerhet för tullskuld (t.ex. bankgaranti) kan man registreras som kredithavare. Man får då ut varorna utan att ha betalat tull och skatter, och debiteras istället dessa på veckovisa tullräkningar. Tullräkningarna omfattar beslut om tullar, mervärdesskatt och andra skatter och avgifter och ska betalas inom 15 dagar. Uppemot 99 % av uppbörden kan hänföras till betalningar från kredithavare.

Förenklat förfarande

För att underlätta för importören finns ett förenklat förfarande. Det innebär att man lämnar en förenklad deklaration när varan ska frigöras. Man har sedan elva eller tolv dagar på sig att lämna en fullständig deklaration, kopia av faktura m.m., beroende på om deklarationen lämnas på blankett eller elektroniskt. För att få tillämpa det förenklade förfarandet krävs tillstånd och att man är kredithavare. Den dominerande andelen av deklarationerna lämnas genom förenklat förfarande.

Varans status

När varan har övergått till fri omsättning i ett EU-land kan den cirkulera fritt inom EU utan ytterligare tullförfaranden. Detsamma gäller varor tillverkade inom EU. Dessa varor anses alltså ha status som gemenskapsvaror och är därmed i fri cirkulation. Varor som inte tullklarerats i EU är utan fri cirkulation, och måste alltså förtullas om de förs över gränsen.

- Gemenskapsvaror = Varor med fri cirkulation. De kan föras mellan EU-länderna utan att behöva förtullas.
- Icke-gemenskapsvaror = Varor utan fri cirkulation. Måste förtullas om det förs över gränsen.

5.1.2 Varuklassificering

Alla varor ska klassificeras enligt en nomenklatur, som talar om vilken slags vara det är fråga om. Det finns ett internationellt system med ca 5 000 nummer som 150 länder har anslutit sig till.

Varje nummer består av sex siffror (HS-nummer). Tanken är att man ska kunna följa varorna i handeln. Nummerklassificeringen revideras vart femte år.

Inom EU har man byggt ut systemet till åttasiffriga nummer (KN-nummer). Det innebär att antalet använda nummer ökar till ca 10 000. För importändamål har man infört ytterligare en uppdelning (TARIC-nummer). Numren blir då tiosiffriga, vilket medför att man kommer upp i ungefär 20 000 använda nummer.

Klassificeringen har betydelse både för handelsstatistiken och för vilken tullsats varan ska beläggas med. Man kan få bindande beslut av Tullverket om hur en vara ska klassificeras. Klassificeringen styr inte bara tullsatsen utan även momsatsen och eventuella punktskatter.

5.1.3 Tullvärde

I många fall tas tull ut efter varans värde och det är då dess tullvärde man beräknar tull på. Är varan tullfri enligt tulltaxan ska ett tullvärde i alla fall anges. Det används nämligen också för att beräkna moms och som underlag för handelsstatistiken.

Huvudregeln är att tullvärdet utgörs av transaktionsvärdet för den importerade varan. Transaktionsvärdet är det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varan när den säljs för export till EU:s tullområde. I varuvärdet ska man inkludera kostnaden för frakt fram till EU:s gräns. Transportkostnader och liknande inom EU ska dock inte inräknas.

5.1.4 Tullverkets importkontroll

Tullverket arbetar med olika slags kontroller för att kontrollera importen. Man genomför gränskontroll, som innebär fysisk kontroll vid gränsen. Dessutom genomförs efterkontroll i form av t.ex. tullrevisioner då avstämning görs mot företagets bokförda uppgifter och vad som deklarerats till Tullverket. Utvecklingen går mot att den traditionella initiala deklarationsgranskningen, som är starkt automatiserad, minskar och inriktningen blir istället mer förebyggande arbete i form av bl.a. information till näringslivet och efterkontroll, t.ex. tullrevisioner.

Gränskontroll

Tullverket kontrollerar genom sin närvaro vid gränserna att alla varor anmälts till tullklarering, vilket är en förutsättning för att säkerställa en riktig uppbörd. Följande kan man kontrollera vid gränskontroll:

- Resande och deras baggage (ca 12 000 personer/år passerar Tullverket)
- Transportmedel (fartyg, lastbil, bil, släp, container m.m.)
- Lasten (om last finns, är det den last det ska vara etc.)
- Mängden (är det samma mängd som finns angiven i tulldeklarationen, antal kollin etc.)
- Varan (överensstämmer varan med varuklassificeringen på tulldeklarationen)

Vilka transporter som ska kontrolleras väljs ut efter en analys och riskvärdering. Tullverket använder sig i detta arbete av olika informationskällor som riskanalyser, tips och underrättelseinformation, vilka kompletteras med gjorda iakttagelser av tulltjänstemännen. Kontrollobjekten kan markeras med spärrar inlagda i tulldata-systemet. En spärr i tulldatasystemet medför att transporten ska kontrolleras. En analysenhet analyserar var riskerna är störst och lägger spärrarna på dessa områden. Spärrar kan t.ex. läggas in på särskilda varuslag, kanske i kombination med vissa länder, men även på specifika företag, t.ex. företag som har misskött sig tidigare.

Efterkontroll

Alla uppgifter från inlämnade tulldeklarationer avseende import och export samt rättelser av tulldeklarationer mm finns lagrade i tulldatasystemet (TDS). Avstämningar och rimlighetskontroller utifrån olika parametrar görs med hjälp av sökningar i tulldatasystemet.

Efterkontrollen kan ske i form av eftergranskning av tulldeklarationer eller revision. Eftergranskningen motsvarar ungefär skatteförvaltningens skrivbordskontroll. Man stämmer av deklARATIONERNA mot övriga uppgifter i tulldatasystemet, begär vid behov in kompletterande handlingar m.m. Revisionen motsvarar också i stor utsträckning skatteförvaltningens revisioner. Det kan antingen vara

en traditionell revision eller en ADB-revision. Totalt görs i regel 400-500 revisioner per år. År 2000 gjordes dock färre revisioner än vanligt.

Från och med i år (2001) har man börjat följa upp revisionerna, för att se om företagen har bättrat sig. På så sätt avser man att kunna bedöma kontrollens preventiva effekt. Av de revisioner som gjorts och som lett till anmärkning ska 75 % följas upp. Eftersom uppföljningen är under införande är det för tidigt att dra några slutsatser av den.

Som sanktionsmedel har Tullverket ett system med tulltillägg (20 % respektive 10 %) på tullar, mervärdesskatt och andra skatter. Det kan liknas vid skatteförvaltningens skattetillägg.

Informationsutbyte med tullmyndigheter i utlandet

Den svenska Tullverket har biståndsavtal med ett stort antal länder. Det första biståndsavtalet kom på 1970-talet. Därefter har utvecklingen gått snabbt.

Allmänt kan man säga att andra länder frågar svenska Tullverket mer än vad svenska Tullverket frågar utländska tullmyndigheter. Förfrågningarna kan t.ex. gälla om en handling är korrekt eller om en viss vara verkligen kommer från ett visst land. Ursprungslandet kan påverka tullsatser, licenser m.m.

OLAF, EU-kommissionens organ för bekämpning av bedrägerier tar emot och bearbetar tips som kommer från tullmyndigheterna om upptäckta fel och fusk. Om det är av allmänintresse kan de skicka s.k. AM-medelanden (Mutual Assistance) till länderna så att även övriga länder kan kontrollera företeelsen. Vissa av dessa AM-medelanden är tvingande med återrapportering.

5.1.5 Skattemyndighetens kontroll vid import

En del uppgifter om import förs elektroniskt över från Tullverket till skattemyndigheten och läggs in i Puma. Det är uppgifter om antal importtillfällen per månad för ett visst företag och det totala värdet av det företagets import. Det finns dock inga uppgifter om import i varken skattedeklarationer eller kvartalsredovisningar. Uppgifterna från Tullverket kan alltså inte användas till avstämningar av importvärden eller momsbelopp. Även om man i skatte-

deklarationen gör avdrag för erlagd importmoms, så går detta inte att utläsa då beloppet är hopslaget med övrig avdragsgill ingående moms.

Av detta bör man dock inte dra slutsatsen att uppgifterna är oanvändbara. Det går att göra avstämningar mot momsregistreringar, för att kontrollera att de som betalat införselmoms är momsregistrerade. I regel borde de vara det, för de flesta registrerade importörerna borde antingen sälja varan vidare eller använda den i sin egen momspliktiga verksamhet. En sådan kontroll skulle dels kunna leda till att man fångar upp momsen på eventuell vinst vid vidareförsäljning av en vara (införselmoms är ju redan erlagd vid importen) och till att man hittar företag som har krympt värdet i tulldeklarationen. Uppgifterna om importbelopp borde även kunna vara användbara tillsammans med övrig tillgänglig information vid revisioner och andra kontroller på inkomstskattesidan.

5.2 Transitering

När en vara förs från ett tullområde till ett annat (t.ex. när varan förs in i EU från tredje land) är grundregeln att varan ska förtullas. Det spelar då ingen roll om varan sedan ska föras vidare till ett annat tullområde. Nackdelen är då att varan förtullas två gånger. Man kan då få tullen återbetald eller överförd. För att slippa detta ofta ganska omständliga förfarande har man infört ett system med transitering. Det kan bara tillämpas om det finns en konvention som stadgar att de berörda länderna tillåter transitering av varor.

Transitering innebär att man transporterar varor mellan länder under tullkontroll och utan erläggande av tull, skatter och avgifter. Dessa betalas först när varan når destinationslandet. Transiteringen kan ske i olika sammanhang:

- Transitering inom ett tullområde (när varor förs över mellan olika EU-länder)
- Transitering i samband med export (när varor förs ut till tredje land)
- Transitering i samband med import (när varor kommer från tredje land)
- Transitering från ett tullområde, genom ett tullområde och till ett tredje tullområde (t.ex. transitering från Italien till Sverige, om varan går genom Schweiz)

Transitering sker normalt från ett tullkontor i avsändarlandet (avgångstullkontor) till ett tullkontor i destinationslandet (bestämmelsetullkontor). Transporten sker under tullkontroll, vilket innebär att varorna måste åtföljas av ett enhetsdokument och att tullmyndigheten vanligtvis förseglar lasten. Avgångstullkontoret underrättar bestämmelsetullkontoret om transiteringen och ett efterlysningsförfarande inleds om inte transporten ankommer inom viss tid.

Den som startar transiteringen är huvudansvarig. Han ska se till att varor och dokument visas upp vid bestämmelsetullkontoret. Blad 1, 4 och 5 av enhetsdokumentet lämnas till avgångstullkontoret vid anmälan om transitering. Blad 1 stannar kvar där. Blad 4 och 5 följer med lasten till bestämmelsetullkontoret. Där kontrollerar man lastens försegling, varornas identitet och kvantitet m.m. Sedan återsänds blad 5 till avgångstullkontoret. Först då är transiteringen avslutad.

Det finns vissa förenklingar av förfarandet. Ett sådant är godkänd avsändare, som innebär att man inte behöver föra varan till avgångstullkontoret för att påbörja transiteringen (man får själv kontrollera och försegla lasten m.m.). Man håller på att införa ett motsvarande system med godkänd mottagare, som då innebär att varan inte behöver föras till bestämmelsetullkontoret, utan att kontrollen kan ske av mottagaren av varan. Det pågår även en utredning om att övergå från pappershandlingar till en elektronisk hantering vid transitering inom EU.

I vissa fall är det krav på transitering, t.ex. vid import från Åland och andra skatteområden som ligger utanför gemenskapens tullområde. I andra fall får man själv välja om transitering ska ske eller ej. Även om man väljer att förtulla in varan direkt, så kan man vänta med att redovisa momsens (se procedur 42).

T1- och T2-transitering

- T1-transitering – Extern transitering (transporteras genom EU och förs sedan ut till tredje land)
- T2-transitering – Transitering av gemenskapsvaror
- T2F-transitering – Transitering avseende skatteområden

Om en vara t.ex. ska transiteras från Italien, via Schweiz, till Sverige, så sker det som en T2-transitering. Man ska då lämna

gränsövergångsattest när man kommer in i Schweiz och när man sedan återinträder i EU (dvs. när man kommer in i Tyskland). Där-
emot behöver inget tullförfarande ske, trots att man passerat
genom ett annat tullområde. Eftersom varan är en gemenskapsvara
är den i fri cirkulation inom EU och behöver inte tullklareras när
den förs in i Sverige.

Vid transitering till tredje land tillämpar man istället ett T1-för-
farande. Det innebär att varan inte längre är i fri cirkulation. Den
ska då tullklareras när den når bestämmelse tullkontoret i destina-
tionslandet. Detsamma gäller vid import från tredje land för vidare
transport till ett annat EU-land, eller för vidare export till ett annat
land utanför EU.

5.3 Procedur 42

När varor förs in i Sverige från tredje land för att vidaretrans-
porterats till ett annat EU-land, så kan man genom transitering (se
ovan) vänta med att förtulla varan tills den kommer till sin slut-
destination. I vissa fall kan man dock vilja förtulla varan när den
passerar gränsen till EU, men vänta med att redovisa moms tills
varan når köparen i det andra EU-landet. Det är möjligt om
köparen i det andra EU-landet åberopar sitt VAT-nummer. Då
tillämpas en tullprocedur med procedurkod 42.

5.3.1 Det praktiska förfarandet

Typexemplet på detta är när Norsk lax transporteras via Sverige till
t.ex. Tyskland. Det är till övervägande del varor från Norge som
transporteras via Sverige till andra EU-länder. Vid transporter från
andra tredje länder finns det i regel andra EU-länder på närmare
håll som man kan förtulla varorna i.

Ett exempel på detta förfarande är en vara som säljs från Norge
till Tyskland, men transporteras via Sverige. Transportören är om-
bud för den svenska vidareförsäljaren under transporten. Under
särskilda upplysningar på enhetsdokumentet anger transportören
den tyske köparens VAT-nummer och att varan har sålts genom en
gemenskapsintern försäljning. När varan förs in i Sverige från
Norge ska tull erläggas, men ingen moms ska redovisas. När sedan
varan transporteras vidare från Sverige till Tyskland hanteras det

som vilken gemenskapsintern försäljning som helst. Transportören (ombudet) är momsregistrerad i Sverige och ska lämna in skattedeklaration och kvartalsredovisning i Sverige, där leveransen till köparen i Tyskland anges. Köparen i Tyskland anger i sin momsdeklaration att han har gjort ett gemenskapsinternt förvärv, och redovisar alltså utgående moms på förvärvet och får (om varan används i en helt skattepliktig verksamhet) dra av motsvarande belopp som ingående moms.

Visar det sig vid skattemyndighetens kontroll att förutsättningarna för skattefrihet inte är uppfyllda, dvs. angivet VAT-nummer är inte korrekt eller gränsöverskridande transport saknas, så ska Tullverket underrättas. Det är nämligen Tullverket som är beskattningsmyndighet och som ska ta ut moms på importen i sådana fall.

5.3.2 Skattekontrollen vid procedur 42

När varan i exemplet ovan fördes in i Sverige lämnades en tulldeklaration för övergång till fri omsättning till svenska Tullverket. En utskrift från tulldeklarationen, med bl.a. uppgift om säljare, ombud, köpare samt köparens VAT-nummer skickas från Tullverket till RSV. Avsikten är att skattemyndigheten ska kunna stämma av uppgifterna i tulldeklarationen mot ombudets (leverantörens) kvartalsredovisning, för att kontrollera att varorna verkligen har transporterats vidare till ett annat EU-land, och inte införts momsfritt till Sverige.

Ett problem i dagsläget är dock att dessa kontrolluppgifter skickas till RSV i pappersform. De är därför svåra och resurskrävande att använda, i och med att de är osorterade och inte går att göra utsökningar och automatiska avstämmningar bland. På grund av dessa praktiska svårigheter är kunskapen om vilken nytta man kan ha av uppgifterna i kontrollsammanhang väldigt begränsade.

På tulldeklarationen, som lämnas till Tullverket vid import från tredje land, anges den slutliga köparens VAT-nummer. Tullverket kontrollerar dock inte att det VAT-nummer som angivits är giltigt och att importören verkligen är momsregistrerad. Detta visar betydelsen av att handeln kontrolleras av skattemyndigheten.

För att kunna använda uppgifterna från Tullverket mer effektivt måste de inkomma elektroniskt, så att de kan läggas in i Puma. Det

krävs åtminstone elektroniska uppgifter från Tullverket om ombudets antal försändelser och totalbelopp. Dessa kan då stämmas av mot ombudets kvartalsredovisningar. Hittar man vid avstämningen differenser kan man begära specifikation från Tullverket eller från ombudet. Köparens VAT-nummer går dock ej att hantera i Puma, så även om Tullverket vidarebefordrar dessa kan de i dagsläget inte användas vid skattemyndighetens avstämning. Det förs dock långtgående diskussioner om möjligheten att i framtiden överföra uppgifterna elektroniskt till RSV. Bland annat håller man på att ändra tullförordningen så att en sådan möjlighet skapas.

5.4 Tullproceduren vid export

Vid export tas varken tull, moms eller punktskatter ut. Trots det ska tulldeklaration med fullständiga uppgifter om varuslag, varuvärde etc. lämnas vid exporten. I detta förfarande är två tullkontor inblandade. Innan exporten påbörjas anmäls den till exporttullkontoret. Innan varorna får lämna EU:s tullområde ska de dessutom passera utfartstullkontoret.

5.4.1 Tullverkets hantering och administration

Exporttullkontoret

Tulldeklarationen ska ges in till exporttullkontoret innan exporten påbörjas. Det är det tullkontor som är ansvarigt för övervakningen av den plats där exportören är etablerad eller där varorna packas eller lastas för att sändas på export. Blad 1 i enhetsdokumentet behålls av exporttullkontoret. Vid ungefär 80 % av exporterna lämnas dock tulldeklarationen elektroniskt, vilket innebär att det företag som anmäler exporten även registrerar in exportanmälan i tulldata-systemet. Elektroniska deklarerationer får endast lämnas av företag som fått särskilt tillstånd till detta.

En exportör får inte påbörja en export förrän Tullverket har gett sitt godkännande att påbörja exporten. När exporttullkontoret godkänner exporten genom exportklareringen åsätts ett tullid på enhetsdokumentet högst upp till höger och eventuellt sätts även en tullstämpel på dokumentet. Blad 3 av enhetsdokumentet ska följa godset till utfartstullkontoret. Vid elektronisk deklareration sker

klarering genom ett svarsmeddelande i datorn och exportören stämplar själv dokumentet.

När en tulldeklaration för export ges in ska varan finnas tillgänglig för kontroll för exporttullkontoret. Kontrollen kan ske genom manuellt urval eller genom ett urval utifrån riskprofil och slump. Spärrar av samma slag som vid import kan läggas in i tuldatabasystemet, för att vissa specifika exporter ska kontrolleras. Dessa spärrar inriktas bl.a. på varor med exportbidrag samt för att upptäcka och förhindra brott mot exportrestriktioner. Ett beslut att stoppa en export och avvakta med kontroll till dess att tullpersonal finns tillgänglig måste vara väl underbyggt.

Utfartstullkontoret

Utfartstullkontoret är sista platsen i något EU-land innan varan går ut till 3:e land. Här lämnar exportören blad 3 av enhetsdokumentet för att visa att varan exportklarats. Dokumentet stämplas på baksidan (exportattest) och återlämnas till exportören om denne begär det, annars inte. I regel sker ingen återrapportering till exporttullkontoret. Det sker alltså ingen regelmässig uppföljning av att anmäld export verkligen fullföljs och att enhetsdokumentets blad 3 presenteras vid utfartstullkontoret. En sådan regelmässig uppföljning sker endast vid export av ett urval av varor med exportbidrag och vid transiteringar. För övriga varor är det inte ens möjligt att stickprovsvis följa upp varor som anmält till export vid ett exporttullkontor och kontrollera att varan verkligen lämnat gemenskapen via ett utfartstullkontor. Eftersom ingen registrering sker vid utfartstullkontoren går det inte att spåra varan maskinellt. Det går inte heller att följa den manuellt, eftersom man inte ens vet vilket utfartstullkontor den passerat på vägen ut ur gemenskapen. Det behöver inte vara ett utfartstullkontor i närheten av det exporttullkontor där exporten anmäldes, utan det kan till och med vara ett utfartstullkontor i ett annat EU-land.

5.4.2 Skattekontroll vid export

Eftersom exporten varken är föremål för moms eller punktskatt kan den tyckas vara ointressant att kontrollera för skatteändamål. Istället kan man tänka sig att resurserna borde användas till att

kontrollera importen, eftersom det är där skatten tas ut. Det skattebefriade exportförfarandet kan dock vara frestande att utnyttja för skentransaktioner, för att sedan kunna sälja varan svart i Sverige. Man får då möjlighet att göra fulla avdrag för ingående moms, utan att behöva erlagga någon utgående moms vid försäljningen. Skattedeklarationen får då ett för företag med stor exportomsättning karaktäristiskt utseende. Utifrån skattemyndighetens perspektiv är det därför av stort intresse att kontrollera att redovisad export faktiskt har ägt rum.

Tullkontrollen är av naturliga orsaker huvudsakligen koncentrerad till importtillfället, eftersom det är då Tullverket är uppbördsmyndighet för tullar, mervärdesskatt och andra skatter och avgifter. Den kontroll som ändå sker vid exporten är, såsom framgår av beskrivningen ovan, framför allt inriktad på att förhindra brott mot exportrestriktioner samt att förhindra bidragsfusk avseende exportberättigade varor. Tullverkets kontroll är därmed inte av den omfattning att den utgör ett effektivt medel för att upptäcka skenexporter. Där läggs istället ansvaret över på skattemyndighetens kontroll.

Handlingar för att styrka export

För att möjliggöra en skattekontroll av anmälda exporters förs uppgifter uppdelade på företagsnivå om antal exporttillfällen per månad och det totala värdet av exporten över från tulldatasystemet till skattemyndighetens kontrollsystem. Dessa uppgifter om export, som läggs in i Puma, baseras på den tulldeklaration (exportanmälan) som lämnas till exporttullkontoret. Det innebär att uppgifterna i Puma inte anger de exporters som faktiskt fullföljts genom att enhetsdokumentets blad 3 uppvisats för utfartstullkontoret och varorna transporterats ut ur EU. Uppgifterna visar bara att företaget har anmält varorna till Tullverket för export, och alltså angett att de har för avsikt att exportera varorna. Eftersom utfartstullkontoret inte har någon återrapportering till exporttullkontoret, vet man inte om exporten verkligen fullföljts. Även om ett företag kan uppvisa en exportattest (stämpel) från utfartstullkontoret styrker det inte att varorna faktiskt har gått ut ur EU. Det är ett intyg att uppgivna varor angetts passera EU:s yttre gräns, men någon fysisk kontroll av att så verkligen skett utförs i normalfallet inte.

För att styrka att varorna verkligen har exporterats bör säljaren självklart ombedjas uppvisa blad 3 av enhetsdokumentet, där man ska kunna utläsa tullid från exportklareringen hos exporttullkontoret och stämpeln på papperets baksida från utfartstullkontoret. Även om handlingen kan uppvisas är det dock inte säkert ställt att export verkligen har skett. Följande handlingar kan då användas för att styrka att export verkligen har skett:

- **Betalning från utlandet:** Kan indikera att export har skett, men är inget bevis på att så verkligen är fallet.
- **Tullsedel från importlandet:** En tullsedel visar att de exporterade varorna har införtullats i importlandet.
- **Landningsbevis/"Bevis om inkommet gods":** Är i princip en avskrift av tullsedeln. Den kan erhållas i efterhand hos tullmyndigheten i importlandet.
- **Avtal om försäljning:** De villkor som framgår av avtalet kan ge skattemyndigheten en uppfattning av vilka dokument som säljaren bör kunna prestera för att visa att export har skett.
- **Försäkringsbrev:** Uppgift om de exporterade varorna är försäkrade, vem som är försäkringstagare m.m. kan vara intressant. Gods som exporteras är i regel försäkrat.
- **Transportdokument:** Dokument från transporten, såsom konossement eller sjöfraktsedel (vid sjötransporter), speditionshandlingar (vid vägtransporter) eller flygfraktsedlar (vid flygtransporter). En exportör kan dock avbryta en transport av någon anledning. Exportören kan då ge trovärdighet åt falsk transport genom att kunna visa upp en till synes korrekt transportfaktura från en speditorsfirma. Uppgift om avbrutna exporten går eventuellt att få fram hos speditörerna.
- **Rembursdokument:** Remburs är ett vanligt betalningssätt inom den internationella handeln, framför allt när leverans ska ske till avlägsna länder, t.ex. till länder i andra världsdelar. Remburs innebär att betalningen för varan säkras med hjälp av köparens och säljarens bankförbindelser.

Som synes ovan kan man alltså inte på något enkelt sätt kontrollera att angivna exporten verkligen ägt rum, utan det krävs i regel betydande utredningsinsatser från skattemyndighetens sida.

Avstämningar mellan exportanmälan och skattedeklarationen

I skattedeklarationen ska exportbeloppet anges på rad 21 "Omsättning av varor utanför EG (export)". Det går därmed att stämma av angivna exportbelopp på skattedeklarationen mot de belopp som angivits på exportanmälan till Tullverket. Eftersom exportuppgifter från Tullverket månadsvis förs över till skattemyndigheten kan denna avstämning göras maskinellt i Puma.

Skattemyndigheten i Stockholm har under 1998/1999 genomfört ett kontrollprojekt som bland annat haft till syfte att kontrollera kvaliteten på de uppgifter om export som finns i Puma och hur de kan användas i kontrollen.¹ I projektet fann man att det var vanligt att det förekom differenser mellan exportuppgifter enligt skattedeklarationen och enligt de exportanmälningar som anmälts till Tullverket. Oftast fanns det dock en naturlig förklaring till differensen. Det händer att försäljning av tjänster till tredje land felaktigt redovisas som exportomsättning i skattedeklarationen,² och tjänsterna ingår ju inte i den export som redovisas till Tullverket. Ibland kan värdet i tulldeklarationen vara angivet i fel valuta eller omräknat med fel valutakurs, vilket då ger ett annat belopp än i skattedeklarationen där värdet alltid anges i svenska kronor. Det kan också uppstå differenser på grund av olika periodiseringar:

- Exportanmälan lämnas före exporten påbörjas, medan exporten i skattedeklarationen oftast redovisas när faktura skickats ut.
- Ett erhållet förskott för en vara som är avsedd för export ska inte exportdeklareras till Tullverket förrän transporten påbörjas till köparen. I skattedeklarationen ska emellertid ett förskott deklarerat redan när det erhålls.
- Rättelser av exportanmälan påverkar Tullverkets uppgifter för den period då rättelsen inkom och inte den period till vilken rättelsen är hänförlig.

För att få en uppfattning om andelen differenser har vi gjort en avstämning mellan exportuppgifter i skattedeklarationen och i exportanmälan till Tullverket för företag i Stockholmsregionen under januari år 2001. Det finns inget som tyder på att differenserna

¹ Skattemyndigheten i Stockholm: Momskontroll utifrån tulluppgifter i Puma – delrapport, mars 1999, och Skattemyndigheten i Stockholm: Slutrapport – Momskontroll utifrån tulluppgifter i Puma, 2000-01-10

² Försäljning av tjänster ska redovisas i ruta 22 "Omsättning av tjänster till utlandet", medan exportomsättning (varuförsäljning) ska redovisas i ruta 21 "Omsättning av varor utanför EG (export)".

skulle vara större eller mindre för företag i andra regioner eller att skillnaderna är ovanligt stora just den valda månaden, utan det torde ungefär återspegla den faktiska andelen differenser. Av avstämningen framgår det att differenserna är stora. Nästan 2 000, eller 46 %, av de företag som redovisar export i skattedeklarationen har inte redovisat någon som helst export hos Tullverket. Av dessa är det 152 företag som har redovisat exportbelopp över 1 miljon i skattedeklarationen och ett företag har redovisat export över 1 miljard. Tittar man närmare på dessa företag ser man att det i stor utsträckning är stora internationella företag eller filialer till utländska företag, där det är troligt att försäljningen sker från Sverige, men att varan levereras från ett koncernbolag i något annat land. Sådan försäljning kan man i skattedeklarationen inte redovisa på annat sätt än som export, men eftersom ingen vara förs ut från Sverige lämnas ingen exportanmälan till Tullverket. Den här företelsen skulle kunna förklara en icke oväsentlig del av de här differenserna.

Ungefär 2 100 företag redovisar export både i skattedeklarationen och i exportanmälan till Tullverket. Av dessa företag förekommer differenser hos 92 %. Differenserna överstiger 50 000 kr hos 48 % av företagen och de överstiger 1 miljon kronor hos 13 % av företagen.

Tabell 5: Differenser mellan exportuppgifter i SKD och exportuppgifter från den exportanmälan som lämnas till Tullverket, för företag i Stockholmsregionen under januari 2001

Redovisning	Antal företag	Andel i procent
Redovisar export i SKD	3 960	
Redovisar ej export hos Tullverket, trots att det redovisas i SKD	1 854	46,3 %
Redovisar export hos Tullverket	3 794	
Redovisar ej export i SKD, trots att det redovisas hos Tullverket	98	2,6 %
Redovisar export både i SKD och hos Tullverket	2 106	
Ingen differens mellan SKD och export hos Tullverket	155	7,4 %
Differens finns mellan SKD och export hos Tullverket	1 951	92,5 %
Differens > 50 000 kr	1 002	47,6 %
Differens > 100 000 kr	804	38,2 %
Differens > 1 miljon kr	265	12,6 %

Källa: Avstämningar i PUMA.

Som kontrollprojektet hos skattemyndigheten i Stockholm visar behöver den stora andelen differenser inte innebära fel i redovisningen. Skillnaderna i periodiseringar medför att det blir svårt att jämföra en enskild månad. Istället bör man inrikta avstämningarna på längre tidsperioder. Även om man gör avstämningar avseende så långa tidsperioder som ett år så uppkommer stora differenser. Jämför man det totala exportvärdet sammantaget för alla företag i Sverige så är det enligt skattedeklarationen ungefär 150 miljarder kronor, eller ca 45 %, högre än enligt Tullverkets exportanmälningar.³ Det finns en lång rad av naturliga förklaringar till denna differens, men effekten blir att de så frekvent naturligt förekommande differenserna tenderar att dölja de differenser som beror på skattefusk eller bedrägerier.

Statistiken över exporten på branschnivå (varugrupsnivå) följs på nära håll av många företag, som stämmer av sina marknadsandelar. För att vilseleda konkurrenterna kan vissa företag uppge

³ 1999 var varuexporten från Sverige enligt skattedeklarationen 430 miljarder kronor och enligt Tullverkets exportanmälningar 292 miljarder kronor, vilket ger en differens på 140 miljarder kronor. År 2000 var varuexporten enligt skattedeklarationen 510 miljarder kronor och enligt Tullverkets exportanmälningar 351 miljarder kronor, vilket ger en differens på 160 miljarder kronor. Källa: Statistikdatabasen GIN-Skatt respektive SCB:s handelsstatistik.

en annan vara eller ett annat värde i samband med export. Då blir statistiken missvisande och konkurrenterna beräknar sina marknadsandelar fel. Företagen upplever ofta att den här typen av desinformation inte är så allvarligt eftersom uppgifterna inte ligger till grund för något skatteuttag.

Rabatter på varor till vissa länder syns inte alltid i tullvärdet. Om ett företag har differentierad prissättning på sina produkter för olika länder, så förekommer att det totala priset och ej det rabatterade priset deklarerar. Vid försäljningar till vissa länder rabatteras detta, så att köparen bara behöver betala ett lägre pris. Det är detta faktiska pris som anges i skattedeklarationen.

Till Tullverket redovisas varans faktiska värde (inklusive fraktkostnader fram till gränsen) medan man i skattedeklarationen redovisar varans försäljningsvärde. Då kan fraktkostnader för hela resan ingå och eventuella medföljande serviceavtal, om dessa har inkluderats i försäljningspriset. Som man funnit i det genomförda kontrollprojektet kan även andra tjänster felaktigt ha redovisats som exportomsättning i skattedeklarationen.

Med tanke på de stora differenserna mellan uppgifter från de båda källorna kan man ifrågasätta nyttan av att i större utsträckning utgå från dylika avstämningar för att välja ut kontrollobjekt för den löpande skattekontrollen. Det riskerar att vara väldigt resurskrävande utan att ge upphov till några egentliga rättelser. Detta betyder dock inte att informationen är utan värde. Tillsammans med andra uppgifter kan det vara en viktig indikation på att en kontroll bör utföras.

Det är dock inte tillräckligt att endast göra avstämningar mellan exportuppgifter från olika källor i Puma. Genom en sådan utsökning av kontrollobjekt finner man inte de som exempelvis anmält export till exporttullkontoret, men sedan inte avslutat exporten, dvs. inte fört ut varorna ur gemenskapen. Det finns idag ingen kunskap om hur vanligt förekommande det är att skattskyldiga använder upplägg av det här slaget för att sedan kunna sälja varorna skattefritt inom landet. Det finns inte heller några utarbetade kontrollmetoder för att identifiera dem. Det är därför viktigt att området utreds vidare, så att vi kan täppa till eventuella luckor i kontrollen.

6 Övrig kontrollinformation över internationella verksamheter/transaktioner

Det finns även andra informationskällor att tillgå vid skattekontrollen avseende internationella verksamheter och transaktioner.

6.1 Internationella bolagsregister m.m.

Vill man ha information om ett utländskt företag kan ett första steg vara att titta efter om företaget har någon hemsida på Internet. Ofta finns en hel del information som kan vara av intresse utlagd på företagets hemsidor.

En del länder har också sina bolagsregister utlagda på Internet. Ett användbart exempel är Storbritanniens bolagsregister Companies House.¹ Där kan man t.ex. kontrollera att ett bolag är registrerat, bolagsadressen, registreringsdatum, styrelse m.m. Mer djupgående information om uppmärksammade utländska företag inhämtas annars primärt genom inköp av upplysningar från IBIS International i Tyskland, det världsomspännande kreditupplysningsföretaget Dun & Bradstreet samt det Europeiska Bolagsregistret. Man kan då t.ex. beställa en fullständig årsredovisning eller vissa specifika uppgifter. Det finns även möjlighet att få vissa enklare utredningar utförda. Bland annat skattemyndigheten i Stockholm har nyttjat den här möjligheten till informationsinhämtning i vid flertalet av de utlandsanknutna skattekontroller som utförts under de senaste åren.

IBIS är det som idag används i störst utsträckning. De kan inhämta uppgifter över företag i hela världen. Framför allt använder man IBIS tjänster för att få ut uppgifter om företag i skatteparadis.

Dun & Bradstreet² har fördelen att de har databaserade register och att det därför går snabbare att få fram uppgifterna. Det finns

¹ www.companieshouse.gov.uk

² www.dbsverige.se

flera system, bland annat ett webbaserat system där man kan beställa uppgifterna via Internet.

Europeiska Bolagsregistret³ är en ny informationskälla. Det utgörs av flertalet europeiska bolagsregister som knutits samman. Avgiften är betydligt lägre än om man hämtar upplysningar via de andra systemen och det går ganska snabbt att få uppgifterna.

6.2 Kontrolluppgifter över utlandsbetalningar

6.2.1 Uppgiftsskyldighet

Riksbanken är ansvarig för att föra betalningsstatistik. Den som har utfört en gränsöverskridande valutatransaktion är skyldig att till Riksbanken lämna de uppgifter beträffande transaktionen som behövs som underlag för betalningsbalansstatistiken, s.k. Riksbanksuppgifter. Fram till och med den 30 juni 2000 skulle varje enskild utlandsbetalning som översteg 75 000 kr rapporteras. Därefter höjdes gränsbeloppet till 100 000 kr. Både betalningar till/från företag och privatpersoner ska rapporteras.

Sker betalningen för en fysisk persons eller dödsbos räkning ska kontrolluppgift dessutom lämnas till skattemyndigheten. Här kvarstår den gamla beloppsgränsen på 75 000 kr, men den föreslås höjas till 100 000 kr för att samma beloppsgräns ska gälla för allt uppgiftslämnande. Kontrolluppgift till skattemyndigheten ska dock även lämnas vid mindre betalningar om dessa utgör delbetalningar av en summa som överstiger 75 000 kr (100 000 kr). Någon sådan motsvarighet finns inte avseende uppgiftsskyldigheten till Riksbanken.

På betalningsanmälan till Riksbanken och på kontrolluppgiften till skattemyndigheten lämnas uppgifter om bland annat betalningsdag, belopp, mottagare/avsändare i utlandet, valuta och mottagar-/betalningsland. Betalningarna klassificeras med hjälp av särskilda s.k. riksbankskoder som anger transaktionens art.

Det är den bank som förmedlar betalningen till eller från utlandet som är skyldig att lämna uppgift till Riksbanken och skattemyndigheten. Uppgifterna grundar sig på de identifieringsuppgifter om sig själv och betalningsmottagaren samt uppgifter om vad betalningen avser, som den för vars räkning transaktionen utförts är skyldig att själv lämna till banken.

³ www.ebr.prv.se

Enligt uppgift från Riksbanken förmedlades under perioden november 1999 – oktober 2000 ca 2,9 miljoner betalningar till och från utlandet som översteg 75 000 kr (eller 100 000 kr från 1 juli 2000).⁴

6.2.2 Användningen av uppgifterna i skattekontrollen

Skattekontrollen av privatpersoner

Kontrolluppgifter om utlandsbetalningar till eller från privatpersoner lämnas alltså direkt till skattemyndigheten. Uppgifterna läggs in tillsammans med övriga kontrolluppgifter avseende respektive person i skatt LT, och kan användas för utsökningar i Profil vid den ordinarie taxeringskontrollen av privatpersoner.

Uppgifterna om utlandstransaktioner kan i många fall inte stämmas av direkt mot de uppgifter som lämnas i deklarationen, utan för att avgöra om transaktionen påverkar beskattningen måste den skattskyldige i regel tillfrågas om vad betalningen avser. Man kan alltså inte göra några maskinella avstämningar i Profil, utan på sin höjd få en signal om att kontrolluppgift om utlandsbetalning finns. En del skattekontor tar ut kontrolluppgifter om utlandsbetalningar på en lista och låter en erfaren granskare göra ett manuellt urval. Det finns också skattekontor som slutat använda kontrolluppgifterna om utlandsbetalningar vid kontrollurvalet, med motiveringen att den skattskyldige i regel ändå kommer med någon logisk förklaring till vad betalningen avser och att kontrollen därför ändå inte leder till någon skattemässig förändring.

Skattemyndigheten i Uppsala genomförde 1995 ett kontrollprojekt⁵ utifrån kontrolluppgifter om utlandsbetalningar för privatpersoner. Av 187 kontrolluppgifter kunde 63 (34 %) hänföras till någon uppgift i inkomstdeklarationen. Resterande 124 kontrolluppgifter togs ut till granskning, men endast fyra av dem föranledde någon ändring i deklarationen. Bland de förklaringar till överföringarna som personerna i fråga lämnade kan bl.a. nämnas arv/gåva, upptagande eller återbetalning av lån, försäljning av privat egendom i utlandet, erhållen skattefri utbetalning från kapital- eller pensionsförsäkring samt hemtagning av inkomster tidigare intjänade i utlandet.

⁴ Lagrådsremiss: En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter, 2001-05-23

⁵ Skattemyndigheten i Uppsala Län: Resultatuppföljning avseende projekt för kontroll av utlands-KU, 1995-05-18

Skattekontrollen av företag

Det lämnas i dagsläget inga kontrolluppgifter till skattemyndigheten avseende juridiska personers betalningar till och från utlandet. Om skattemyndigheten vid skattekontrollen har behov av tillgång till uppgifter om sådana betalningar får man göra en framställan till Riksbanken om att få uppgifterna utlämnade. Det är dock inte möjligt att inhämta uppgifter om samtliga betalningar som skett till och från utlandet för alla svenska juridiska personer. Vid uppgiftsinhämtande från Riksbanken får därför detta antingen ske för vissa bestämda personer eller avseende vissa typer av betalningar eller betalningar till eller från vissa specifika länder. Det medför i praktiken att uppgifterna inte kan användas vid den löpande skattekontrollen av juridiska personer. Man kan dock använda uppgifterna vid specifika, avgränsade kontrollprojekt, eller vid kontrollen av något speciellt företag som man misstänker har haft utlandstransaktioner.

Riksbanken tar endast in uppgifter om utlandsbetalningar för statistikändamål. De behöver därför bara uppgifterna under en begränsad period och sparar dem bara i två år. Skattemyndigheten kan i sin kontroll ofta behöva äldre uppgifter än så. För ett företag med brutet räkenskapsår kan uppgifter som avser början av räkenskapsåret alltså vara raderade ur Riksbankens register redan vid deklara-tionsinlämnandet.

Det skulle underlätta om vi hade alla uppgifter om utlandsbetalningar – även avseende juridiska personer – inne i våra egna system. Dels skulle vi då slippa problemet med att uppgifterna raderas efter två år. Dels skulle vi då få tillgång till alla uppgifter. För att göra urval till särskilda kontrollprojekt räcker det att begära in uppgifter från Riksbanken avseende vissa typer av utlandsbetalningar eller avseende betalningar till och från vissa länder. När man har valt ut vilka företag som ska granskas vore det dock bra att ha tillgång till samtliga uppgifter. Den möjligheten har vi inte idag. Hade vi uppgifterna i våra system skulle man också kunna ta för vana att ta fram uppgifter om t.ex. de företag man ska revidera. Även om man valt ut företaget utifrån andra kriterier är det bra att ha tillgång till så mycket kontrollmaterial som möjligt, när man väl har bestämt sig för att kontrollera det.

Riksbanken kommer från och med år 2003 att ersätta det nuvarande systemet för rapportering av betalningar till och från utlandet med urvalsbaseade undersökningar. När det nuvarande systemet

försvinner kommer det alltså inte att finnas någon möjlighet för skatteförvaltningen att erhålla nödvändiga uppgifter avseende betalningar som görs av juridiska personer. För att säkerställa att myndigheten får tillgång till uppgifterna föreslås i Regeringens proposition⁶ att en kontrolluppgiftsskyldighet ska införas även avseende juridiska personer när rapporteringen av utlandsbetalningar till Riksbanken upphör. I december 2001 beslutades i enlighet med förslaget. Det innebär att skattemyndigheterna från och med år 2003 själva kommer att ta in kontrolluppgifter om utlandsbetalningar även till och från juridiska personer. Då kommer alltså alla dessa kontrolluppgifter att finnas tillgängliga vid skattekontrollen.

Erfarenheter från genomförda kontrollprojekt

Skattemyndigheten i Stockholm har inom inkomstskattekontrollen utfört två omfattande kontrollprojekt, som haft sin utgångspunkt i uppgifter från Riksbanken om utlandsbetalningar. Under 1999 genomfördes det s.k. Riksbanksprojektet,⁷ ett pilotprojekt med särskild inriktning på utlandstransaktioner, där urvalet av kontrollobjekt gjordes med hjälp av uppgifter om utlandsbetalningar som inhämtats från Riksbanken. Det följdes under 2000 upp med KURT-projektet⁸ (Kontroll av UtlandsRelaterade Transaktioner), där man inriktade kontrollen på fem olika områden som man vid avslutandet av Riksbanksprojektet funnit att man behövde mer kunskap om.

I båda de genomförda projekten gjordes kontrollurvalet utifrån uppgifter om utlandsbetalningar som inhämtats från Riksbanken. Eftersom uppgiftsinhämtandet från Riksbanken av sekretessskäl måste begränsas till vissa typer av betalningar inhämtades främst uppgifter avseende betalningar för olika typer av tjänster och ersättning för royalty, patenträttigheter etc., samt betalningar från vissa länder, företrädesvis sådana som kan betecknas som "skatteparadis".

⁶ Prop. 2001/02:25: En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter

⁷ Skattemyndigheten i Stockholm: Slutrapport – Riksbanksprojektet, 2000-06-26

⁸ Skattemyndigheten i Stockholm: Slutrapport för KURT-projektet, Kontroll av UtlandsRelaterade Transaktioner, 2001-06-29

Urvalet av kontrollobjekt har visat sig vara en mycket arbets- och tidskrävande process. I många fall måste man redan vid urvalen inhämta information om utländska företag via IBIS, Dun & Bradstreet eller liknande. För att kunna särskilja betalningar till Jersey, Guernsey eller Isle of Man från betalningar till Storbritannien (samtliga har landkoden GB) får man titta på bolagsinformation som kan erhållas gratis från brittiska motsvarigheten till PRV, Companies House.⁹ Sökning där kan ske på namn eller organisationsnummer och information kan erhållas om bl.a. adress, typ av bolag, angiven verksamhet, om årsredovisning inlämnats etc.

Riksbanksprojektet tog ca 2 000 dagar i anspråk, och då utfördes 53 revisioner och 10 skrivbordsutredningar. Beloppsmässigt har kontrollerna resulterat i höjningar som medfört att inkomstskatt ska betalas med ytterligare 34,4 miljoner kronor (inklusive skattetillegg), moms ska betalas med ytterligare 4,9 miljoner kronor (inklusive skattetillegg) och arbetsgivaravgifter ska betalas med ytterligare 3,6 miljoner kronor (inklusive avgiftstillägg), dvs. en total höjning av skatter och avgifter med 42,9 miljoner kronor. Den största delen av de utredningar som initierats inom KURT-projektet är ännu ej slutförda, varför det inte går att dra några slutsatser om utfallet av projektet.

Uppgifterna om utlandsbetalningar har i vissa fall lett direkt till den/de transaktioner som varit intressanta att granska ur skattesynpunkt. Detta har framförallt varit fallet vid betalningar till mottagare i skatteparadis såsom Liechtenstein, Cypern m.fl. där de flesta typer av betalningar har visat sig intressanta och inte bara uppgifter om betalning för royalty, rättigheter etc. I andra fall har uppmärksammade felaktigheter inget direkt samband med betalningsuppgiften i sig, men företaget i fråga har visat sig ha andra kontrollvärda utlandsfrågor eller också har man uppmärksammat andra felaktigheter utan anknytning till utlandsområdet.

Det är svårt att dra några sådana generella slutsatser av Riksbanksuppgifterna som att en betalning enligt Riksbankskod X alltid indikerar en granskningsvärd transaktion eller att betalningar till land Y alltid är intressanta. Betalningar till skatteparadis som Gibraltar, Andorra och vissa länder i Västindien är nästan alltid kontrollvärda medan sådana som sker till exempelvis Liechtenstein eller Cypern kan vara okej ur i vart fall svensk skattesynpunkt.

⁹ www.companieshouse.gov.uk

En ganska speciell kontroll, som genomförts inom KURT-projektet, har sin utgångspunkt i s.k. fasadadresser i England. Skattemyndigheten i England har i form av spontana kontrolluppgifter lämnat uppgifter om kända adresser som utnyttjats av företag för att skapa fasader för bland annat transaktioner som i själva verket sker med bolag i skatteparadis. Skattemyndigheten i Stockholm har köpt in det engelska bolagsregistret och samkört bolag på fasadadresser med riksbanksuppgifter. Man har då kunnat konstatera att det finns minst 400 s.k. fasadbolag i England med anknytning till Sverige. Åtminstone på en av adresserna har samtliga bolag varit rena fasader. Pengar till det bolaget har slussats vidare till skatteparadis (ibland via ett eller flera andra länder). Det har dock varit svårare att dra några klara slutsatser om övriga adresser. Man har, trots handräkning från skattemyndigheter i andra länder, inte kunnat följa pengarna och vet därmed ej hur de har använts.

Uppgifter om utlandsbetalningar i momskontrollen

Uppgifter om utlandsbetalningar kan inte bara användas i inkomstskattekontrollen, utan även i t.ex. momskontrollen. Skattemyndigheten i Stockholm har under 2000 genomfört ett kontrollprojekt¹⁰ där man kontrollerat förvärvet av s.k. 5:7-tjänster med utgångspunkt i Riksbanksuppgifterna. Enligt 5 kapitlet 7 § Mervärdesskattelagen är vissa tjänster (t.ex. konsulttjänster, ADB-tjänster, reklam-/annonseringstjänster, försäljning/upplåtelse av upphovsrätter) som tillhandshålls från ett annat land omsatta i Sverige om köparen är en näringsidkare i Sverige. Om tjänsten, enligt ovanstående, är omsatt i Sverige ska köparen redovisa utgående moms på tjänsteförvärvet, s.k. förvärvsbeskattning. Köps tjänsten in till en helt momspliktig verksamhet får köparen sedan avdrag för motsvarande belopp som ingående moms.

Som utgångspunkt för kontrollprojektet har skattemyndigheten använt en lista med alla utlandsbetalningar med Riksbankskoder för tjänsteförvärv under 1999. Bland de totalt 3 000 transaktionerna har man sökt fram företag som inte är registrerade för moms, har mycket stora tjänsteförvärv från utlandet i förhållande till omsätt-

¹⁰ Skattemyndigheten i Stockholm: Slutrapport – Förvärvsbeskattning av vissa tjänster, 2001-02-21

ningen eller bedriver blandad verksamhet med stor andel skattefri omsättning.

Att förvärv av s.k. 5:7-tjänster från utlandet beskattas på rätt sätt har varit ett område som endast i begränsad omfattning har kontrollerats av skattemyndigheten tidigare. Till stor del torde det bero på att det varit mycket svårt att söka fram utredningsvärda objekt. Metoden att använda Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar i utredningsförfarandet vid kontroll av förvärvsbeskattning är ny.

Av 51 avslutade utredningar har 15 stycken, dvs. 29 %, resulterat i beloppsmässiga höjningar med totalt 1,9 miljoner kronor. Dessutom har utgående skatt för tjänsteförvärvet påförts på några företag där avdragsrätt förelegat för motsvarande ingående skatt, vilket alltså inte resulterat i någon höjning netto. I de fall då skatten inte har ändrats har det till exempel berott på att det inte varit 5:7-tjänster som förvärvats (fastighets-, utbildnings- och forsknings-tjänster är exempel på förvärv som inte ska förvärvsbeskattas) eller att överföringar, bidrag, stipendier, lån och valutaköp felaktigt kodats som förvärv av tjänster i anmälan till Riksbanken.

Problem vid användningen av uppgifterna i skattekontrollen Materialet från Riksbanken innehåller vissa felkällor. Det vanligaste felet är att Riksbankskoden avseende transaktionens art angivits felaktigt av det betalande/betalningsmottagande företaget eller av betalningsförmedlande bank. Det förekommer också rena registreringsfel vad gäller organisationsnummer, belopp etc.

En annan felkälla är att uppgifterna avser enskilda betalningar som överstiger 75 000 kr (100 000 kr). För att undvika att en större betalning rapporteras så kan denna delas upp på flera mindre betalningar. Visserligen ska bankerna enligt den kontrolluppgiftsskyldighet som gäller fysiska personers utlandsbetalningar även rapportera delbetalningar av en större betalning. Såvitt är känt finns det dock inga banker som har rapportsystem som möjliggör för banken att uppfylla denna kontrolluppgiftsskyldighet.

Ett annat problem är också att det sedan valutaregleringen upphörde är helt lagligt att packa en resväska full med pengar och själv transportera dessa medel ut ur landet. Större kontantbetalningar brukar dock väcka misstankar vid t.ex. en skatterevision men det hindrar ju inte att man gör på detta sätt vid s.k. svarta affärer. Om något av de många försök som pågår med olika former av digitala pengar får genomslag i stor utsträckning, kan dessa problem accentueras. Framför allt gäller det de varianter där de digitala pengarna kan överföras och sedan växlas in anonymt. I dessa fall

saknar banken helt kännedom om utlandstransaktionen, och kan följaktligen inte anmäla transaktionen till varken Riksbanken eller skattemyndigheten. Idag används dock rent digitala betalningsmedel huvudsakligen för små betalningar och s.k. mikrobetalningar, där beloppen är så små att transaktionskostnaden förhindrar användandet av kreditkort.

6.2.3 Nyttan av kontrolluppgifter över utlandsbetalningar i skattekontrollen

Genomförda kontrollprojekt visar att uppgifter över utlandsbetalningar för företag har större värde i skattekontrollen än motsvarande uppgifter för privatpersoner. Det innebär dock inte att uppgifterna om privatpersonernas utlandstransaktioner är oanvändbara. Bara det faktum att uppgifterna hämtas in kan ha en viss preventiv effekt mot vissa slags transaktioner. De som medvetet vill undgå att få sina utlandstransaktioner registrerade kan dock kringgå systemet genom att t.ex. skicka flera mindre betalningar från olika banker eller låta pengarna stå kvar i en utländsk bank och ha åtkomst till dem via kontokort.

De kontrollprojekt som genomförts inom företagskontrollen har visat värdet av Riksbankens uppgifter om utlandsbetalningar som urvals- och kontrollinstrument. Eftersom det finns uppgifter om transaktionens art och mottagar-/avsändarland kan man göra utsökningar inriktade på väldigt specifika områden. Ett sådant exempel är att söka ut företag som gjort tjänsteförvärv, för att kontrollera att momsen har redovisats korrekt i de fall då tjänsten är föremål för förvärvsbeskattning. Andra exempel är att kontrollera överföringar eller betalningar för konsulttjänster till skatteparadis eller utbetalningar till företag med s.k. fasadadress i London.

Många av de här utredningarna är dock mycket resurskrävande, både vad avser nedlagd tid, omloppstid för utredningarna och kraven på kompetens hos de som genomför utredningarna. Framför allt gäller detta utredningar av transaktioner med skatteparadis. Mot bakgrund av detta är det – även om det finns ett klart kontrollbehov – viktigt att man vid en bedömning av kontrollvärdet vad gäller denna typ av utlandstransaktioner beaktar olika aspekter på kontrollvärdet. Ser man enbart till höjningsbelopp (speciellt om man beaktar uppbördsaspekten) så kan man inte säga att skattepa-

radistransaktionerna är kontrollvärda relaterat till andra verksamheter inom skattemyndigheten. Relaterar man däremot till andra aspekter som prevention, vikten av att inte ha kontrollfria zoner och att upprätthålla en kompetens på kontrollområdet, följa utvecklingen av marknaden för skatteparadistransaktioner etc. så finns otvivelaktigt ett kontrollvärde i dessa utlandstransaktioner.

6.3 Medgivandesystemet

6.3.1 Valutaregleringens avveckling

Sverige har tidigare haft en strikt valutareglering. Under valutaregleringen rådde i praktiken förbud mot innehav av inlåningskonto och mot direktägnande eller förvaltning av värdepapper utomlands. Den svenska valutaregleringen avvecklades i allt väsentligt per den 1 juli 1989. Ett fåtal regler, vars syfte inte längre var att påverka kapitalflödet mellan Sverige och utlandet, behölls. Motiven för de kvarvarande restriktionerna var att bidra till en tillfredsställande skattekontroll och att tillse att Riksbanken fick tillräcklig information för en god betalningsbalansstatistik. För detta infördes en särskild lagstiftning, vilket gav upphov till den s.k. betalningslagen.¹¹

I betalningslagen föreskrevs att betalningar till och från utlandet skulle ske genom förmedling av valutahandlare och att fondpapperstransaktioner med utlandet måste ske genom förmedling av värdepappersinstitut. Dessutom skulle utländska fondpapper förvaras i depå hos valutahandlare eller av Riksbanken godkänt värdepappersinstitut. Betalningslagen innehöll också ett förbud för svensk juridisk person eller fysisk person som är bosatt i Sverige att sätta in medel på eget inlåningskonto i utlandet.

Sveriges anslutning till EES-avtalet den 1 januari 1993 försatte oss i en situation där betalningslagens restriktioner inte står i full överensstämmelse med de EG-direktiv¹² som omfattas av EES-avtalet. Förmedlarkravet, kontoförbudet och kravet att utländska fondpapper ska förvaras i depå hos en valutahandlare eller ett godkänt värdepappersinstitut blev, med hänsyn till den tveksamhet som råder om deras förenlighet med de EG-direktiv som ingår i

¹¹ Lagen 1990:750 om betalningar till och från utlandet m.m.

¹² Detta gäller det s.k. kapitalliberaliseringsdirektivet (rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988) och det andra banksamordningsdirektivet (rådets direktiv 89/646/EEG av den 15 december 1989).

EES-avtalet, tvungna att upphävas. Dessa bestämmelser utgjorde en så väsentlig del av betalningslagen att det därför var lika bra att avskaffa hela betalningslagen, vilket också skedde fr.o.m. 1 januari 1993.

För skattekontroll och för att tillförsäkra Riksbanken de uppgifter som behövs för betalningsbalansstatistiken infördes istället bl.a. det s.k. medgivandesystemet, efter regler av den typ som tidigare införts i Danmark.

6.3.2 Medgivandesystemets uppbyggnad

Medgivandesystemet bygger på att fysisk person och dödsbo som öppnar konto i utlandet, har fondpapper i utländsk värdepappersdepå eller innehar en utländsk kapitalförsäkring ska lämna medgivande till insyn på kontot i fråga och dessutom en förbindelse från det utländska institutet att automatiskt lämna kontrolluppgifter till RSV beträffande avkastningen.

Medgivandesystemet bygger således på att den enskilde först och främst är skyldig att meddela RSV att han har ett utländskt konto, fondpapper i utländsk värdepappersdepå eller en utländsk kapitalförsäkring. Sedan ska skattemyndigheten genom fullmakt från kontoinnehavaren släppas förbi banksekretessen i det land där investeringen är placerad. Det kontoförande institutet ska även, utifrån avtal med kontohavaren, ombesörja att kontrolluppgifter årligen (senast den 31 januari) sänds in till RSV. Kontrolluppgifterna ska i princip innehålla samma information som de uppgifter svenska uppgiftslämnare har att lämna. Medgivandesystemet är tillämpligt på fysiska personer bosatta i Sverige och dödsbon efter sådana personer.

Undantag från skyldigheten att lämna medgivande till insyn på kontot och för att inge förbindelse från det utländska institutet görs för den som bedriver näringsverksamhet, om behållningen på kontot utgör en tillgång i verksamheten. Undantag görs också för inlåningskonto eller värdepappersdepå i sådan stat där behörig myndighet på grund av överenskommelse i handräckningsavtal med Sverige årligen tillställer de svenska skattemyndigheterna uppgifter om avkastningen på tillgodohavanden. I dag gäller det senare undantaget endast konton och depåer i Danmark och Norge, som en följd av det nordiska handräckningsavtalet. Dubbelbeskattningsavtal som även innefattar automatiskt utbyte av uppgifter anses inte

uppfylla kraven för undantag, eftersom det rent formellt inte är ett handräkningsavtal. Utöver detta finns det vissa undantag då det utländska institutet inte behöver lämna kontrolluppgift.

Den som inte lämnat medgivande kan föreläggas att avsluta ett konto eller en värdepappersdepå. Föreläggandet kan förenas med vite. Det går dock inte att påföra någon straffsanktion om det kontoförande institutet underlåter att lämna kontrolluppgift, eftersom denne befinner sig utanför svensk jurisdiktion. Istället kan kontohavaren föreläggas att avsluta ett konto eller en värdepappersdepå även på grund av att det kontoförande institutet underlåtit att fullgöra sina skyldigheter.

6.3.3 Medgivandesystemets användning i skattekontrollen

Kritik vid införandet av medgivandesystemet

En begränsning med medgivandesystemet är att tillämpningen förutsätter att den skattskyldige själv initierar förfarandet. Kontrollen är därför ytterst beroende av huruvida den skattskyldige själv är beredd att medverka. Många remissinstanser var också kritiska till förslaget om medgivandesystemet när det skulle införas.¹³ RSV ifrågasatte då om de föreslagna reglerna, som så gott som uteslutande bygger på den skattskyldiges egna uppgifter, har någon väsentlig fördel i kontrollhänseende jämfört med skyldigheten att i självdeklarationen redovisa skattepliktig inkomst. De skattskyldiga som själva tar initiativ till att lämna medgivande torde också regelmässigt deklarerat inkomsten. I det läget utgör medgivandesystemet enbart en dubblering av en redan fullgjord uppgiftsskyldighet. Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Sveriges Föreningsbank och Sparbanksgruppen AB ansåg att reglerna inte borde införas bl.a. eftersom skattskyldiga som avsiktligt utnyttjar utländska placeringar för skatteundandraganden inte låter sig påverkas av de föreslagna bestämmelserna på annat sätt än som information om undandragsmöjligheter. Sveriges Försäkringsförbund avstyrkte förslaget med motiveringen att bestämmelser av detta slag ger påtaglig effekt först när ett större antal länder, t.ex. genom samordning inom EU, ställer samma krav på kontrolluppgifter från det egna landets och andra länders banker. Även Lag-

¹³ Prop. 1992/93:65: Regeringens proposition 1992/93:65 om upphävande av lagen (1990:750) om betalningar till och från utlandet mm

rådet har i sitt yttrande framfört motsvarande synpunkter. Sveriges Industriförbund ansåg att behovet av utländska kontrolluppgifter borde tillgodoses genom handräckningsavtal.

Trots denna massiva kritik genom remissinstansernas tvivel om medgivandesystemets effektivitet i kontrollhänseende, föreslår regeringen genom propositionen riksdagen att anta förslaget om medgivandesystemet. Motiveringen grundar sig framför allt på att man i avvaktan på ett mer utbrett informationsutbyte mellan länderna eller andra möjligheter att minska risken för skatteflykt inte för närvarande är beredd att helt avvara regler på området. I propositionen understryks dock att det – sedan bestämmelserna varit i kraft en tid – kan finnas skäl att utvärdera behovet av reglerna och om de är ändamålsenligt utformade.

Omfattningen och tillämpningen av medgivandesystemet

På grund av bristerna som beskrivs ovan anser RSV att medgivandesystemet har ringa värde i kontrollhänseende. RSV prioriterar därför utvecklingen av informationsutbytet mellan skatteförvaltningar i olika länder och ger medgivandesystemet låg prioritet.

Antalet utländska konton/depåer för vilka medgivanden lämnats till RSV är blygsamt. I genomsnitt är det endast något hundratal medgivanden som registreras varje år. De senaste åtta åren har medgivanden lämnats för totalt knappt 1 400 konton eller depåer.

Tabell 6: Antal registrerade medgivanden 1993-2000

År	Antal medgivanden
1993	70
1994	187
1995	57
1996	458
1997	92
1998	222
1999	0
2000	286
Summa	1 372

Källa: För 1993-1996: RRV 1997:22: Skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar.

Om den utländska förvaltaren av ett konto/depå inte lämnar in kontrolluppgift trots påminnelse kan RSV enligt reglerna förelägga innehavaren att avsluta kontot eller depån. RSV bevakar dock inte detta, utan utgår från att de skattskyldiga som på eget initiativ registrerar sig och lämnar medgivande om insyn även redovisar sina kapitalinkomster från kontot.

RRV:s granskning av medgivandesystemet

RRV har under 1997 gjort en granskning av skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar.¹⁴ Där granskades bland annat användningen av medgivandesystemet. RRV:s granskning visar att tilltron till medgivandesystemet är låg inom skatteförvaltningen och att RSV har administrerat systemet på lägsta möjliga nivå, dvs. åtgärder från skatteförvaltningens sida har vidtagits först sedan en skattskyldig tagit initiativ till ett medgivande. RRV bedömer därmed att systemets potential i praktiken aldrig prövats.

RRV:s bedömning är att medgivandesystemet kan ha sådana fördelar att det finns skäl att aktivt tillämpa systemet. Bristen på erfarenheter av systemets aktiva tillämpning innebär en osäkerhet om huruvida dessa fördelar motiverar de kostnader som är förenade med en sådan tillämpning. Det finns också en osäkerhet om huruvida systemet kan utvecklas vidare mot förtryckning av uppgifter i deklARATIONER, med rimliga administrativa konsekvenser och till rimliga kostnader.

RRV föreslår därför att RSV vidtar åtgärder för att medgivandesystemet ska tillämpas aktivt under en period. Därefter bör systemet utvärderas. Med utvärderingen som underlag kan tas ställning till hur medgivandesystemet bör hanteras framledes. Beroende på vilka slutsatser som dras ser RRV två huvudsakliga strategier, antingen att systemet avskaffas eller att det behålls och eventuellt modifieras.

Det är dock RSV:s skyldighet att utnyttja resurserna så effektivt som möjligt och medgivandesystemet har därvid givits låg prioritet. I RSV:s yttrande över RRV:s rapport stadgas att man avser att satsa mer på kompetenshöjande åtgärder inom utlandsområdet samt på att utöka och effektivisera informationsutbytet mellan staterna.

¹⁴ RRV 1997:22: Skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar

Däremot kommer RSV inte inom ramen för nuvarande resurser att intensifiera övervakningen av att medgivandesystemet efterlevs eftersom det inte kan antas öka skatteintäkterna.

Beslut att avskaffa medgivandesystemet

I arbetet med en ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter har frågan om medgivandesystemets framtid åter väckts. Man konstaterar i departementspromemorian¹⁵ att systemet med förbindelser och medgivande i sin nuvarande form inte har önskvärd funktion. Systemet är administrativt svårhanterligt med många aktörer inblandade. Även om sanktionsmöjligheter finns så är de i praktiken verkningslösa. Det förutsätts att den enskilde själv informerar skatteförvaltningen om sina tillgångar i utlandet.

Man konstaterar också att Sverige sedan systemet tillkom har träffat avtal med ett flertal länder om ett intensifierat samarbete på skattekontrollområdet. Inom EU och OECD bedrivs kontinuerligt ett arbete med att försöka utöka informationsutbytet mellan länderna. Det finns således alternativa metoder att kontrollera tillgångar i utlandet. Systemet med förbindelser och medgivande torde därför kunna tas bort utan att skattekontrollen märkbart skulle försvåras. I december 2001 beslutades således att medgivandesystemet ska avskaffas. Enligt vår bedömning medför det ingen försämring av skattekontrollen.

¹⁵ Ds 2000:70: En ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter

7 Informationsutbyte med skatteförvaltningar i andra länder

En viktig del av kontrollen av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning utgörs av utbyte av information med skatteförvaltningar i andra länder. Ibland kan själva möjligheten att inhämta information från utlandet vara tillräcklig för att den skattskyldige i Sverige självmant ska lämna erforderliga uppgifter.

Informationsutbytet med utländska skatteförvaltningar kan ha lite olika karaktär. En skatteförvaltning i utlandet kan antingen självmant skicka uppgifter till den svenska skatteförvaltningen, eller så kan vi begära att få vissa specificerade uppgifter. Större delen av de uppgifter som skickas utan föregående begäran avser mängdinformation, som mest kan liknas med de kontrolluppgifter som banker, arbetsgivare m.fl. inom landet lämnar in årligen. Det händer också att utländska skatteförvaltningar spontant skickar enstaka uppgifter, som de funnit t.ex. i samband med en kontroll i det landet och som de bedömer kan vara till nytta för beskattningen i Sverige.

Om vi begär information från utlandet sker det vanligtvis genom en skriftlig begäran om handräckning. Vi måste då specificera vilka uppgifter vi vill få tillgång till. Vid en komplicerad utredning kan det vara svårt att i förväg ange vilka uppgifter som är av intresse. Vi har då i vissa fall möjlighet att låta en svensk skattehandläggare närvara vid utredningen i utlandet. Om en utredning avser ett företag som har intressegemenskap med ett utländskt företag eller som har omfattande affärsverksamhet med ett företag i utlandet, kan skatteförvaltningarna i de två länderna komma överens om att revidera båda företagen samtidigt och med viss samverkan.

7.1 Regelverk som reglerar informationsutbytet

Alla länder har en mer eller mindre strikt skattesekretess, som förbjuder dem att sända sekretessbelagda uppgifter till andra länders skatteförvaltningar. För att det över huvud taget ska vara möjligt för den svenska skatteförvaltningen att lämna information utanför den egna organisationen krävs stöd för detta i sekretesslagen. Svensk lagstiftning om utbyte av information med skatteförvaltningar i andra länder förutsätter att Sverige träffat internationella överenskommelser med de berörda staterna. Liknande regler finns de länder som vi utbyter information med i skattefrågor.

Informationsutbyte kan ske bland annat med stöd av EG-direktivet om ömsesidigt bistånd, Rådets förordning om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning, Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, den Nordiska multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden eller med stöd av bilaterala skatteavtal. För att förstå vilka möjligheter och begränsningar som finns för informationsutbytet är det viktigt att känna till de regler och avtal som informationsutbytet grundas på.

Möjligheterna till informationsutbyte gäller endast de skatter som omfattas av avtalet och de slag av informationsutbyte som anges i avtalet. En grundförutsättning för informationsutbyte är att skattemyndigheterna i de berörda staterna har befogenhet att inhämta motsvarande slag av uppgifter för sina interna utredningar. Som exempel kan nämnas att om det i en stat inte finns möjlighet att för internt bruk inhämta uppgifter från banker om transaktioner på bankkonton, så kan de inte heller inhämta dessa uppgifter på begäran från en annan stat. Den ansökande staten kan dessutom endast begära sådana upplysningar som kan hämtas in i det egna landet inom ramen för intern lagstiftning och administrativ praxis. Härav följer att en stat inte kan dra fördel av en annan stats möjligheter att inhämta upplysningar, om dessa möjligheter är större än de egna.

7.1.1 Internationella överenskommelser

Direktiv (77/799/EEG) om ömsesidig handräckning

EG:s direktiv om ömsesidig handräckning antogs 1977 (77/799/EEG) och omfattade ursprungligen endast direkta skatter.

Genom ändringar 1979 (79/1070/EEG) och 1992 (92/12/EEG) har direktivet utvidgats till att omfatta även mervärdesskatt och de punktskatter som är harmoniserade inom EU (punktskatter på mineraloljor, bearbetade tobaksvaror, alkohol och alkoholhaltiga drycker). Idag omfattar därmed direktivet inkomstskatt, förmögenhetsskatt, mervärdesskatt och de harmoniserade punktskatterna.

Enligt direktivet kan information utbytas på begäran av en annan medlemsstat eller lämnas spontant. Direktivet medger också automatiskt utbyte av information och närvaro vid skatteutredning, men ställer då krav på att länderna träffat särskild överenskommelse om detta. Direktivet nämner inte samordnade revisioner, men det anses endast vara en variant av övriga former för utbyte av information.

Rådsförordningen RF 219/92

I samband med införandet av den inre marknaden inom EU avskaffades tullformaliteter vid gränsöverskridande varuhandel inom EU. När tullkontrollerna vid de inre gränserna på så sätt avskaffades inom EU ökade behovet av samarbete mellan unionens nationella skatteförvaltningar i samband med momskontrollen. EG-direktivet kompletterades därför 1993 med förordning (EEG) nr 218/92, som enbart gäller inom mervärdesskatteområdet.

Det finns alltså idag två olika rättsliga instrument om samarbete mellan medlemsstaterna på mervärdesskatteområdet. Rådsförordningen reglerar bland annat utbytet av uppgifter från kvartalsredovisningarna via VIES, men kan även användas för andra former av informationsutbyte. Befogenheterna mellan de olika regelverken är något olika, och kan allmänt sägas vara något mer långtgående vid handräckning enligt förordningen. Bland annat skiljer sig bestämmelserna om tidsfrister i samband med förfrågningar och om hur den information som mottas får användas.

Förordningen är i princip bara tillämplig vid förfrågningar avseende varuhandel. Den begränsningen är logisk med tanke på att förordningen tillkom för att effektivisera samarbetet inom momskontrollen i samband med att Tullverkets gränskontroll vid varustransporter inom EU avskaffades. Avser en förfrågan t.ex. handel med tjänster använder man istället direktivet.

Det har från några av EU:s medlemsstater framkommit önskemål att regelverken inom moms kontrollen bör slås ihop för att därmed skapa tydliga och effektiva regler för ömsesidigt bistånd i fråga om alla momstransaktioner. Kommissionen välkomnar denna idé och har under sommaren 2001 lagt ett förslag till en ny förordning om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt. Utgångspunkten för förslaget är att alla regler om administrativt samarbete på mervärdesskatteområdet ska samlas i en och samma förordning. Direktivet ska då inte längre gälla för momsärenden. Förslaget innebär också att man förstärker och moderniserar bestämmelserna i den tidigare förordningen. Målet för denna reform är att det internationella samarbetet på momsområdet inom EU ska fungera på samma sätt som det nationella samarbetet mellan två myndigheter. Det ska alltså inte vara besvärligare att begära handräckning från en utländsk myndighet, än vad det är att begära handräckning från en annan myndighet i det egna landet.

Huruvida förslaget antas av medlemsländerna, och i så fall när och i vilken form, är ännu oklart. Om förslaget antas är det troligt att vissa detaljer omförhandlas och förändras. Kommissionen har dock utgått från att förslaget inte kan karaktäriseras som en skattefråga, utan istället ska betraktas som en följd av den inre marknaden. Det innebär att det inte krävs enhällighet bland medlemsländerna för att förslaget ska antas, utan det räcker med 2/3-majoritet.

Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden

Europarådet och OECD har utarbetat en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden, som antogs i april 1987 av Europarådets ministerkommitté. Konventionen har utformats som ett multilateralt avtal, som är öppet att undertecknas av alla medlemsstater i OECD respektive Europarådet. Fördelen med att konventionen är multilateral är att en stat kan ansluta sig till konventionen utan att behöva förhandla med varje enskild stat. Belgien, Danmark, Finland, Island, Nederländerna, Norge, Polen, Sverige och USA har ratificerat konventionen. I Sverige implementerades konventionen den 1 april 1995 genom lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

Konventionen gäller alla skatteslag, utom importtullar. Den gäller alltså både direkta och indirekta skatter, och den har på punktskatteområdet inte samma begränsning som EG-direktivet (att bara gälla de harmoniserade skatterna).

De länder som är anslutna till konventionen kan utbyta information på begäran av annat konventionsland, spontant lämna sådan information som kan vara av nytta för mottagaren, samt – om motparten inte generellt har nekat till det – närvara vid skatteutredning. Automatiskt informationsutbyte kräver, trots konventionen, att särskild överenskommelse träffats mellan länderna. Konventionen ger även utrymme att genomföra simultana revisioner efter beslut av berörda länder i varje enskilt fall.

Den nordiska multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden

De nordiska länderna har slutit ett separat avtal om handräckning, som är mer långtgående än Europaråds- och OECD-konventionen samt de flesta bilaterala avtal. Den nordiska multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden trädde i kraft 1991 och är en utveckling av den nordiska skattekonventionen om ömsesidig handräckning från 1972.

Konventionen gäller alla skatteslag utom importtullar och omfattar idag samtliga av de nordiska länderna, dvs. Danmark, Finland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige.

Det är samma former av informationsutbyte som ingår i det nordiska avtalet som i Europaråds- och OECD-konventionen. Det som gör det nordiska avtalet mer långtgående är att alla dessa former till informationsutbyte möjliggörs utan komplettering med bilaterala avtal eller överenskommelser. Den nordiska konventionen ger alltså tillräckligt stöd även för automatiskt informationsutbyte och närvaro vid skatteutredning. Varje land avgör dock själv om den vill medverka vid en viss simultan revision.

Dubbelbeskattningsavtal och andra bilaterala avtal

Sverige har träffat ett åttiotial avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Nya avtal tillkommer ständigt, samtidigt som gamla avtal omförhandlas eller sägs upp. Alla Sveriges dubbelbeskatt-

ningsavtal, utom det med Schweiz, innehåller en artikel om utbyte av information. När det gäller Schweiz uttalar dock i ett protokoll att upplysningar som är nödvändiga för en riktig tillämpning och för att förhindra missbruk av avtalet kan utbytas med stöd av avtalets övriga regler.

När nya avtal förhandlas fram utgår man normalt från en modell som tagits fram av OECD (Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet). Informationsartikeln i moderna skatteavtal bygger därigenom i de flesta fall på artikel 26 i OECD:s modellavtal.

Möjligheterna till informationsutbyte gäller alltid endast de skatter som omfattas av avtalet och de former av informationsutbyte man avtalat om. Informationsutbytet enligt modellavtalet har tidigare enbart gällt direkta skatter och så är också fallet i de flesta av de bilaterala avtalen. I april 2000 kom en reviderad utgåva av OECD:s modellavtal. Där har ett tillägg gjorts om att informationsutbytet inte är begränsat till de skatter som finns specificerade i modellavtalet. Det innebär att informationsutbytet i nya avtal som innehåller den ändrade lydelsen kommer att omfatta även indirekta skatter.

Informationsartikeln i modellavtalet är en allmän klausul om att staterna ska utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa skattereglerna. Av kommentaren till modellavtalets informationsartikel framgår att informationsutbyte förutsätts kunna ske genom automatiskt utbyte, på begäran eller spontant. Kommentaren nämner inte samordnade revisioner eller närvaro vid skatteutredning i annat land, men flertalet av OECD:s medlemsländer anser att dessa former för informationsutbyte i allt väsentligt är specialfall av de tre nämnda grundformerna.

Sverige har under de senaste åren träffat överenskommelser om hur utbytet ska ske med en del länder. Dessa överenskommelser ska ses som komplement till skatteavtalen. Överenskommelserna innebär egentligen ingenting nytt i sak, utan möjligheterna till informationsutbyte kan uttolkas ur den allmänna klausulen om handräckning i skatteavtalet. Syftet med överenskommelserna är dock att intensifiera utbytet mellan länderna, genom att man förtydligar vad som gäller. Vi har idag träffat överenskommelser med åtta länder: Italien, Frankrike, Spanien, Estland, Lettland, Litauen, Polen och Ryssland. Förhandlingar pågår därutöver med Holland.

7.1.2 Former för informationsutbyte

Som framgår av genomgången av internationella avtal ovan finns det i huvudsak fem former för utbyte av information mellan skatteförvaltningar i olika länder; automatiskt, på begäran, spontant, närvaro vid skatteutredning samt simultan revision. Beroende på avtalens utformning är dessa former tillämpliga i olika utsträckning vid informationsutbyte med olika länder. Begränsningarna till vissa skatteslag varierar också beroende på vilka länder vi utbyter information med.

Eftersom ett utbyte av information mellan skattemyndigheter oftast innebär utbyte av sekretessbelagd information anger de internationella avtalen och överenskommelserna villkoren för utbytet. I respektive stat ska en behörig myndighet utses med uppgift att ta emot och lämna information. Detta gäller vid alla former av informationsutbyte. Med behörig myndighet avses i skatte- och handräckningsavtalen finansministern eller den myndighet till vilken uppgiften har delegerats.

I de flesta länder är behörig myndighetsfunktion placerad på departementsnivå. Det förekommer att ansvaret är delat bl.a. beroende på vilken typ av informationsutbyte det rör sig om. I bland annat de nordiska länderna, Estland, Lettland och Tyskland har dock denna funktion delegerats till en centralmyndighet motsvarande RSV. Genom LÖHS (lagen om ömsesidig handräckning) har funktionen att vara behörig myndighet i Sverige delegerats till RSV.

7.2 Automatiskt lämnad information

Med automatiskt lämnad information avses kontrolluppgifter av visst slag, vanligen massinformation som exempelvis löner, pensioner, royalties, räntor, utdelningar m.m. till personer bosatta eller hemmahörande i utlandet och som källstaten utan anmaning och utan närmare granskning vidarebefordrar till hemviststaten. Oftast rör det sig om information som utbetalaren automatiskt och utan anmaning lämnar till den egna skatteförvaltningen.

7.2.1 Den praktiska hanteringen av utgående automatiska kontrolluppgifter

För att vi ska kunna bedöma kvaliteten på de kontrolluppgifter som inkommer från utlandet är det värdefullt att få en inblick i hanteringen av de kontrolluppgifter som vi skickar till utlandet.

Kontrolluppgifter från uppgiftslämnare i Sverige

Företag, banker m.fl. i Sverige ska i vissa fall lämna kontrolluppgifter till skattemyndigheten även avseende ersättningar utbetalda till personer bosatta i utlandet. När kontrolluppgifter kommer in till skatteförvaltningen hänförs de till rätt person i skattedatabasen utifrån personnumret. Namn och adressuppgifter för personen finns då redan i skattedatabasen, så dessa uppgifter läses inte in från kontrolluppgiften. Om adressen på kontrolluppgiften skiljer sig från adressen i skattedatabasen, så upptäcks alltså inte detta.

Om personnummer saknas på kontrolluppgiften, eller om personnumret på kontrolluppgiften inte finns i skattedatabasen så hamnar kontrolluppgiften i det s.k. balansregistret. Där läggs även namn och adressuppgifter in från kontrolluppgiften. Förutom kontrolluppgifter med fel personnummer innehåller balansregistret även kontrolluppgifter som avvisats på grund av att det redan har inkommit en likadan kontrolluppgift, vilket oftast beror på att det skett rättelser.

Alla kontrolluppgifter i balansregistret måste hanteras manuellt. Hanteringen sker på uppgiftslämnarens skattekontor. Hur noggrant balansregistret går igenom varierar mellan olika skattekontor, men det är i regel ingen prioriterad uppgift. Risken för fel anses vara ganska liten. Avser kontrolluppgiften en vanlig löneinkomst så upptäcker den skattskyldige oftast i samband med deklarationen att han inte blivit tillgodoräknad preliminärskatten. Han tar då i regel själv kontakt med sitt skattekontor för att tillgodoräknas skatten. Andra gånger blir det istället en slags tyst kvittning, genom att den skattskyldige bara tar upp de förtryckta kontrolluppgifterna i deklarationen. Skatteeffekten av detta torde i de allra flesta fall bli marginell, eftersom den dragna preliminärskatten i princip överensstämmer med den slutliga skatten. I den genomgång skattekontoren ändå gör av balansregistret prioriteras de kontrollupp-

gifter som har högst preliminärskatt. Kontrolluppgifter för utomlands bosatta går därför sällan igenom.

Vilka kontrolluppgifter skickar vi?

RSV beslutar varje år vilka uppgifter som ska sändas till utlandet, vilken länderkrets uppgifterna ska avse samt medium för uppgiftslämnandet.

Samma slags kontrolluppgifter skickas till alla länder, oavsett vilka specifikationer vi gjort i avtalen med de olika länderna. Anledningen till detta är att det ska bli enklare att ta fram uppgifterna maskinellt. Då kan samma programmering användas för att ta fram uppgifter till alla länder.

Det är adressen som styr vilket land vi skickar kontrolluppgifter till. För de kontrolluppgifter som har personnummer som finns i skattedatabasen görs en avstämning mot det s.k. BAS-registret (ett register med basinformation om alla skattskyldiga i Sverige) för att se om personen haft någon utlandsadress under det gångna året. Har personen haft en utlandsadress hela eller del av året, så skickas kontrolluppgiften till det landet. Det görs då ingen bedömning av kontrolluppgiftens samband med utlandsvistelsen eller om den avser samma tid som utlandsvistelsen, utan alla kontrolluppgifter (av det slag som vi bestämt att vi ska skicka) avseende den personen skickas till utlandet. Från balansregistret skickas de kontrolluppgifter som har utländsk adress angiven.

Kontrolluppgifternas format

Tidigare har kontrolluppgifterna alltid skickats antingen i pappersformat eller på magnetband. Från och med år 2001 skickar dock RSV kontrolluppgifterna på samma media som de uppgifter som senast inkommit från utlandet. Tar man från ett land emot kontrolluppgifter på diskett så skickar RSV alltså även uppgifter på diskett till det landet. Erfarenheten visar nämligen att förvaltningarna i flera länder är sämre än oss på att hantera flera olika tekniska media. Vi skickar dock alla uppgifter till ett visst land på samma format. Även om vi från ett visst land tar emot uppgifter både på papper och på magnetband, så skickar vi alltså alla kontrolluppgifter till det landet på magnetband.

För de uppgifter som skickas på magnetband, diskett eller annat tekniskt medium används OECD:s standard för utbyte av automatiska kontrolluppgifter. Varje kontrolluppgift består då av en teckensträng på 2 761 tecken, som tillsammans utgör 104 fält för olika fastställda uppgifter. Det är dock bara vissa av "fälten", eller positionerna, som fylls i. Övriga positioner fylls ut med blanksteg. Samma positioner fylls i för alla kontrolluppgifter och alla länder, så att samma programmering ska kunna användas för alla kontrolluppgifter. Exempelvis så fylls bara ett adressfält i för den skattskyldige. För personer med flera adresser har man då valt att fylla i den svenska adressen. Tanken är att den utländska skatteförvaltningen då lättare kan få kontakt med den skattskyldige.

När vi skickar kontrolluppgifter på tekniskt medium tar vi ingen hänsyn till beloppens storlek. Även kontrolluppgifter med små belopp tas med i de uppgifter vi skickar. I de fall då vi skickar kontrolluppgifter på papper så tar vi dock bort kontrolluppgifter med små belopp. Gränsen har satts till 9 999 kr. Har en person flera kontrolluppgifter skrivs dock alla ut, oavsett belopp.

När skickar vi kontrolluppgifterna till utlandet?

Kontrolluppgifterna från svenska uppgiftslämnare ska ha inkommit till skatteförvaltningen senast den 31 januari. Under februari sker registrering av de kontrolluppgifter som inkommer i pappersformat och påminnelser skickas ut till de som ej har lämnat kontrolluppgifter. En bit in i mars är slutdatum för att få med kontrolluppgifterna på den förtryckta förenklade deklARATIONEN. Till dess har huvuddelen av kontrolluppgifterna inkommit och registrerats. Det fortsätter dock ske en del rättelser under hela våren.

RSV har som målsättning att skicka kontrolluppgifterna till utlandet i juni. Då har de flesta kontrolluppgifterna hunnit rättas, så att uppgifterna håller hög kvalitet. När kontrolluppgifterna har kommit in i systemet och man har fastställt vilka kontrolluppgifter som ska skickas till utlandet samt vilka länder uppgifterna ska skickas till har IT-avdelningen några veckors jobb framför sig. Oftast har det skett några förändringar i kontrolluppgiftssystemet, som gör att man måste uppdatera programmeringen för att välja ut och sammanställa kontrolluppgifterna till utlandet. Man måste också göra en del avstämningar för att se att sammanställningen har blivit riktig.

Även om vi strävar efter att skicka kontrolluppgifterna i juni har det ibland uppstått förseningar, som gör att uppgifterna inte kommer iväg förrän på hösten. För inkomståret 1997 blev uppgifterna ett helt år försenade på grund av att man använde ett helt nytt tekniskt format i kontrolluppgiftssystemet.

Tabell 7: Uppgifter om när Sverige har skickat kontrolluppgifter till utlandet.

Inkomstår	Skickat	Tid
1994	Juni 1995	6 mån
1995	April 1996	4 mån
1996	Juni 1997	6 mån
		1 år 4 mån
1997	April 1999	mån
1998	Oktober 1999	10 mån
1999	Oktober 2000	10 mån
2000	Augusti 2001	8 mån

Källa: Anteckningar hos ansvariga inom området.

Om man i framtiden skulle vilja snabba upp utbytet av kontrolluppgifter med utlandet så skulle det nog gå att tidigarelägga utskicket några månader. Det vore inte rimligt att skicka kontrolluppgifterna till utlandet under februari månad. Då håller man fortfarande på att registrera inkomna kontrolluppgifter, vilket gör att kvaliteten på uppgifterna i systemet kan brista. Under den perioden är det också brist på resurser inom de avdelningar som ska hantera kontrolluppgifterna, eftersom de har fullt upp med arbetet med de nationella kontrolluppgifterna. Det absolut tidigaste man skulle kunna skicka kontrolluppgifter av god kvalitet till utlandet är därför i slutet av mars, efter slutdatumet för förtryckning av förklarade självdeklarationer.

7.2.2 Den praktiska hanteringen av inkommande automatiska kontrolluppgifter

Automatiska kontrolluppgifter kommer in till RSV från andra länder. Oftast rör det sig om information som utbetalaren i det landet automatiskt och utan anmaning lämnar till den egna skatte-

förvaltningen, och som denne utan anmaning och utan närmare granskning vidarebefordrar till RSV. En ökande andel av kontrolluppgifterna kommer in på magnetband eller annat tekniskt medium enligt OECD:s magnetbandsstandard. Resterande kontrolluppgifter kommer in i pappersform, antingen på blanketter utformade efter OECD:s kontrolluppgiftsstandard för papper eller i form av originaluppgifter utformade efter att i första hand tillgodose källstatens egna beskattningssystem. Originaluppgifterna kan ha starkt varierande utseende.

Kvaliteten på kontrolluppgifterna på tekniskt medium varierar i stor utsträckning. Ofta har man inte fullt ut följt OECD:s magnetbandsstandard, utan vissa fält kan t.ex. vara överhoppade. Då förskjuts alla uppgifter. Det krävs alltså en hel del testkörningar av de inkommande banden, så att man kan hitta sådana generella fel och justera för dem. Man lyckas oftast justera för de allvarigaste generella felen på magnetbanden, men om det är fel på enskilda kontrolluppgifter så sker ingen justering av dessa.

Före 1999 skrev RSV ut alla kontrolluppgifter som inkom på tekniskt medium och distribuerade alla uppgifter på pappersformat till skattemyndigheterna. Då sorterades alla inkomna kontrolluppgifter hos RSV och de som t.ex. avsåg små belopp gallrades bort. Därefter sändes kontrolluppgifterna från utlandet till skattemyndigheternas utlandskontaktpersoner. Syftet med att sända dem via utlandskontaktpersonerna har framför allt varit att de ska få en uppfattning om vad för slag och vilka volymer av uppgifter som myndigheten får.

Från och med 1999 års taxering läggs de maskinellt mottagna kontrolluppgifterna istället in i skatteförvaltningens skattedatabas (i skatt LT bland övriga kontrolluppgifter, med underrubriken "KU från Utlandet") och är därigenom tillgängliga för alla skattemyndigheter via terminal.

Kontrolluppgifterna från utlandet är sorterade i postnummerordning, för att varje skattemyndighet respektive skattekontor lättare ska kunna söka ut skattskyldiga som tillhör deras område. Ambitionen att knyta postnummer till respektive region stöter dock på vissa praktiska svårigheter då flertalet postnummer saknas eller inte är helt korrekta. Effekterna av detta återkommer vi till nedan när vi går igenom nyttan av de automatiska uppgifterna.

Den datoriserade lagringen av kontrolluppgifter från utlandet gör det möjligt att göra utsökningar på postnummer, namn, födelsetid, inkomsttyp, beloppsintervall respektive valuta.

Det praktiska arbetet bör enligt arbetsbeskrivningen från RSV utföras på handläggarnivå i samband med deklarationsgranskningen eller vid omprövningen. RSV ser det dock som angeläget att varje region utser en eller ett fåtal personer som ansvarar för de kontrolluppgifter som avser regionen.

7.2.3 Informationsutbytets omfattning

Automatiska kontrolluppgifter från Sverige

För inkomståret 2000 har Sverige skickat automatiska kontrolluppgifter till 19 länder. Elva av dessa har fått uppgifterna på tekniskt media (magnetband, diskett etc.) och resterande åtta har fått uppgifterna utskrivna på papper. De länder som vi har flest uppgifter att skicka till är dock de som får uppgifterna på tekniskt media. Det gör att den övervägande delen av de kontrolluppgifter som vi skickar sänds på magnetband eller motsvarande tekniskt media. Det totala antalet kontrolluppgifter som vi skickar till utlandet har ökat från 150 000 till 220 000 under de senaste fyra åren. Delvis beror ökningen på att vi skickar fler slags kontrolluppgifter, men en stor del av ökningen torde bero på att fler människor rör sig mellan länderna. Flest kontrolluppgifter skickar vi till Finland, Nederländerna och USA. Dessa tre länder mottar tillsammans över hälften av de kontrolluppgifter vi skickar.

Tabell 8: Antal kontrolluppgifter som Sverige skickat på ADB-media eller i pappersformat till utlandet för inkomstären 1997–2000.

Land	Inkomstår 1997		Inkomstår 1998		Inkomstår 1999		Inkomstår 2000	
	ADB	Papper	ADB	Papper	ADB	Papper	ADB	Papper
Australien	2 556		2 441		3 608		4 154	
Kanada	401		4 671		5 130		5 625	
Danmark	15 716		16 414		17 499		22 201	
Spanien	11 391		12 366		14 818		17 275	
Finland	37 719		40 538		36 823		43 601	
Frankrike	8 673		8 998		11 399		13 100	
Storbritannien	2 263		12 753		18 054		23 966	
Italien	4 163		4 299		5 286		6 000	
Norge	32 207		28 862		32 361		37 273	
Nya Zeeland	353		289		497		600	
USA	21 945		22 580		32 222		38 771	
Estland		624		633		445		607
Island		1 488		1 342		1 222		1 308
Japan		1 100		1 061		2 183		2 409
Lettland		335				280		442
Färöarna						4		18
Grönland						31		16
Litauen								743
Ryssland								812
Summa	137 387	10 035	154 211	9 893	177 697	4 165	212 566	6 355
Totalsumma	147 422		164 104		181 862		218 921	

Källa: Anteckningar i arbetsgrupp för kontrolluppgifter från utlandet.

Tabell 9. Automatiska kontrolluppgifter som Sverige skickat elektroniskt till utlandet, avseende inkomståret 2000 – fördelat på inkomstslag.

	Utdelning	Ränta	Enskild tjänst	Pensioner	Summa
Finland	6 009	3 106	7 205	30 353	46 673
Frankrike	7 202	3 429	1 870	4 524	17 025
Norge	22 948	6 505	11 164	7 629	48 246
Kanada	1 964	898	542	3 187	6 591
Danmark	10 474	3 968	6 690	6 250	27 382
USA	28 372	10 612	5 628	7 388	52 000
Australien	2 744	976	658	997	5 375
Spanien	6 789	3 921	1 314	8 846	20 870
Storbritannien	18 350	6 681	5 009	2 809	32 849
Italien	2 774	1 072	686	2 799	7 331
Nya Zeeland	435	178	114	82	809
Summa	108 061	41 346	40 880	74 864	265 151

Källa: Anteckningar i arbetsgrupp för kontrolluppgifter från utlandet

Anm: När kontrolluppgifterna fördelas på inkomstslag blir det totala antalet högre än när de endast fördelades på länder (differens 52 585 st.). Det beror på att den här sammanställningen även inkluderar kontrolluppgifter med belopp 0 kr. Dessa skickas dock inte till utlandet. De flesta kontrolluppgifter med 0 kr i belopp torde avse utdelning (kontrolluppgift lämnas på aktieinnehavet även om ingen utdelning har skett till personen i fråga).

Utöver detta har vi 1997 och 1998 tagit ut ca 37 000 kontrolluppgifter ur våra system avseende personer med adress i Tyskland, Nederländerna, Österrike, Belgien, Grekland, Irland, Luxemburg eller Polen. Syftet med detta var att visa dessa länder vilka uppgifter de skulle kunna få tillgång till om de hade ett utbyte av automatiska kontrolluppgifter med oss. Mer än hälften av uppgifterna avser personer med adress i Tyskland.

Tabell 10: Kontrolluppgifter som Sverige hade kunnat skicka till utlandet för inkomstären 1997 och 1998.

Land	1997	1998
Tyskland	18 823	20 506
Grekland	5 208	5 487
Belgien	3 630	3 589
Österrike	2 801	2 947
Nederländerna	2 332	2 250
Polen	3 635	336
Irland	742	830
Luxemburg	1	886
Summa	38 172	36 831

Källa: Anteckningar i arbetsgruppen för kontrolluppgifter från utlandet.

Automatiska kontrolluppgifter som Sverige får från utlandet

Under de senast åren har vi tagit emot automatiska kontrolluppgifter från 18 länder. Från åtta av dessa (se tabell nedan) har vi fått kontrolluppgifterna på elektroniskt media. Resterande tio länder (Japan, Litauen, Lettland, Storbritannien, Nya Zeeland, Island, Korea, Italien, Estland och Färöarna) har skickat uppgifter i pappersform. I elektronisk form har vi för inkomståret 1998 mottagit 72 000 kontrolluppgifter. Hur många kontrolluppgifter som vi, utöver dessa, har mottagit i pappersform är ej känt, men det torde begränsa sig till maximalt några tusen.

Tabell 11: Automatiska kontrolluppgifter som inkommit elektroniskt från utlandet, avseende inkomståret 1998.

	Finland	Frankrike	Norge	Kana da	Dan mark	USA	Austra- lien	Spa- nien	Summa
Utdelning	905	195	2 291	133		5 925	496	402	10 347
Ränta	246	1 304	7 307	614	30 949	1 123	552	155	42 250
Royalty	163	48		50		394		587	1 242
Reavinst		398				364			762
Självst. yrkesutövn.	185	681			1 696	387		119	3 068
Enskild tjänst	1 367	355			418	85		106	2 331
Artist- el idrottsink.	175					105		98	378
Pensioner		303		92	358	6 323		4	7 080
Statl. tjänst/ allm. pension	198	219		230					647
Övriga inkomster	200			251	1 094	1 596	112		3 253
Ink. av fast egendom	20					64		652	736
Summa	3 459	3 503	9 598	1 370	34 515	16 366	1 160	2 123	72 094

Källa: Uppgifter från databasen Utlands-KU i Skatt LT.

Anm: Australien har brutet räkenskapsår, så uppgifterna ovan hänför sig till perioden 19970701-19980630. Från Spanien har ännu inga kontrolluppgifter inkommit för inkomståret 1998. Ovanstående uppgifter från Spanien avser därför inkomståret 1997.

7.2.4 Begränsningar av det automatiska informationsutbytet till vissa länder

Det automatiska informationsutbytet begränsas idag till viss del av vilka länder vi har avtal om att utbyta information med. Utbytet begränsas dock ytterst av vad som beskattas i olika länder. Det begränsas också av vilken information man inhämtar via kontrolluppgifter eller liknande i de olika länderna.

Avtal om automatiskt informationsutbyte

Det nordiska handräkningsavtalet är det enda multilaterala avtal som innefattar automatiskt informationsutbyte. Både EG-direktivet och Europaråds- och OECD-konventionen om handräkning tar i och för sig upp automatiskt utbyte. Det ställs dock krav på att de berörda länderna ingått en särskild överenskommelse om detta. Sådana särskilda överenskommelser om automatiskt informationsutbyte föreligger för närvarande med Estland, Frankrike, Italien, Japan, Lettland, Litauen, Nya Zeeland, Ryssland, Spanien och Storbritannien. De flesta av de bilaterala skatteavtal som Sverige har ingått innefattar också automatiskt utbyte av kontrolluppgifter. Det gör att vi har formell möjlighet att utbyta kontrolluppgifter med ett stort antal länder. Utöver de nordiska länderna och de länder som vi har särskilda överenskommelser med har vi dock de senaste åren bara utbytt automatiska kontrolluppgifter med ytterligare fem länder; USA, Australien, Kanada, Grekland och Irland.

Vad beskattas i andra länder?

Möjligheten till utbyte av kontrolluppgifter begränsas ytterst till vad som beskattas i andra länder. Om man inte beskattar en viss typ av inkomst i ett land, så kan man inte heller utbyta information om den inkomsten.

Beskattningens utformning och skattetryckets fördelning varierar i hög grad mellan olika länder. Framför allt är det stora skillnader i hur hårt man beskattar olika inkomster. Men det finns också vissa skillnader i vilka inkomster som över huvud taget beskattas. Generellt sett kan man säga att alla länder tar ut någon slags skatt på vanliga arbetsinkomster. Skattens utformning och storlek kan dock variera. Ränteinkomster beskattas också av de allra flesta länderna. En del länder tar ut en proportionell skatt på ränteinkomsterna, medan andra beskattar dem enligt samma skatteskala som gäller för arbetsinkomster. Aktieutdelning beskattas också på något sätt i de flesta länderna. Här är dock variationen större. För att undkomma dubbelbeskattning av aktier har olika länder valt olika sätt att justera för detta. Justeringen kan antingen göras hos det utbetalande bolaget eller hos mottagaren av utdelningen. Många länder tillämpar ett system där utdelningen beskattas hos mottagaren, men där denne medges en avräkning av någon form. Bland

EU:s medlemsländer är det bara Grekland som inte alls beskattar utdelning hos mottagaren.

Reavinster vid försäljning av aktier eller fastigheter hanteras dock i skattehänseende väldigt olika av olika länder. Bland EU:s medlemsländer är det, förutom Sverige, sex länder som alltid beskattar privatpersoners aktieförsäljningar. I tre länder är aktieförsäljningarna vanligtvis skattefria och i övriga fem länder blir försäljningen skattefri om man innehavt aktierna mer än en viss tid eller om försäljningsintäkterna understiger ett visst belopp.

Förutom Sverige är det endast två medlemsländer i EU som alltid beskattar reavinster från privatpersoners fastighetsförsäljningar. I två länder är alla fastighetsförsäljningar av privatpersoner vanligtvis skattefria. I ytterligare sex länder är försäljningar av permanentbostäder alltid skattefria. I resterande fyra länder är fastighetsförsäljningarna skattefria efter viss tids innehav.

Tabell 12: Skatteplikten bland EU:s medlemsländer för reavinster vid försäljningar av aktier respektive fastigheter.

Land	Reavinst på aktieförsäljningar	Reavinst på fastighetsförsäljningar
Belgien	Skattefri (om det ej ingår i affärsverksamhet)	Skattefri efter viss tids innehav
Danmark	Börsnoterade aktieinnehav under ca 130 000 SEK är skattefria efter 3 år	Skattefri för permanentbostad
Finland	Skattepliktig	Skattefri efter 2 år för permanentbostad
Frankrike	Skattefri om försäljningsintäkterna understiger ca 65 000 SEK	Skattefri för permanentbostad, skattefri för andra fastigheter efter 22 år
Grekland	Skattefri	Skattefri
Irland	Skattepliktig	Skattefri för permanentbostad
Italien	Skattepliktig	Skattefri för permanentbostad
Luxemburg	Skattepliktig	Skattefri för permanentbostad
Nederländerna	Skattefri (vissa undantag finns)	Skattefri (vissa undantag finns)
Portugal	Skattefri efter ett år	Skattepliktig
Spanien	Skattepliktig	Skattepliktig
Storbritannien	Skattepliktig	Skattefri för permanentbostad
Tyskland	Skattefri efter ett år	Skattefri efter 10 år
Österrike	Skattefri efter ett år	Skattefri efter 2 år för permanentbostad, skattefri efter 10 år för andra fastigheter

Källa: Skatter i EU 1999 av Kerstin Nyqvist och Gunnar Rabe.

Förmögenhetsskatt är en skatt som inte finns kvar i så många länder längre. Förutom Sverige är det bara sju länder i Europa som har kvar någon form av förmögenhetsskatt. Det är Finland, Frankrike, Island, Luxemburg, Nederländerna, Norge och Spanien.

Om man lyckas väl med utvecklingen av det automatiska kontrolluppgiftsutbytet skulle man alltså kunna få uppgifter från ganska många länder avseende olika slags tjänsteinkomster, räntor och utdelningar. Däremot kan vi nog aldrig förvänta oss att få uppgifter om t.ex. reavinster och förmögenhetstillgångar från mer än ett fåtal länder.

Omfattningen av kontrolluppgiftsskyldigheten i andra länder

Möjligheterna till informationsutbytet begränsas inte bara av vad som beskattas i olika länder, utan är också beroende av omfattningen av kontrolluppgiftsskyldigheten i andra länder och tillträdet till uppgifter hos t.ex. bankerna. Generellt kan man säga att Sverige och de övriga nordiska länderna har en relativt omfattande kontrolluppgiftsskyldighet, som dessutom successivt utvidgas med nya uppgifter. Kontrolluppgiftsskyldigheten är i många andra länder betydligt mer begränsad. I en del länder tar man ut en definitiv källskatt på räntor och tjänsteinkomster. Då lämnas inga kontrolluppgifter och mottagaren av inkomsten behöver i regel inte ens lämna någon inkomstdeklaration. Framför allt för låg- och medelinkomsttagare är det här systemet relativt vanligt förekommande. I en del andra länder har man ett system med s.k. "self-assessment", som även det skiljer sig från vår självdeklaration. Personen i fråga får då själv lämna uppgifter om vilka inkomster han eller hon har haft. Inkomsterna kan inte stämmas av mot kontrolluppgifter från arbetsgivare m.fl., utan antingen godtas uppgifterna eller också görs en ingående granskning av personens alla inkomster.

De flesta av OECD:s medlemsländer kan med skatteförvaltningar i avtalsstater utbyta information som de mottagit från tredje man, t.ex. från arbetsgivare, banker och finansinstitut. Länderna kan dock inte utbyta sådan information automatiskt om de har en strikt banksekretess (t.ex. Belgien, Luxemburg, Portugal och Schweiz) eller om de inte tar in sådana tredje mans uppgifter generellt (Storbritannien) eller avseende viss inkomst (t.ex. ränteinkomster med separat planenlig beskattning (scheduler taxation) i Österrike och Japan).¹

Tyskland är ett exempel på ett land som inte tar in några kontrolluppgifter avseende tjänsteinkomster och kapitalinkomster. De tar istället ut en källskatt på inkomsterna. Skattemyndigheten kontrollerar då företagens källskatt, istället för att kontrollera mottagarna av ersättningen. De flesta behöver inte ens deklarerat sina tjänste- och kapitalinkomster, utan källskatten blir i många fall en slutlig skatt.

Ryssland tar också ut en källskatt på tjänsteinkomsterna, och tar alltså vanligtvis inte in några kontrolluppgifter från arbetsgivarna.

¹ OECD: Improving the practical operation of exchange of information: the role of taxpayer identification numbers (TINs). DAF/FE/CFA(97)25, 1996-12-10

Om någon från utlandet arbetar hos en arbetsgivare i Ryssland ska denne dock ändå lämna kontrolluppgift.

7.2.5 Praktiska problem vid granskningen av kontrolluppgifter i pappersform

Fram till 1999 skrev RSV ut alla maskinellt inkomna kontrolluppgifter och expederade dem i pappersform till skattekontoren. För att veta vilken skattemyndighet kontrolluppgiften skulle sändas till var man på RSV i de fall kontrolluppgiften saknade svensk adress för den skattskyldige tvungna att identifiera den skattskyldige. Personnumret skrevs i dessa fall till på kontrolluppgiften, så att skattemyndigheten inte skulle behöva upprepa identifieringen. I samband med detta sorterades kontrolluppgifter med små belopp bort, för att minska den manuella hanteringen.

Granskningsinsatserna avseende utlandskontrolluppgifterna varierade mellan olika skattemyndigheter och skattekontor. Eftersom kontrolluppgifterna i regel inkom efter taxeringsårets utgång (ibland flera år efter), så var det inte möjligt att integrera kontrollen i det övriga granskningsarbetet vid taxeringen. Vid en del skattemyndigheter hade man ändå ambitionen att åtminstone göra en enklare avstämning av alla inkomna kontrolluppgifter och åtminstone sortera in dem i inkomstdeklarationerna och på andra skattemyndigheter skedde granskningen mer sporadiskt. Ibland valdes endast kontrolluppgifter som avsåg stora belopp ut för kontroll och övriga kontrolluppgifter arkiverades utan vidare hantering. Ofta kunde kontrolluppgifterna bli liggande under lång tid i väntan på lediga resurser.

RRV har i sin rapport RRV 1997:22 om skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar ganska ingående beskrivit hanteringen av automatisk information och vilka problem man upplever. Generellt gäller att det är svårare och mer tidskrävande att utnyttja utländska kontrolluppgifter än motsvarande svenska. Vi är enligt RRV:s slutsatser fortfarande mycket långt från möjligheten att förtrycka uppgifter från utländska kontrolluppgifter i de allmänna deklarationerna. Förklaringen till detta är att RSV får uppgifterna för sent, att de skattskyldiga måste identifieras manuellt (svenskt personnummer saknas), att skattskyldigheten i Sverige för den rapporterade inkomsten ofta måste utredas och att den beloppsmässiga avstämningen mot eventuella

deklarerade uppgifter försvåras av valutakursförändringar under inkomståret. Extra svåra att tolka är de pappersbaserade originalkontrolluppgifter som en del länder skickar ut. Skatteförvaltningarna i allt fler länder strävar efter att sända sina kontrolluppgifter på maskinläsbart medium. Vid RRV:s granskning 1996 hade dock användbara uppgifter på magnetband endast kommit från Danmark, Norge och USA.

RRV har i sin granskning framför allt kritiserat den manuella hanteringen av kontrolluppgifter från andra länder. Det gör hanteringen både resurs- och tidskrävande. En omfattande manuell hantering är också en bidragande orsak till att all information från det internationella informationsutbytet inte når de skattekontor som ansvarar för kontrollen av berörda personer. Uppgifter som endast avser små belopp gallras bort av RSV och inom en del skattemyndigheter sker ytterligare en gallring utifrån myndighetens ambitionsnivåer innan kontrolluppgifterna sänds ut till skattekontoren. Konsekvensen blir att kontrollinformationen inte finns tillgänglig på skattekontoret om den skattskyldige av andra skäl blir föremål för kontroll. Det blir inte heller möjligt att i efterhand stämma av vilka utländska kapitalinkomster som en person tidigare haft. En möjlighet att begränsa dessa nackdelar kan enligt RRV:s bedömning vara att RSV så långt som möjligt registrerar kontrolluppgifterna på ADB-medium och gör dem tillgängliga för skattemyndigheterna via terminal. Det är just vad som sker från och med 1999. Vi ska därför titta på hur möjligheterna att nyttja informationen i kontrolluppgifterna har förändrats i och med den elektroniska lagringen och se om det har effektiviserat hanteringen och kontrollen.

7.2.6 Praktiska problem vid granskningen av elektroniska kontrolluppgifter

Under 1999 började man lägga in elektroniskt inkomna kontrolluppgifter i skatt LT. Alla kontrolluppgifter för hela landet och samtliga inkomstår läggs in i en gemensam databas, som samtliga skattemyndigheter eller skattekontor kan göra utsökningar från. Man kan göra utsökningar på postnummer, namn, födelsetid, inkomstår, inkomstyp, belopp, valuta samt land. De kontrolluppgifter som passar in på de valda sökbegreppen presenteras i en lista, där kontrolluppgiftens postnummer, namn, inkomstår, inkomst-

typ, belopp, valuta, land samt eventuell handläggarentitet (opid) visas. Där kan man välja ut den kontrolluppgift man är intresserad av och få se dess samtliga uppgifter.

Ett generellt problem med de elektroniska kontrolluppgifterna från utlandet är att OECD:s magnetbandsstandard inte följts fullt ut. Enligt magnetbandsstandarden ska varje kontrolluppgift bestå av en teckensträng av 2 761 tecken, som tillsammans utgör 104 fält för olika fastställda uppgifter. Att standarden gjorts så omfattande beror på att den ska kunna uppfylla behoven hos alla OECD:s medlemsländer. Som exempel kan nämnas att det finns 19 olika fält på totalt 702 tecken för att ange uppgifter om namn, titel, födelseort m.m. Större delen av fälten blir alltså ointressanta för ett enskilt land. Om det är några fält man inte använder så ska dessa fyllas ut med blanksteg, för att inte hela teckensträngen ska förskjutas. På motsvarande sätt ska de positioner inom ett fält som inte nyttjas fyllas ut med blanksteg. Det finns t.ex. 70 positioner avsatta för den skattskyldiges efternamn. Om efternamnet bara är på åtta bokstäver, ska det alltså följas av 62 blanksteg. Trots att RSV vid konverteringen av inkomna kontrolluppgifter försöker anpassa uppgifterna så att man t.ex. justerar för ett överhoppat fält i samtliga kontrolluppgifter från ett land så kvarstår en hel del felaktigheter. Ibland kan namn eller adressuppgifter saknas helt. Andra gånger är de angivna i fel fält eller högerställda istället för vänsterställda i ett fält.

Effekten av de här bristerna är framför allt att det blir svårt att göra utsökningar bland kontrolluppgifterna. Även om en uppgift finns med på kontrolluppgiften så är den inte utsökningbar om den är angiven i fel format eller i fel fält. Det gör att den manuella hanteringen av kontrolluppgifterna ökar.

OECD:s magnetbandsstandard innehåller fält för skatteregistreringsnummer i den skattskyldiges hemland. Det fältet är dock i samtliga inkomna kontrolluppgifter tomt. Därför har man inte ens lagt in något fält för personnummer för kontrolluppgifter från utlandet i LT. Däremot finns ganska ofta personens födelsetid, dvs. personnumrets sex första siffror, angiven.

Det finns ingen funktion för komplettering av sökbara uppgifter efter genomgång av kontrolluppgifter eller identifiering av den skattskyldige. Det enda fältet som användaren kan skriva i och uppdatera med information är ett kommentarsfält i slutet av varje kontrolluppgift. Inga uppgifter i kommentarsfältet blir sökbara. Däremot visas handläggarentiteten (opid) för den som senast har

skrivit en anteckning på en kontrolluppgift, och den uppgiften är sökbar. Det går alltså att söka ut alla de kontrolluppgifter som har en anteckning eller som en viss handläggare har gjort en anteckning på, eller att exkludera alla kontrolluppgifter med anteckningar från sökningen.

Urval av de kontrolluppgifter som hör till den egna skattemyndigheten

Den enda urvalsgrund man har för att bestämma vilken skattemyndighet en kontrolluppgift ska hänföras till är den skattskyldiges adress. Man har därför sorterat kontrolluppgifterna i postnummerordning, och den ursprungliga tanken var att begränsa handläggarnas behörighet att se kontrolluppgifterna till de uppgifter som sorterar under den egna myndighetens postnummerområde. På grund av brister i kvaliteten bland de inkomna kontrolluppgifterna har detta dock inte varit möjligt. Istället får varje skattemyndighet själv sortera ut de kontrolluppgifter som hör till dem.

En stor del av en myndighets kontrolluppgifter kan man söka fram genom att ange myndighetens postnummerområde som sökbegrepp. Då träffar man dock bara de kontrolluppgifter där postnumret är angivet i rätt format och i rätt fält. Om postnumret är angivet tillsammans med någon annan del av adressen i något av adressfälten kommer postnummerfältet att vara tomt. I LT har det då ersatts med 99999. Så är fallet för 30 % av de kontrolluppgifter som för närvarande finns i databasen. Ibland kan postnummerfältet istället vara ifyllt med nollor eller innehålla ett utländskt postnummer. Andra gånger är det i och för sig rätt postnummer, men man har lagt till S- eller SE- i början. Då måste man göra en extra utsökning för varje sådan variant för att få med alla kontrolluppgifter inom myndighetens postnummerområde. Det kan krävas flera extra utsökningar, eftersom landsprefixet kan vara angivet med eller utan bindestreck och med eller utan blanksteg efter.

Tabell 13: Felaktigt ifyllda postnummerfält på kontrolluppgifterna från utlandet.

Angivet i postnummerfältet	Antal KU	Andel KU i %
Nollor som postnummer	264	0,2 %
Nior som postnummer	41 998	29,9 %
Postnumret inleds med noll	717	1,1 %
S- eller SE- före postnummer	1 540	0,4 %
Totalt antal kontrolluppgifter	140 539	100 %

Källa: Utlands-KU i databasen LT Skatt.

Kvaliteten på namn- och adressuppgifterna varierar mellan olika länder. Generellt sett kan man säga att kontrolluppgifter från övriga nordiska länder i regel har både namn, adress och postnummer angivna i rätt fält, medan bristerna är större i kontrolluppgifterna från andra länder. På uppgifterna från Finland finns det fullständiga postnumret, men ofta har man lagt till ett landsprefix, som antingen kan vara angivet som S- eller som SE-. De flesta kontrolluppgifterna från t.ex. Kanada och Frankrike saknar däremot postnummer och har namnet angivet i fel fält.

De kontrolluppgifter som saknar korrekt postnummer i postnummerfältet måste gås igenom manuellt av varje skattemyndighet. Man bör åtminstone sortera ut de kontrolluppgifter där postnummerfältet är fyllt med nollor eller nior, och gå igenom dessa. För att inte missa de kontrolluppgifter som har ett helt felaktigt postnummer angivet måste man dock scrolla igenom listan över alla kontrolluppgifter manuellt. Vid den manuella genomgången måste man ta fram kontrolluppgiften i klartext (i datorn) och först och främst se om postnumret finns angivet i något annat fält. Saknas postnumret helt får man utifrån eventuella uppgifter om födelsetid, namn och adress försöka identifiera den skattskyldige och se om han hör till den egna myndigheten.

Eftersom varje skattemyndighet i dagsläget själv förväntas göra den här utsökningen är risken för dubbelarbete stor. Alla tio myndigheterna måste manuellt gå igenom alla kontrolluppgifter som saknar korrekt postnummer. Om man manuellt kunde fylla i rätt postnummer på de kontrolluppgifter där detta saknas, så skulle inte alla myndigheter behöva göra samma genomgång. Den möjligheten har dock inte lagts in i systemet, eftersom man då kan luras att lita på en eventuellt felaktigt ifylld uppgift. Vill man komplettera med

några uppgifter så måste det göras i kommentarsfältet, och då syns uppgifterna endast när man tar fram hela kontrolluppgiften i klartext. Risken är att man då får motsatt effekt, så att handläggare vid andra skattemyndigheter över huvud taget inte tittar på kontrolluppgiften eftersom den redan ser ut att vara granskad.

Identifiering av den skattskyldige

Personnummer finns inte angivet på några av kontrolluppgifterna. Den skattskyldige måste därför identifieras manuellt för alla kontrolluppgifter man vill granska. Detta sker på i princip samma sätt som för kontrolluppgifter som kommer i pappersformat. Den största skillnaden för skattemyndigheterna blir nog att de nu själva får identifiera samtliga skattskyldiga på kontrolluppgifterna, medan RSV tidigare gjorde åtminstone en del av det jobbet.

För 23 % av de kontrolluppgifter som nu är inlagda i databasen finns födelsetid angiven. I dessa fall kan den skattskyldige i regel identifieras utifrån en sökning på födelsetid och namn. Saknas uppgift om födelsetid kan sökning göras på namn och postnummer eller namn och gatuadress. Har den skattskyldige ett vanligt namn kan det dock i vissa fall vara omöjlighet att säkert fastställa identiteten. På kontrolluppgifter från t ex USA finns det ofta bara en utländsk adress. Det blir då svårare att identifiera den skattskyldige.

Identifiera nyinlagda kontrolluppgifter

Kontrolluppgifterna läggs in i LT i den takt som de inkommer från utlandet. Eftersom olika länder tar olika lång tid på sig att skicka kontrolluppgifter kan man vid samma tidpunkt lägga in kontrolluppgifter avseende olika inkomstår från olika länder. Granskningen av kontrolluppgifterna måste därför också ske integrerat för olika inkomstår. Om en skattemyndighet vid en tidpunkt har gått igenom alla kontrolluppgifter från utlandet som finns i LT, så vore det praktiskt att vid ett senare tillfälle kunna söka ut endast de kontrolluppgifter som lagts in i systemet efter den första genomgången. På så sätt slipper man gå igenom samma kontrolluppgifter flera gånger. Det finns dock ingen uppgift om när olika kontrolluppgifter har lagts in.

Det går att vid utsökningen av kontrolluppgifter välja bort de kontrolluppgifter där någon handläggare har gjort en anteckning. Man slipper då förhoppningsvis de kontrolluppgifter som någon annan redan har "tagit ut" för granskning. Någon anteckning görs dock i regel inte på den stora mängd kontrolluppgifter som man direkt kan avfärda som ointressanta. Framför allt på stora skattemyndigheter, som kan ha uppemot 30 000-40 000 kontrolluppgifter från utlandet att hantera, skulle det innebära en onödigt stor arbetsbörda att göra en anteckning på alla kontrolluppgifter som man sorterar bort för att visa att man redan gjort en "bedömning" avseende dessa.

Det enda praktiska sättet i dagsläget att kunna komplettera en granskning med nyinkomna kontrolluppgifter är att begära uppgifter från RSV om vid vilken tidpunkt kontrolluppgifter från olika länder avseende olika inkomstår har lagts in i LT. Då kan man göra utsökningar som är begränsade till ett visst land och ett visst inkomstår, och därigenom undgå risken att behöva gå igenom samma kontrolluppgifter en andra gång.

Nyttan av att få kontrolluppgifterna i elektronisk form

Kontrolluppgifterna måste, såsom det ser ut i dagsläget, hanteras manuellt oavsett om de inkommer och distribueras till skattemyndigheterna i pappersformat eller i elektronisk form. Kontrolluppgifter som inkommer till en skattemyndighet i pappersform måste fysiskt hanteras av någon, så det är åtminstone oundvikligt att upptäcka att de har kommit in. Det är större risk att man missar nya kontrolluppgifter som kommit in i LT, eftersom man över huvud taget inte får någon signal om detta. Både granskningen av kontrolluppgifter i pappersform och av de i elektronisk form har dock på många myndigheter bortprioriterats till förmån för kontrollinsatser på andra områden. En risk i dagsläget, när huvuddelen av kontrolluppgifterna skickas elektroniskt men det samtidigt inkommer en del uppgifter i pappersform, är att de som kommer i pappersform helt glöms bort.

Trots de problem man i dagsläget upplever vid granskningen av de elektroniska kontrolluppgifterna från utlandet verkar alla som arbetat med dem vara överens om att det är ett steg i rätt riktning. Genom att kontrolluppgifterna finns inlagda i systemet så kan man förhoppningsvis effektivisera hanteringen i framtiden. Den stora

fördelen man i redan nu upplever av att få in kontrolluppgifterna i elektronisk form är att man enkelt kan söka ut och sortera kontrolluppgifterna utifrån parametrar som underlättar granskningen. De granskningar som har gjorts av kontrolluppgifter från utlandet visar att det är lämpligt att sortera uppgifterna utifrån land och skatteslag. Det blir då lättare att sätta sig in i den lagstiftning, skatteavtal m.m. som gäller på området och de frågeställningar man stöter på i granskningen kan förväntas vara av likartat slag.

7.2.7 Nyttan av att få automatiska kontrolluppgifter från utlandet

Vi har ovan tittat en del på omfattningen av utbytet av automatiska kontrolluppgifter med andra länder och olika problem vid den praktiska hanteringen av inkommande kontrolluppgifter. Vi ska nu titta på den kanske viktigaste frågan, hur vi i praktiken nyttjar de kontrolluppgifter som vi faktiskt får in från utlandet och vilken nytta man egentligen kan ha av dem i kontrollen.

Kunskapen om vilka kontrolluppgifter vi får från utlandet och hur dessa kan användas är över lag dålig bland handläggarna på skattekontoren. En stor del av de kontrolluppgifter vi får används aldrig i deklarationsgranskningen. Erfarenheterna från den granskning som faktiskt utförs stannar ofta hos de handläggare som har deltagit i granskningen. Det saknas därför i stor utsträckning samlad erfarenhet om vilken nytta man kan ha av kontrolluppgifterna i kontrollen. Trots att kontrolluppgifternas tillgänglighet har ökat under de senaste två åren, i och med att en stor del av kontrolluppgifterna kan nås elektroniskt av skattemyndigheterna, så har inte användningen av dem ökat. Flera skattemyndigheter har över huvud taget aldrig varit inne i databasen över utlandskontrolluppgifter.

Stockholms Utlands KU projekt 1999

Under 1999 genomförde skattemyndigheten i Stockholm ett ganska omfattande granskningsprojekt avseende automatiska kontrolluppgifter från utlandet, som ger en del intressanta erfarenheter om nyttan av kontrolluppgifterna. I projektet nyttjades bara kon-

trolluppgifter i pappersformat, eftersom man vid projektets inledning ännu inte hade börjat lägga in några uppgifter i LT.

I projektet började man med 1 200 kontrolluppgifter, för vilka man tog fram personnummer, adress och taxeringsår samt rekviderade inkomstdeklarationer. Ungefär en tredjedel av kontrolluppgifterna kunde omedelbart avfärdas som ointressanta. För de kvarstående 900 kontrolluppgifterna gjordes en mer noggrann genomgång, där man sorterade bort små belopp, inkomster som bedömdes vara ej skattepliktiga i Sverige och inkomster som enligt en manuell avstämning mot deklarationsuppgifter i LT bedömdes vara upptagna i deklarationen. För att vara säkra på att kunna eftertaxera de skattskyldiga sattes beloppsgränsen för räntor och utdelningar till 20 000 kr och för övriga kontrolluppgifter till 50 000 kr. Efter den här förgranskningen återstod ungefär 300 kontrolluppgifter att utreda vidare.

För de 300 ärenden som skulle utredas skickades förfrågan till den skattskyldige. Ibland kunde man ganska lätt fastställa inkomsten eller skatten, medan det vid andra tillfällen krävdes mer omfattande utredning och skriftväxling. Rent generellt kan man säga att kontrolluppgifter avseende räntor och utdelningar ger flest och störst höjningar och kräver minst utredningsinsats, medan utredningar avseende fastighetsförsäljningar är väldigt resurskrävande och i slutändan inte ger så stora höjningar. Kontrolluppgifter avseende tjänsteinkomster ger inte så stora höjningar som man vid första anblicken kunde tro. De följs oftast av avdrag för resor, allmänna avdrag m.m. Totalt sett var dock träffsäkerheten hos de 300 utvalda kontrolluppgifterna väldigt hög, vilket resulterade i ungefär 280 taxeringsbeslut, fördelade över inkomstären 1994-1998. Totalt innebar besluten en höjning av inkomst av tjänst med 7,9 miljoner kronor, inkomst av kapital med 6,6 miljoner kronor och förmögenhetstillgångar med 26,5 miljoner kronor. Flertalet av taxeringsbesluten har även resulterat i att skattetillägg har påförts.

Det har inte gjorts någon egentlig uppföljning av om de skattskyldiga som granskades i det här projektet redovisade eventuella utlandsinkomster kommande år. För att kunna göra en viss bedömning av granskningens preventiva effekt har man dock vid taxeringsåret 2000 tittat på fyra av de som för taxeringsåret 1999 blev beskattade för utdelning på aktier från Finland. Alla fyra verkar ha tagit upp belopp av motsvarande storlek som året innan som utdelning och förmögenhet i deklarationen vid 2000 års taxering.

Av det kontrollprojekt som skattemyndigheten i Stockholm genomförde kan man dra slutsatser att många skattskyldiga underlåter att redovisa sina tillgångar och inkomster från utlandet. Även om skattekontrollen utifrån kontrolluppgifter från utlandet är ganska resurskrävande så är träffsäkerheten i granskningen god och kan leda till betydande höjningar. Det finns också indikationer på att granskningen har en ej oväsentlig preventiv effekt, eftersom en stor del av utlandsinkomsterna är arligen återkommande.

Erfarenheter av granskning utifrån elektroniska kontrolluppgifter

Nu har kontrolluppgifter från utlandet funnits utlagda i LT i två års tid. Under den tiden har dock väldigt få granskningsinsatser gjorts avseende dessa kontrolluppgifter. Flera skattemyndigheter har över huvud taget aldrig varit inne i databasen och det verkar bara vara skattemyndigheterna i Stockholm och Malmö som har gjort någon större genomgång av kontrolluppgifterna.

Skattemyndigheten i Stockholm har under en veckas tid sommaren 2000 låtit fem personer gå igenom hela databasen över kontrolluppgifter från utlandet, och söka ut kontrolluppgifter som bedöms vara intressanta för kontroll samt identifiera vilka skattskyldiga de avser. Det resulterade i en lista över 1 200 kontrolluppgifter. Tanken var att påbörja ett liknande granskningsprojekt som det man genomfört utifrån pappersbaserade kontrolluppgifter året innan. Det tänkta projektet fick dock stå tillbaka för kontrollprojekt på andra områden, så man har ännu inte företagit någon granskning av de utsorterade kontrolluppgifterna.

Skattemyndigheten i Malmö startade under våren år 2000 upp ett liknande kontrollprojekt, där en projektgrupp gick igenom kontrolluppgifterna inom regionens postnummerområde samt de kontrolluppgifter som haft postnummerfältet fyllt med nior. Utifrån dessa har man valt ut kontrolluppgifter som bedömts vara granskningsvärda och som varit hänförliga till skattskyldiga i regionen. Man har bara valt ut kontrolluppgifter med belopp över en viss nivå, och endast sådana som enligt gällande dubbelbeskattningsavtal borde leda till beskattning i Sverige.

När projektgruppen valt ut 159 kontrolluppgifter för granskning distribuerades dessa till respektive skattekontor i regionen, som granskade sina egna skattskyldiga. Nackdelen med det här sättet att

granska kontrolluppgifterna är att ärendena blir så utspridda. Totalt har de 159 kontrolluppgifterna fördelats över 14 olika skattekontor, som alltså i genomsnitt har fått granska 11 kontrolluppgifter. Därigenom har man inte fått någon samlad bild av resultatet från kontrollerna och eftersom varje skattekontor har fått ärenden avseende olika skatteslag och länder så har man nog inte lyckats upparbeta någon djupare kunskap om området på något kontor. Deltagarna i projektgruppen tror att projektet hade gett mer erfarenheter för framtiden om granskningen skett samlat eller om fördelningen av kontrolluppgifter att granska gjorts utifrån skatteslag och land, så att respektive handläggare tilldelats flera ärenden av likartat slag.

Trots uppmaningar att återrapportera utfallet av kontrollen, har en sådan rapportering bara gjorts av ett av de deltagande skattekontoren. De har granskat 33 kontrolluppgifter. Av dessa har sju lett till höjningar av taxerad inkomst med totalt 375 000 kr. För 13 av de 33 kontrolluppgifterna var inkomsten redovisad i inkomstdeklarationen. Två av de skattskyldiga hade avlidit och en gick inte att identifiera. Avseende resterande tio kontrolluppgifter lämnade den skattskyldige en förklaring till vad kontrolluppgiften avsåg och varför den ej ska beskattas i Sverige.

Uppgifternas användbarhet hos andra länder

OECD har gjort två studier av några av medlemsländernas erfarenheter av utbyte av automatiska kontrolluppgifter på elektroniskt medium.² Båda studierna har huvudsakligen varit inriktade på jämförelser mellan olika tekniska medium och vilka säkerhetskrav som ställs i de olika länderna. Man har dock även berört några frågor som berör ländernas möjligheter att använda de kontrolluppgifter som inkommer från utlandet.

Många länder tar emot ett stort antal uppgifter på elektroniskt medium varje år. Danmark och Tyskland tar till exempel emot ungefär 375 000 kontrolluppgifter var under ett år. Frankrike uppger att de under 1998 skickade nästan 900 000 kontrolluppgifter till utlandet, trots att de bara tog emot 35 000 uppgifter. De här

² OECD: Survey of the implementation and use of the OECD 1997 standard magnetic format for automatic exchange. Daffe/CFA/WP8/TIES (2000)1/Rev2/Conf, 2000-10-05, och OECD: Updated analysis of country replies to the questionnaire electronic exchange: quality and security of data and availability of technology. Daffe/CFA/WP8/TIES(2000)8/Rev1/Conf

siffrorna visar att det handlar om en masshantering. Om kontrolluppgifterna ska kunna komma till användning krävs det alltså effektiva och i hög grad automatiserade kontrollmetoder.

Tabell 14: Antal kontrolluppgifter från utlandet mottagna på elektroniskt medium under ett år.

Land	Antal mottagna KU
Australien	44 114
Belgien	Okänt antal
Kanada	>350 000
Tjeckien	Inga elektroniska
Danmark	375 000
Frankrike	35 264
Tyskland	375 000
Nederländerna	25 000
Sverige	47 916
Storbritannien	250 000

Källa: OECD: Survey of the implementation and use of the OECD 1997 standard magnetic format for automatic exchange. Daffe/CFA/WP8/TIES (2000)1/Rev2/Conf, 2000-10-05

Alla länder som deltog i studien upplevde att kvaliteten på de mottagna uppgifterna varierade beroende på vilket land uppgifterna kom från. Huvuddelen av de mottagna uppgifterna var åtminstone läsbara. Några länder hade dock vid några tillfällen upplevt att de bara kunde läsa ungefär hälften av de mottagna uppgifterna. Fullständigheten i uppgifterna varierade i större utsträckning. Mellan 20-95 % av de mottagna kontrolluppgifterna angavs vara fullständiga. Framför allt saknas ofta fullständiga adressuppgifter. De flesta länder som deltog i studien ansåg dock att kontrolluppgifter som saknar adress ändå ska ingå bland de uppgifter som skickas till det andra landet. Det är den skatteförvaltning som ska använda uppgifterna som bäst kan bedöma deras användbarhet.

Möjligheten att matcha de inkommande kontrolluppgifterna med myndighetens egna register varierade i stor utsträckning. Några länder ansåg sig kunna matcha upp till 90 % av de inkommande kontrolluppgifterna, medan andra ansåg sig kunna matcha mindre än 50 % av uppgifterna. Även här varierar det beroende på vilket land kontrolluppgifterna kommer från. Man måste nog anta att frågan har tolkats som att uppgifterna ska gå att matcha efter en

rimlig manuell arbetsinsats. Det finns inget som tyder på att något av de deltagande länderna automatiskt kan matcha uppgifterna i sina datoriserade system.

Samtidigt som kontrolluppgifternas tekniska kvalitet ofta brister, så är dock de flesta av de länder som deltagit i studierna överens om att inkomstuppgifterna angivits tillförlitligt. Om man kunde automatisera och effektivisera den praktiska hanteringen av inkommande kontrolluppgifter från utlandet så skulle man ha en värdefull källa till kontrollinformation.

OECD:s rapporter innehåller inga slutsatser om i vilken utsträckning de olika länderna faktiskt använder inkommande kontrolluppgifter. Man fastslår bara att ju större manuellt arbete som krävs, desto mindre uppgifter används. Och kontrolluppgifter från utlandet kräver i regel ganska omfattande manuellt arbete. Skatteförvaltningen i USA uppger exempelvis att de endast använder en obetydlig andel av de mottagna kontrolluppgifterna i sina datoriserade kontrollsystem. Det kräver stort manuellt arbete för att lägga in de mottagna uppgifterna i användbar form i systemet. Den huvudsakliga anledningen till att uppgifterna blir svåra att använda är att det är svårt att identifiera vem som har mottagit en inkomst, eftersom USA:s socialförsäkringsnummer saknas. Österrike framhåller att deras erfarenhet hittills har visat att värdet av de massuppgifter som skickas från utlandet är väldigt lågt i förhållande till det spontana utbytet.

7.2.8 Användningen av TIN-nummer

Ett av huvudproblemen för att kunna effektivisera användningen av kontrolluppgifter från utlandet är att de måste gå att matcha mot registren i vår interna skattedatabas. Alla länder som tar emot automatisk kontrollinformation från utlandet upplever idag samma problem. Problemet borde dock vara störst för de länder som, liksom Sverige, har datoriserat och automatiserat en stor del av kontrollverksamheten. I den organisationen och arbetssättet passar inte det omfattande manuella arbete som utlandskontrolluppgifterna medför in. Resultatet blir att stora delar av kontrolluppgifterna från utlandet aldrig används i deklaraionskontrollen.

För att lösa identifieringsproblemet pågår ett arbete inom OECD för att förmå sina medlemsstater att ange hemlandets skatteregistreringsnummer eller TIN-nummer (tax identification

number) på kontrolluppgifter avseende utomlands bosatta. Ett sådant system skulle innebära att svenskar som arbetar, öppnar ett bankkonto eller liknande i utlandet måste uppge sitt svenska personnummer. Det anges sedan på den kontrolluppgift som lämnas till skatteförvaltningen i det landet, och som sedermera skickas till Sverige genom det automatiska informationsutbytet. Får vi in kontrolluppgifter med svenskt personnummer, så kan vi automatiskt matcha dem mot övriga uppgifter för den skattskyldige. Det arbete som pågår är dock inte problemfritt, och utgången av OECD:s satsning är idag oviss. OECD har 1996 gjort en analys och utredning som påvisar problemen att införa ett sådant system.³

Den nationella användningen av TIN-nummer

För närvarande använder alla OECD:s medlemsstater utom Österrike, Frankrike, Tyskland, Japan och Schweiz något slags skatteregistreringsnummer på sina skattskyldiga. Dessa kan delas upp i tre huvudgrupper:

- Medborgarna får ett unikt generellt nationellt registreringsnummer (t.ex. Danmark, Finland, Italien, Norge och Sverige).
- Skattebetalarna får ett unikt nummer som bara används för skatteändamål (de flesta av OECD:s medlemsländer).
- Individerna tilldelas ett socialförsäkringsnummer, som även används för skatteändamål (t.ex. Kanada och USA).

Österrike, Frankrike, Tyskland, Japan och Schweiz åsätter ett administrativt nummer på skattebetalarna, vilket bara används av skatteförvaltningen för internt bruk. Numret är i vissa fall inte ens tänkt att avslöjas för skattebetalaren (t.ex. Frankrike).

En del länder (i vissa fall Italien och Mexico) kräver att de som inte är bosatta i landet uppger sitt TIN-nummer från sitt hemland.

³ OECD: Improving the practical operation of exchange of information: the role of taxpayer identification numbers (TINs). DAF/FE/CFA(97)25, 1996-12-10

Utveckling mot obligatoriskt uppgivande av hemlandets TIN-nummer

OECD:s slutsatser från sin utredning är att det mest effektiva sättet att fastställa en utländsk inkomsttagares identitet och säkerställa att den kommer att betala skatt är genom att göra det obligatoriskt att uppge sitt TIN-nummer.

Kostnader och nytta av att införa ett internationellt TIN-nummer varierar dock kraftigt mellan länder som redan i stor utsträckning använder ett nationellt skatteregistreringsnummer och de som inte gör det. Med minimal kostnad kan den första gruppen få stor nytta genom den förbättrade kvaliteten i informationen från utlandet. Den andra gruppen kan däremot stå inför stora politiska såväl som praktiska svårigheter för att införa ett internationellt TIN-nummer.

OECD:s utredning följdes av en rekommendation till medlemsländerna 1997.⁴ Där rekommenderas medlemsländerna att överväga att göra det obligatoriskt för utländska mottagare av inkomst att uppge sitt TIN-nummer från sitt hemland till arbetsgivare, banker och liknande. Om det är obligatoriskt att uppge sitt TIN-nummer bör det också vara obligatoriskt för utbetalaren att lämna uppgift om TIN-numret till skatteförvaltningen i källstaten.

Krav på TIN-nummer i Sverige

I nuvarande lagstiftning i Sverige finns det ingen skyldighet för uppgiftslämnare att ange utländskt skatteregistreringsnummer. Frågan väcktes dock 1995, genom en hemställan om lagändring från RSV till Finansdepartementet.⁵ I hemställan efterfrågades en utformning av den svenska interna lagstiftningen så att kontrolluppgifter för utlänningar innehåller uppgift om det utländska skatteregistreringsnumret. Syftet med en sådan lagändring är att underlätta en snabb och säker maskinell identifiering av den skattskyldige i den mottagande staten vid informationsutbyte med skatteförvaltningar i andra länder.

⁴ OECD: Recommendation of the council on the use of tax identification numbers in international context. C(97)29/final, 1997-05-22

⁵ Hemställan om lagändring. Från Riksskatteverket, ställd till Finansdepartementet, 1995-03-13

Frågan har sedan aktualiserats genom en departementspromemoria om en ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter.⁶ Där hänvisar man inledningsvis till OECD:s rekommendation till medlemsstaterna att införa en skyldighet att ange utländskt skatteregistreringsnummer vid utlandsbetalningar. Man konstaterar att införandet av en skyldighet att ange utländska skatteregistreringsnummer är en förutsättning för att informationsutbytet ska fungera effektivt inom OECD och att Sverige bör agera pådrivande i det avseendet.

Skyldigheten att ange identifikationsuppgifter bör enligt departementspromemorian kunna gälla för samtliga konton m.m. som öppnas efter ikraftträdandet, naturligtvis under förutsättning att den skattskyldige har ett utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande. Förslaget är alltså att den som är skyldig att lämna kontrolluppgift för utbetald ersättning mm som utgör inkomst i inkomstslaget tjänst eller för utbetald eller tillgodoräknad ränta ska, om mottagaren är begränsat skattskyldig, ange mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande i uppgiften.

Den nu föreslagna skyldigheten medför onekligen ett merarbete för uppgiftslämnarna. Att samla in skatteregistreringsnummer för redan pågående engagemang kan vara tidsödande. De kontrolluppgiftsskyldiga bör därför enligt departementspromemorian få en längre tid på sig att komplettera befintliga uppgifter. En genomförandeperiod om tre år bör därför införas.

Det här förslaget är unikt bland OECD:s medlemsländer. Det är ännu inget annat land som har börjat ange hemviststatens TIN-nummer på kontrolluppgifter. OECD följer därför med stort intresse utvecklingen i Sverige.

Det finns dock även andra förhållanden som talar mot införandet av ett sådant här system i Sverige. Ett argument mot systemet är att det skulle kräva mycket onödig datorkraft. Det är enbart för ett fåtal kontrolluppgifter som man skulle fylla i något TIN-nummer, men man måste lägga in ett extra fält för ett eventuellt TIN-nummer på alla de 70 miljoner kontrolluppgifter som vi hanterar årligen i Sverige. I och med att fältet i regel inte används blir det en onödig belastning på kontrolluppgiftssystemet.

Man kan också förvänta sig att det kommer att uppkomma situationer då man inte kan avgöra vilket TIN-nummer som ska

⁶ En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Departementspromemoria, Ds 2000:70

anges på kontrolluppgiften. Om man har jobbat eller har investeringar i flera olika länder är det fullt möjligt att man har TIN-nummer i flera olika länder.

Ytterligare ett argument mot införandet av det här systemet i Sverige i dagsläget, är att vi själva inte kommer att kunna dra någon nytta av det i vår skattekontroll. Om vi registrerar utländska inkomsttagares TIN-nummer så underlättas identifieringen och skattekontrollen i deras hemländer, men inte i Sverige. Nyttan för Sverige kommer inte förrän ett stort antal andra länder har infört liknande system.

7.2.9 EU:s sparandedirektiv

Inom EU pågår ett aktivt arbete för att effektivisera beskattningen av kapitalinkomster. Man försöker införa ett system där man antingen ska lämna information om utländska investerares sparande eller påföra en källskatt på sparandet. I december 1999 lyckades man inte enas i frågan. Det var framför allt Storbritannien som motsatte sig förslaget, eftersom de ansåg att informationsutbyte eller källskatt skulle hota Londons ställning som ett stort finanscentra.

Efter att frågan har behandlats ytterligare vid några tillfällen enades EU:s finansministrar i slutet av november 2000 om att man mellan 2003 och 2010 ska få välja mellan att utbyta information eller att ta ut en minimiskatt på utländska investerares sparande. Det är framför allt Luxemburg, Belgien och Österrike som motsätter sig informationsutbyte och som därigenom drivit igenom alternativet med en minimiskatt. Från 2003 ska minimiskatten vara 15 % och från 2006 ska den vara 20 %. 75 % av skatteinkomsterna ska föras över till kontohavarens hemland. Efter 2010 ska alla lämna information om sparandet. Då försvinner alltså möjligheten med en minimiskatt. Den här överenskommelsen träder dock inte i kraft om man inte får till stånd tredjelands-avtal med bland andra USA, Schweiz, Liechtenstein, Monaco och skatteparadisen i engelska kanalen, så att de också inför samma skatteåtgärder. Många har uttryckt skepsis mot möjligheten att lyckas med detta. Hela sparandedirektivets genomförande är därför osäkert, men oavsett hur det slutliga utfallet i frågan blir, så pågår ett omfattande förberedelsearbete inom EU.

Uppbyggnad av ett tekniskt system för utbyte av kontrolluppgifter

Som en följd av EU:s sparandedirektiv måste man inom EU bygga upp ett system för utbyte av kontrolluppgifter om räntor. Det finns ett principiellt ställningstagande om detta från Ecofin från november 2000. En arbetsgrupp håller på att titta på hur informationsutbytet praktiskt och tekniskt ska genomföras.

Utvecklingsarbetet är idag helt tekniskt inriktat. Man utgår från OECD:s magnetbandsstandard och de olika uppgifter som finns där.⁷ Tanken är dock att använda en rent elektronisk överföring av uppgifter, antingen bilateralt mellan de två berörda länderna eller via ett gemensamt överföringssystem för alla EU-länder.

Utbytet av kontrolluppgifter ska enligt planerna inledas inkomståret 2003, dvs. de första kontrolluppgifterna kommer att skickas under 2004. Man har ännu inte skrivit något om tidpunkt för överföringen av kontrolluppgifter, men enligt de förda diskussionerna lutar det åt sex månader efter inkomstårets utgång.

Sparandedirektivet omfattar i princip bara räntor, och alltså inte utdelningar, förmögenhet (behållning) etc. Det är dock inte begränsat till rent banksparande, utan även räntefonder och blandfonder ska man lämna kontrolluppgifter på. Även beträffande fonder är det dock enbart räntebeloppet man ska lämna uppgift om, och inte behållningen på kontot/fonden.

För att informationsutbytet ska fungera effektivt ska hemviststatens TIN-nummer användas när man t.ex. öppnar ett bankkonto i ett annat medlemsland. TIN-numret ska även anges på kontrolluppgiften med räntan. Man ska alltså lämna uppgift om namn, adress, TIN-nummer, utbetalare, kontonummer och räntebelopp i kontrolluppgiften. Saknas uppgift om hemviststatens TIN-nummer så ska istället födelsedatum och födelseort anges.

Utbytet av kontrolluppgifter på räntor mellan länderna i EU skulle kunna bli ett första steg i ett mer utbrett utbyte av kontrolluppgifter. Inga sådana ambitioner är idag uttalade, men om det här slår väl ut är det ingen orimlighet. Utbytet av kontrolluppgifter skulle, när man byggt upp ett fungerande system, både kunna utvidgas till att omfatta fler länder och fler inkomsttyper.

⁷ Working Party on Tax Questions (Direct Taxation): Taxation of savings, Exchange of information (standardized format), SN 3716/01, 2001-08-10

7.2.10 Möjligheter till effektivisering av hanteringen

Hur kan granskningen ske utifrån förhållandena i dagsläget?

I dagsläget är det inte möjligt att använda kontrolluppgifterna från utlandet i den vanliga deklarationsgranskningen. Dels beror detta på att större delen av kontrolluppgifterna inte är tillgängliga vid deklarationsgranskningen, eftersom de skickas till Sverige först efter taxeringsårets utgång. Användningen av de kontrolluppgifter som faktiskt finns inne försvåras dock även av att det inte finns något personnummer angivet för den skattskyldige. Det går därför inte att maskinellt knyta kontrolluppgifterna till någon viss skattskyldig.

Brister i kvaliteten i de uppgifter från utlandet som finns inlagda i skatt LT gör det också svårt att kontrollera om en viss skattskyldig har några kontrolluppgifter från utlandet. Ofta finns inte födelsetid angiven i kontrolluppgiften och sökningar på namn eller adress försvåras av att uppgifterna kan vara angivna i fel format eller i fel fält. De som har försökt använda utlandskontrolluppgifterna i LT har upptäckt att det till och med är svårt att hitta igen en viss kontrolluppgift, även om man vet att den finns och vilket land och skatteslag den avser.

I RRV:s granskning av skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar⁸ dras slutsatsen att det för att få full effekt i kontrollen vore önskvärt att uppgifter från det internationella informationsutbytet kunde förtryckas på förenklade deklARATIONER på motsvarande sätt som andra kontrolluppgifter. Det finns dock en hel del svårigheter och begränsningar, som gör att en förtryckning aldrig kan bli heltäckande och därmed inte helt kan ersätta manuell kontroll. Svårigheterna med en förtryckning hänger enligt RRV:s bedömning samman med:

- Osäkerhet råder om när informationen kan komma RSV till handa.
- Informationen kan aldrig bli geografiskt heltäckande, dvs. den kommer att vara begränsad till att omfatta de stater med vilka Sverige har ett mer utvecklat utbyte.
- Omfattningen av informationen är beroende av främmande regelsystem.

⁸ Riksrevisionsverket: Skatteförvaltningens kontroll av privatpersoners utländska kapitalinvesteringar. RRV 1997:22

Enligt RRV bör ambitionen, trots de svårigheter som kan förutses, ändå vara att så långt möjligt utveckla systemen i riktning mot förtryckning av uppgifter på de förenklade deklARATIONERNA. Vi ska nu titta närmare på förutsättningarna att åstadkomma detta, eller om granskningen kan effektiviseras på annat sätt.

När kommer kontrolluppgifterna från utlandet in?

Som vi sett ovan har Sverige som ambition att skicka kontrolluppgifterna till utlandet i juni året efter inkomståret. I de flesta fall har vi lyckats hålla den tidsramen, men några år har kontrolluppgifterna istället skickats ut i oktober. Om det vore nödvändigt skulle vi klara av att tidigarelägga utskicket av kontrolluppgifter till slutet av mars eller början av april.

De kontrolluppgifter som Sverige får in från Norge, Danmark och Finland kommer i regel in någon gång i mitten av taxeringsåret. De skickar alltså ut sina kontrolluppgifter vid ungefär samma tidpunkt som oss. Även Lettland skickade kontrolluppgifterna för inkomståret 1999 vid denna tidpunkt. Därifrån fick vi dock bara 7 kontrolluppgifter. Från många andra länder, t.ex. från USA, Spanien och Kanada, kan dock kontrolluppgifterna inkomma betydligt senare. Det är inte ovanligt att det är ytterligare ett, två eller till och med tre års fördröjning innan vi mottar kontrolluppgifterna. Från länder som Storbritannien, Nya Zeeland och Australien, som har brutet räkenskapsår, kan uppgifterna komma till Sverige i ganska god tid inför taxeringen om de avser utbetalningar som gjorts i slutet av räkenskapsåret. Har utbetalningen gjorts i början av räkenskapsåret blir dock uppgiften betydligt mer försenad.

Av nedanstående elva utskick inkom fyra stycken under taxeringsperioden, två året efter taxeringsåret och fem så sent att grund för eftertaxering måste finnas för att kunna ändra de deklarerade uppgifterna.

Tabell 15: Tidpunkt när elektroniska kontrolluppgifter inkommer från utlandet.

Land	Inkomstår	Inkom	Tid
Norge	1999	Juni 2000	6 mån
Danmark	1999	Juli 2000	7 mån
Lettland	1999	Juli 2000	7 mån
Finland	1999	Augusti 2000	8 mån
Frankrike	1998	Februari 2000	1 år 2 mån
Kanada	1998	Augusti 2000	1 år 8 mån
USA	1998	Januari 2001	2 år 1 mån
Spanien	1997	April 2000	2 år 4 mån
USA	1997	Maj 2000	2 år 5 mån
Kanada	1997	April 2001	3 år 4 mån
Spanien	1996	April 2000	3 år 4 mån

Källa: Anteckningar i arbetsgrupp för kontrolluppgifter från utlandet och uppgifter från diariet.

Om EU:s sparandedirektiv genomförs skulle utbytet av automatiska kontrolluppgifter kunna snabbas upp. Majoriteten av de länder som vi idag utbyter kontrolluppgifter med omfattas av EU:s förslag. Även om sparandedirektivet bara innefattar informationsutbyte avseende räntor, så kan det få positiva effekter på övriga delar av kontrolluppgiftsutbytet med dessa länder. Är man tvungen att skicka ut delar av informationen inom en viss tid är det oftast nog så enkelt att skicka ut all information samtidigt.

Svårigheterna att få in informationen i tid kan inte bara skyllas på ett ineffektivt samarbete mellan länderna och bristande rutiner inom länderna, utan det beror också på att utländska skattesystem kan ha en annan taxeringsperiod än den som tillämpas i Sverige. Det förekommer också att beskattningsåret avviker från det i Sverige vanligtvis tillämpade kalenderåret. Det blir därför naturligt att informationen från en del länder samlas in och översänds vid en annan tidpunkt än vad som passar den svenska administrationen. Bland annat Storbritannien, Irland och Australien har beskattningsår som inte sammanfaller med kalenderåret.

Även om vi skulle lyckas snabba upp utbytet av kontrolluppgifter, så kan vi alltså inte förvänta oss att ha alla uppgifter tillgängliga under taxeringsåret. Beroende på hur långt beskattningsåret sträcker sig, taxeringsperioden och rutinerna i det andra landet kan

vi behöva acceptera att kontrolluppgifterna från vissa länder inkommer efter det svenska taxeringsårets utgång.

Ska inkomsten beskattas i Sverige?

De granskningsprojekt med inriktning på användande av kontrolluppgifter från utlandet som har genomförts av olika skattemyndigheter i Sverige visar att kvaliteten på och innehållet i kontrolluppgifterna varierar stort. Att man i det projekt som skattemyndigheten i Stockholm genomförde under 1999 gjorde taxeringsändringar utifrån över 90 % av de granskade kontrolluppgifterna innebär inte att 90 % av alla kontrolluppgifter som inkommer från utlandet bör leda till taxeringshöjningar, eller ens att inkomster i dessa kontrolluppgifter verkligen är skattepliktiga i Sverige. Skattemyndigheten i Stockholm hade gjort en ordentlig gallring bland sina kontrolluppgifter och endast valt ut de som borde kunna leda till höjningar med väsentliga belopp.

Vi har egentligen ingen kunskap om vilken kvalitet den stora mängden av kontrolluppgifter som inkommer från utlandet har. Alla större granskningsprojekt har inletts med en gallring, där en stor del av dessa kontrolluppgifter har sorterats bort. Enligt OECD:s studie av uppgifternas användbarhet⁹ är kvaliteten på uppgifterna hög i det avseendet att uppgiften avser en faktiskt existerande inkomst och att dess belopp (i de fall detta är angivet) är korrekt. Där sägs dock ingenting om kontrolluppgifternas relevans för beskattningen i det land uppgifterna har skickats till. Det är inkomstens karaktär och utformningen av skatteavtalet med det andra landet som avgör var inkomsten ska beskattas. Utifrån detta kan vi dra slutsatsen att en betydande del av de uppgifter vi skickar till utlandet inte avser inkomster som ska beskattas i det landet. Det krävs därför en individuell bedömning för att avgöra om inkomsten är skattepliktig i Sverige eller inte.

Hur kan uppgifterna användas vid granskningen?

Utvecklingen inom personbeskattningen i Sverige går mot att en allt större del av inkomstuppgifterna inkommer från tredje man

⁹ OECD: Updated analysis of country replies to the questionnaire electronic exchange: quality and security of data and availability of technology. Daffe/CFA/WP8/TIES(2000)8/Rev1/Conf

(arbetsgivare, banker m.m.) och förtrycks i inkomstdeklarationen för den enskilde. Med den bakgrunden är det rimligt att eftersträva en förtryckning även av inkomster från utlandet. Det är dock ytterst tveksamt om det inom en överblickbar framtid finns någon som helst rimlighet i en sådan målsättning.

En grundförutsättning för att vi ska kunna förtrycka inkomstuppgifterna som inkommer från utlandet är att inkomsttagarens svenska personnummer finns angivet på kontrolluppgiften. Som vi har sett ovan pågår ett arbete inom OECD med att försöka få medlemsländerna att ange hemlandets TIN-nummer (skatteregistreringsnummer) på kontrolluppgiften. Trots att detta arbete har pågått sedan mitten av 1990-talet är det än så länge endast Sverige som håller på att införa ett krav för uppgiftslämnare att ange hemlandets TIN-nummer på kontrolluppgifter för personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige. Vi själva kommer dock inte att kunna dra någon nytta av det i vår skattekontroll. Om vi registrerar utländska inkomsttagares TIN-nummer så underlättas identifieringen och skattekontrollen i deras hemländer, men inte i Sverige. Nyttan för Sverige kommer inte förrän ett stort antal andra länder har infört liknande system.

Om EU:s s.k. sparanddirektiv skulle genomföras ökar sannolikheten att fler länder skulle börja ange hemlandets TIN-nummer på kontrolluppgifter. Även om sparanddirektivet endast omfattar ett utbyte av information om räntor, så skulle det kunna driva på utvecklingen av enhetliga riktlinjer för hur utbytet ska gå till och ett gemensamt tekniskt system för ett mer effektivt utbyte av kontrolluppgifter. På lång sikt skulle utbytet kunna utvidgas till att omfatta fler länder och fler inkomsttyper. Det är dock i dagsläget osäkert huruvida sparanddirektivet överhuvudtaget går att genomföra.

För att kunna integrera granskningen av kontrolluppgifter från utlandet med den övriga deklarationsgranskningen räcker det inte att det går att identifiera vilken person kontrolluppgiften avser. Uppgifterna måste dessutom vara tillgängliga för skattemyndigheterna vid den ordinarie deklarationsgranskningen, vilket för personer med förenklad deklaration innebär under perioden maj-augusti under taxeringsåret. Vi har hittills fått in de tidigaste kontrolluppgifterna i juni under taxeringsåret. Det är också denna tidpunkt som diskuteras för informationsutbytet inom EU:s sparanddirektiv. Även om vi skulle lyckas snabba upp utbytet av kontrolluppgifter, så kan vi dock inte förvänta oss att ha alla uppgifter till-

gängliga under taxeringsåret. Beroende på hur långt beskattningsåret sträcker sig, taxeringsperioden och rutinerna i det andra landet kan vi behöva acceptera att kontrolluppgifterna från vissa länder inkommer efter det svenska taxeringsårets utgång. För de flesta länderna borde det dock vara möjligt att skicka uppgifterna så att vi har dem tillgängliga någon gång i mitten av taxeringsåret.

Problemen med identifiering av den skattskyldige och tidpunkt när kontrolluppgifterna kommer från utlandet skulle kunna lösas om alla berörda länder kunde enas om gemensamma principer för formerna för detta utbyte, vilket i sig är nog svårt. Även om man skulle lyckas med detta återstår dock det kanske största problemet mot en effektivare hantering av uppgifterna. Skattesystemen och skattereglerna skiljer sig åt mellan olika länder. Definitionen av skattepliktig inkomst och beräkningen av det skattepliktiga beloppet skiljer sig därför åt mellan länderna. Kriterierna för vilka kontrolluppgifter som ska skickas till utlandet varierar också, men i regel skickar man de kontrolluppgifter man har avseende personer med utländsk adress. Man överläter sedan till det mottagande landet att bedöma skattskyldigheten i det landet. Det krävs därför i regel en individuell bedömning, och i många fall till och med kompletterande uppgifter från mottagaren av inkomsten, för att man ska kunna avgöra om den ska beskattas i Sverige eller inte.

Möjligheten att utveckla utbytet av kontrolluppgifter så långt att uppgifterna går att förtrycka på deklARATIONERNA, bedöms med bakgrund av ovanstående svårigheter vara orealistisk. Även om man skulle lösa de praktiska problemen kring personnummer och tidpunkt när kontrolluppgifterna inkommer, är osäkerheten kring uppgifterna för stor för att man ska kunna förtrycka dem på inkomstdeklARATIONERNA.

Om ett system med TIN-nummer införs i EU och i en del av OECD:s medlemsländer och om får vi in uppgifterna från utlandet i mitten av taxeringsåret skulle vi dock kunna nyttja våra maskinella system för att effektivisera granskningen. På motsvarande sätt som vi idag kan göra beträffande kontrolluppgifter avseende utlandsbetalningar, skulle man kunna koppla utlandskontrolluppgifterna till Profil (det program som bl.a. används för att avstämma uppgifter i deklARATIONEN mot kontrolluppgifter) och därigenom vid granskningen få en signal om att kontrolluppgift från utlandet finns. Trots att kontrolluppgiften ändå måste granskas manuellt borde det bli effektivare om det integrerades med den vanliga taxeringen. Då har man redan pappersdeklARATIONEN och alla andra nödvändiga

uppgifter tillgängliga. Kommer uppgifterna in så sent att granskningen måste ske året efter taxeringsåret, blir det genast en större hantering i och med att man måste sortera fram deklARATIONER mm. Dröjer det så länge att eftertaxering krävs måste man även sortera bort små belopp.

För vissa slags kontrolluppgifter skulle man kunna gå steget längre och stämma av beloppet i kontrolluppgiften maskinellt mot lämnade uppgifter i inkomstdeklarationen. Det kan dock endast ske avseende sådana inkomstslag där inkomsten i regel beskattas utan avdrag eller andra justeringar. Det förefaller framför allt vara fallet med ränteinkomster och utdelningar.

Kontrolluppgifterna från utlandet kan dock aldrig täcka in svenskarnas samtliga inkomster från utlandet. Utbytet begränsas av vilka länder vi utbyter kontrolluppgifter med, vad som beskattas i andra länder och vilken kontrolluppgiftsskyldighet som föreligger i andra länder. Sverige har jämfört med omvärlden en relativt bred skattskyldighet och en omfattande kontrolluppgiftsskyldighet. Rent allmänt kan man säga att förutsättningarna för att utvidga utbytet av kontrolluppgifter till fler länder är bäst avseende räntor, utdelningar och tjänsteinkomster. Uppgifter om räntor och utdelningar kan dock förväntas begränsas av banksekretessen i vissa länder och uppgifter om tjänsteinkomster kan begränsas av att vissa länder påför en definitiv källskatt på tjänsteinkomster, och därmed inte tar in några kontrolluppgifter. Däremot kan vi nog aldrig förvänta oss att få uppgifter om t.ex. reavinster och förmögenhetstillgångar från mer än ett fåtal länder, eftersom dessa i många fall är skattefria. Eftersom den erhållna informationen inte kan bli komplett med svenska mått mätt kan den inte heller utgöra en fullständig bas för taxeringen av utländska inkomster i skatteförvaltningens granskningssystem.

7.3 Information på begäran

En stor del av de informationskällor som presenterats i rapporten är användbara för att välja ut kontrollobjekt och för att få en allmän inblick i kontrollobjektets verksamhet eller transaktioner. När man har påbörjat själva granskningen har man dock behov av djupare och mer specifik information. En stor del av den här informationen kan hämtas direkt från den som granskas, i form av bokföring eller verifikat som styrker en viss transaktion. Ibland kan man dock även

behöva inhämta information från andra källor, t.ex. från kunder, leverantörer, banker eller något företag i intressegemenskap med den granskade. Vid kontroll av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning finns ofta den här informationen i utlandet. För att få tillgång till den måste vi då begära handräckning från skatteförvaltningen i det andra landet.

Informationsutbyte på begäran kan endast tillämpas i särskilda fall, dvs. avseende en specifik person eller vissa transaktioner. Innan man begär information från ett annat land måste möjligheterna att få fram informationen inom det egna landet ha uttömts. Behörig myndighet i det utredande landet anmodar då det andra landet att inhämta upplysningar. Det kan t.ex. vara fråga om uppgifter om betalningar som har skett mellan skattskyldiga i de berörda länderna eller om ett bankkonto som en skattskyldig disponerar i det andra landet.

Möjligheten att begära information i särskilda fall ingår i alla de ovanstående internationella avtalen, dvs. EG-direktivet om ömsesidigt bistånd, Rådsförordningen, Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, den Nordiska multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden samt OECD:s modellavtal som ligger till grund för bilaterala avtal.

7.3.1 Den praktiska hanteringen av informationsutbyte på begäran

Svensk begäran om information från utlandet

Om det finns anledning att ifrågasätta en skattskyldigs transaktioner med utlandet bör möjligheterna att få information från det andra landet undersökas. Avgörande för om man ska begära information från ett annat land är att det finns en rimlig relation mellan det svenska skatteintresset och de med utredningen förenade kostnaderna, som i det här fallet drabbar ett annat lands skatteförvaltning. Vidare ska en sådan begäran endast ske om det inte är möjligt eller mycket svårt att i Sverige erhålla ett fullständigt underlag för att uppnå ett riktigt skatteresultat.

Behovet av att begära information uppkommer vanligtvis i samband med en skatteutredning på ett skattekontor. Den formella ärendegången inom skattemyndigheten varierar mellan de olika

regionerna och beroende på vilket skatteslag utredningen avser. Inom de flesta skatteregioner har man utsett någon person som har huvudansvaret för utlandskontakter och som därför även är ansvariga för informationsutbytet med utlandet. Det fanns tidigare formella utlandskontaktpersoner inom inkomstskatteområdet på respektive skattemyndighet, men de avskaffades i början av 1990-talet. Därefter har inkomstskatteärendena kanaliserats via rättsenheten eller någon informell utlandskontaktperson på myndigheten. Inom momsområdet finns ett system med CLO-kontaktpersoner på skattemyndigheterna.

En begäran om handräckning ska vanligtvis skrivas på engelska innan den skickas till utlandet. Vid utbyte med Norge, Danmark och Finland skriver vi dock på svenska och vid utbyte med Tyskland skriver vi ibland på tyska istället för på engelska. På de flesta skattemyndigheter formuleras en begäran om handräckning av den utredande handläggaren, i samråd med regionens utlandsansvarige. I några regioner, t.ex. på skattemyndigheten i Malmö, formulerar istället den utlandsansvarige förfrågan utifrån handläggarens önskemål. Tanken är att kvaliteten på förfrågningarna ska öka om uppgiften på det här sättet samlas. På skattemyndigheten i Stockholm har man istället möjliggjort för handläggaren att själv formulera förfrågan och skicka den direkt till RSV, och endast informera den utlandsansvarige om detta. Även där bistår dock den utlandsansvarige med hjälp att formulera frågor, om behov finns.

Begäran om handräckning skickas från skattemyndigheten till RSV. Gäller begäran moms inom EU skickas den till CLO, gäller den punktskatt inom EU skickas den till ELO och gäller den någon direkt skatt (eller indirekt skatt avseende tredje land) skickas den till RSV:s likvidenhet, där olika personer är ansvariga beroende på om förfrågan ställs till ett nordiskt eller ett utomnordiskt land. En del förfrågningar vidareförmedlas bara av den ansvarige på RSV, medan andra i stor utsträckning måste formuleras om. Erfarenheten visar att man får bättre svar på välformulerade och tydliga frågor. RSV prövar också om ärendet är fullständigt och om det är lämpligt att en handräckningsbegäran sänds till ifrågavarande land. Därefter sänder RSV ärendet till behörig myndighet i det land ärendet avser.

Ibland tar det väldigt lång tid att få svar på en förfrågan. Vid momsfrågningar bevakar CLO-funktionen på RSV att svar inkommer inom föreskriven tid och skickar annars påminnelse. Inom

övriga skatteslag har RSV ingen bevakning av svarstider, utan den bevakningen får ske av utredande handläggare.

I de flesta fall inkommer ett svar så småningom till RSV. Ofta är alla frågor bra besvarade, men kvaliteten kan variera. Svaret vidarebefordras från RSV till utlandskontaktpersonen eller direkt till handläggaren. Ibland kan svaret vara ofullständigt eller av annan anledning föranleda behov av att ställa följdfrågor. I en del ärenden kan det ske en ganska omfattande skriftväxling mellan länderna. Det händer också att den svenska handläggaren tar direktkontakt per telefon med handläggaren i det andra landet för att förtydliga en fråga eller ställa följdfrågor. De uppgifter som lämnas informellt per telefon skickas även skriftligt via ländernas behöriga myndigheter. Det är viktigt att uppgifterna har lämnats på formellt korrekt sätt, för att de ska kunna användas som beslutsunderlag i skatteärendet.

Ibland återrapporterar skattemyndigheten resultatet av utredningen till den utländska skatteförvaltningen. Det kan dock dröja länge innan en sådan återrapportering sker, eftersom ärendet först måste vara färdigutrett och beslut ha fattats. Ibland skickas återrapportering direkt när ett beslut har fattats, men är utgången av ärendet osäker kan man behöva vänta tills ärendet har varit uppe i domstol. Återrapporteringen kan då komma några år i efterhand. Ofta skickas ingen återrapportering över huvud taget. Återrapportering är från och med våren 2001 obligatorisk inom CLO-området (informationsutbyte inom mervärdesbeskattningen mellan EU-länderna).

Information från Sverige på begäran från annat land

Begäran om information från ett annat lands skatteförvaltning inkommer till RSV (CLO, ELO eller ansvarig person på likviditeten, beroende på skatteslag och land). Där görs en snabb, översiktlig genomgång av ärendet för att pröva att det uppfyller de förutsättningar som gäller enligt föreliggande skatteavtal, EG-direktiv etc. och om ärendet i övrigt kan handläggas enligt lagstiftning och administrativ praxis inom den svenska skatteförvaltningen. RSV kan i vissa ärenden av enkel beskaffenhet själv företa erforderliga undersökningar, men översänder annars ärendet till lämplig skattemyndighet. Ärendet skickas till den utlandsansvarige, som går igenom ärendet och antingen besvarar frågorna själv eller

vidarebefordrar ärendet till ansvarigt skattekontor eller någon viss handläggare.

Handräckningen ska genomföras i enlighet med vad som gäller för svensk skatt. Den svenska utredningen ska alltså bedrivas med de medel som står till förfogande vid svenska skatteutredningar. Om den begärda informationen inte redan finns hos skattemyndigheten, i form av kontrolluppgifter eller dylikt, kan den från tredjeman inhämtas antingen genom föreläggande eller genom tredjemansrevision. Det finns också möjligheter att inhämta uppgifter med stöd av tvångsätgärdslagen.

Vid förfrågningar inom direkt beskattning ställer RSV inga krav på svarstid för skattemyndigheten, och har därför inte heller någon systematisk bevakning av öppna ärenden. På de flesta skattemyndigheter har inte heller den utlandsansvarige någon direkt bevakning av att inkomna ärenden besvaras, utan ansvaret ligger hos den enskilde handläggare som får ärendet. Tar det lång tid att besvara förfrågan kan det dock komma en påminnelse från utlandet. Vid förfrågningar inom mervärdesbeskattningen finns dock fastställda maximala svarstider. CLO-funktionen på RSV bevakar därför öppna ärenden och skickar vid behov påminnelser till skattemyndigheterna.

Skattemyndigheten sänder sitt svar till RSV, som prövar att det är fullständigt och att uppgifterna med hänsyn till sekretessbestämmelserna får lämnas ut till det aktuella landet. Svaret översätts också till engelska, om det inte redan skrivits på engelska. RSV ska också säkerställa att den som berörs av de ifrågavarande uppgifterna underrättats om att uppgifterna skickas till utlandet, om det inte befaras försvåra skatteutredningen. Därefter vidarebefordras upplysningarna till skatteförvaltningen i det andra landet. Ibland kommer det sedan tillbaka en begäran om kompletteringar eller en återrapportering av vad ärendet har resulterat i.

Informationsutbyte på punktskatteområdet

Den ovan beskrivna hanteringen av informationsutbyte på begäran fungerar på ungefär samma sätt avseende alla skatteslag, men ärenden avseende mervärdesskatt hanteras på RSV av CLO och ärenden avseende punktskatter hanteras av ELO. På punktskatteområdet finns det dock även några andra viktiga skillnader. Dels skiljer sig skatteförvaltningens organisation på punktskatteområdet

från organisationen beträffande andra skatteslag. Den operativa hanteringen av punktskatterna är samlade på det särskilda skattekontoret i Ludvika (SSK), som numera organisatoriskt hör till RSV. Därutöver finns det fyra kontor i landet (skattekontoren i Gävle, Göteborg, Malmö och Stockholm) som har revisionsenheter på punktskatteområdet. Förfrågningar om handräckning på punktskatteområdet kan alltså bara uppkomma på fem ställen i landet. De handräckningsärenden som inkommer från utlandet skickas i regel till särskilda skattekontoret i Ludvika för utredning. Den praktiska hanteringen av inkommande och utgående förfrågningar sker på samma sätt som för andra skatteslag, trots att det är färre organisatoriska enheter inblandade.

Handräckningsförfarandet på punktskatteområdet skiljer sig från övriga skatteslag på ytterligare en punkt. För att förenkla och snabba på förfarandet vid handräckning med andra länder har man inom EU infört något som kallas Movement Verification System (MVS). Det är tänkt att användas avseende enklare frågor, t.ex. förfrågningar om en vara på ett ledsagardokument har kommit fram, om köparen är en godkänd upplagshavare och om köpet finns upptaget i köparens bokföring. MVS-förfrågningarna hanteras dock på ungefär samma sätt som vanliga förfrågningar. Den största skillnaden är att de skickas på en speciell blankett. Den juridiska grunden för förfrågningarna är också densamma. Oavsett om det är en MVS-förfrågan eller ett vanligt handräckningsärende ställs frågorna mellan EU-länder med stöd av EG-direktivet. När vi jämför frekvensen av handräckningsärenden nedan inkluderar vi både MVS-frågor och vanliga handräckningsärenden på punktskatteområdet.

7.3.2 Informationsutbytets omfattning

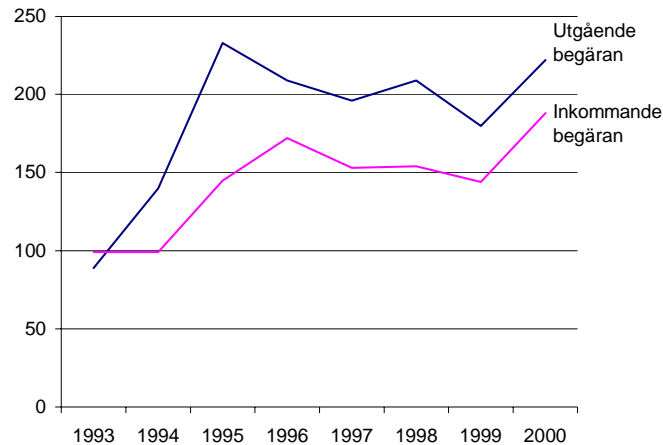
Direkt skatt

På de direkta skatternas område (inkomstskatt m.m.) har vi under år 2000 begärt information från 22 olika länder i totalt 222 ärenden. Samma år fick vi in handräckningsbegäran från 27 olika länder i totalt 188 ärenden. Under större delen av 1990-talet har vi haft något fler utgående handräckningsärenden än inkommande.

Om man ska försöka identifiera några trender i frekvensen av handräckningsärenden kan man konstatera att både utgående och

inkommande ärenden ökade snabbt mellan 1993 och 1995-96. Därefter har en minskning skett under några år, men under år 2000 ser vi åter en ökning till ungefär samma antal som vid toppnoteringen 1995-96. Trots det senaste årets ökning begär vi dock bara information i ett par hundra ärenden per år.

Diagram 1: Begäran om information inom de direkta skatternas område.



Källa: RSV:s diarium över handräckningsärenden.

Vi har under 1990-talet begärt information avseende direkta skatter från 44 olika länder och fått förfrågningar från nästan lika många länder. Många av länderna har vi dock bara utbytt information med ett fåtal gånger. De länder vi utbyter mest information med är Danmark, Norge, Finland och Tyskland. De har stått för 61 % av Sveriges förfrågningar till omvärlden och för 67 % av andra länders förfrågningar till Sverige. Tio länder står för ungefär 85 % av Sveriges informationsutbyte med omvärlden. Utbytet sker huvudsakligen med andra Europeiska länder. De enda utomeuropeiska länder vi har ett någorlunda frekvent utbyte med är USA och Kanada. Det är ganska naturligt att informationsutbytet huvudsakligen sker med dessa länder, eftersom de utgör Sveriges främsta affärspartners. Det är dock intressant att se att vi faktiskt har ett – om än väldigt sporadiskt – utbyte även med avlägsna länder som t.ex. Grönland, Egypten, Filippinerna, Vietnam, Singapore, Sydafrika och Australien.

Tabell 16: Utgående begäran om information – Direkt skatt

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Norge	19	27	44	31	46	34	45	62
Danmark	16	23	36	41	30	43	37	28
Finland	17	28	26	31	27	22	9	18
Tyskland	8	11	20	26	17	24	21	32
Storbritannien	4	6	9	5	12	10	12	24
Polen	8	11	12	15	8	7	3	6
USA	6	5	10	8	8	8	11	10
Belgien	2	4	10	4	5	11	4	6
Frankrike	1	6	4	9	9	5	6	5
Holland	2	2	11	3	6	8	3	10
Estland	0	2	7	10	1	11	6	3
Spanien	1	2	5	5	3	7	3	3
Lettland	0	1	5	4	6	3	2	2
Ryssland	1	0	5	5	2	1	3	1
Övriga länder	4	12	29	12	16	15	15	12
Summa	89	140	233	209	196	209	180	222

Källa: RSV:s diarium över handräkningsärenden.

Tabell 17: Inkommande begäran om information – Direkt skatt

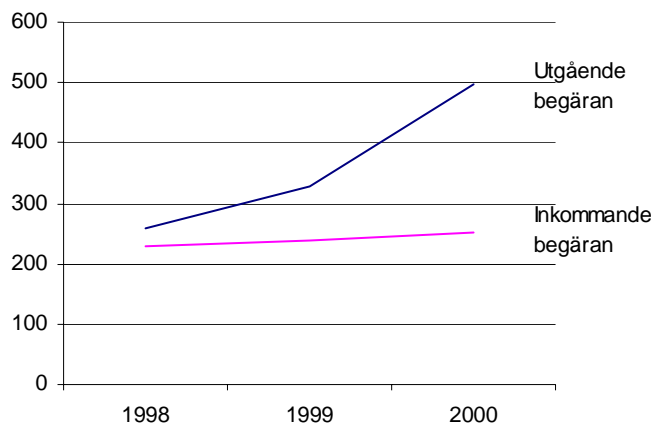
	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Danmark	42	30	41	53	39	31	23	35
Norge	22	31	28	30	23	31	27	37
Finland	10	16	22	28	27	25	14	23
Tyskland	8	7	18	6	12	10	15	14
Lettland	0	0	6	12	5	12	7	6
Frankrike	4	1	4	3	8	4	9	8
Belgien	4	2	2	5	3	7	11	4
Estland	0	0	6	3	5	7	5	10
Storbritannien	3	1	1	6	7	8	3	3
Holland	2	1	1	9	1	2	5	5
Litauen	0	0	0	4	5	0	5	11
Polen	0	0	2	2	5	4	3	6
USA	2	2	1	3	2	4	4	3
Spanien	0	2	5	2	1	0	2	1
Österrike	1	0	1	0	3	2	2	3
Ryssland	0	2	0	1	1	0	0	4
Övriga länder	1	4	7	5	6	7	9	15
Summa	99	99	145	172	153	154	144	188

Källa: RSV:s diarium över handräkningsärenden.

Mervärdesskatt

Informationsutbytet på mervärdesskatteområdet är idag, om man ser till ärendemängden, mer omfattande än på inkomstskatteområdet. År 2000 begärde vi information i nästan 500 ärenden, samtidigt som vi fick in ungefär hälften så många förfrågningar. Förfrågningar i rena momsärenden var dock väldigt ovanliga före Sveriges medlemskap i EU 1995, men har därefter haft en snabb utveckling. 1998 skickade vi och tog emot ungefär lika många förfrågningar, men därefter har ökningstakten varit betydligt högre beträffande utgående förfrågningar än inkommande.

Diagram 2: Begäran om information inom mervärdesbeskattningen.



Källa: CLO:s register över handräckningsärenden.

Siffrorna kan dock bli lite missvisande om man jämför med antalet handräckningsärenden inom andra skatteslag. Det beror framför allt på det stora antalet förfrågningar som vi gör avseende bilar som köpts in från utlandet. Ofta köper en och samma person in bilar från flera olika företag i framför allt Tyskland. Ska skattemyndigheten utreda dessa inköp måste då förfrågningar i princip skickas avseende samtliga av bilförsäljarna. En och samma utredning i Sverige kan alltså ge upphov till ett stort antal utgående handräckningsärenden. Huvuddelen av dessa bilinköp görs från Tyskland, vilket förklarar den kraftiga ökningen av förfrågningar till Tyskland, från 22 förfrågningar 1997 till 281 förfrågningar 2000. Ökningen uppskattas i princip uteslutande utgöras av bilförfrågningar. Det skickas även en del förfrågningar om bilinköp till Belgien.

Inom mervärdesskatteområdet har vi de senaste tre åren utbytt information med alla andra EU-länder. Även här är koncentrationen av informationsutbytet stor. Vi har redan konstaterat att vårt informationsutbyte med Tyskland är väldigt omfattande. Därutöver utbyter vi även mycket information med Danmark, Nederländerna och Storbritannien. Dessa fyra länder står tillsammans för 82 % av Sveriges förfrågningar till andra länder och för 70 % av omvärldens förfrågningar till oss.

Tabell 18: Utgående respektive inkommande begäran om information – Mervärdesskatt

	Utgående begäran			Inkommande begäran		
	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Tyskland	107	162	281	49	61	81
Storbritannien	43	40	58	37	51	53
Danmark	37	42	38	50	31	32
Nederländerna	20	34	33	32	15	10
Belgien	8	13	31	9	24	25
Frankrike	7	15	12	15	16	9
Italien	8	4	12	9	11	7
Finland	14	5	6	11	7	9
Spanien	3	7	8	5	7	9
Luxemburg	6	0	7	4	6	4
Österrike	1	3	5	1	6	6
Portugal	2	2	1	2	5	4
Grekland	0	1	3	5	0	0
Irland	1	1	1	1	0	2
Summa	257	329	496	230	240	251

Källa: CLO:s register över handräckningsärenden.

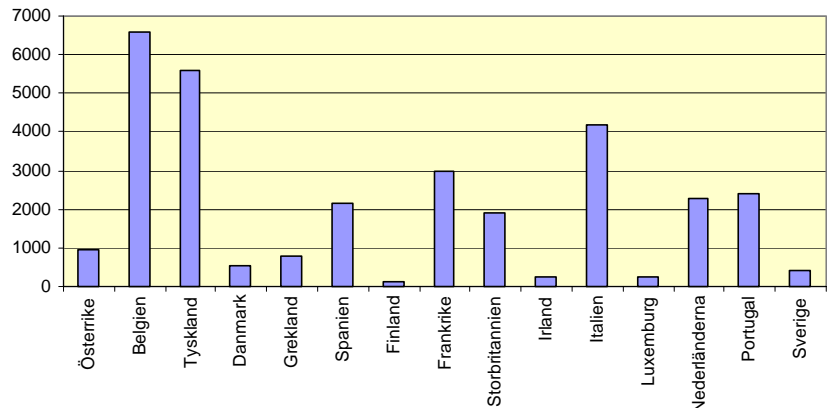
EU-kommissionen har i en rapport år 2000 granskat moms-kontrollen och det administrativa samarbetet mellan EU:s medlemsländer.¹⁰ I rapporten drar kommissionen slutsatsen att möjligheterna till handräckning inte utnyttjas fullt ut. Medlemsstaternas utnyttjande av möjligheten att begära information från andra medlemsstater har inte ökat nämnvärt på senare tid. Antalet förfrågningar som gjorts är bara en bråkdel av de tiotusentals förfrågningar per år som medlemsstaterna 1993 uppskattade skulle bli nödvändiga vid införandet av den inre marknaden. Det finns omkring 1 500 000 skattskyldiga personer som gör gemenskapsinterna förvärv bland EU:s medlemsländer och ca 30 000 tjänstemän i gemenskapen som deltar i moms-kontroll. Under treårsperioden 1996-1998 gjordes dock förfrågningar om administrativt samarbete i fråga om endast 2 % av de näringsidkare som gjorde gemenskapsinterna förvärv. Per tjänsteman med ansvar för moms-kontroll innebär detta mindre än 1 förfrågan under 3 år. Detta är enligt

¹⁰ EU-kommissionen: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig

kommissionens bedömning ett tydligt tecken på att kontrollen av den gemenskapsinterna handeln på det hela taget är otillräcklig. Kommissionen anser att det är absolut nödvändigt i samband med bedrägeribekämpningen att medlemsstaterna drar större nytta av möjligheten att begära information från andra medlemsstater.

Enligt kommissionens rapport utmärker sig Sverige som ett av de länder som lägger minst resurser på moms kontrollen i Europa. Den slutsatsen omfattar både kontrollen av företag med enbart nationell verksamhet och företag som bedriver internationell handel. Den tendens som kommissionen påvisar är nog korrekt, men blir i rapporten kraftigt överdriven på grund av skillnader i mervärdesskattesystemet och skattekontrollens utformning. I Sverige är man t.ex. skattskyldig till moms från första kronan, vilket är mycket ovanligt bland övriga medlemsländer i EU. Därför har vi ovanligt många skattskyldiga med liten omsättning. Drygt hälften av alla momsregistrerade i Sverige redovisar sin moms i inkomstdeklarationen. Kontrollen sker då inom ramen för inkomsttaxeringen. Den rena moms kontroll som sker omfattar därför bara 48 % av de skattskyldiga. I Sverige sker också en stor del av moms kontrollen via s.k. skrivbordsutredningar. Denna kontrolltyp negligeras helt av kommissionen som endast beaktar s.k. fältkontroller, dvs. revision och besök. Justerar man för dessa förhållanden har vi nog fortfarande ganska knappa kontrollresurser på momsområdet, men inte på det extrema sätt som kommissionens rapport ger sken av.

Diagram 3: Antal förfrågningar om handräckning under perioden 1996-1998 – Mervärdesskatt



Källa: EU-kommissionens rapport: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig.

Ovanstående diagram över antal förfrågningar påverkas inte av olikheterna i kontrollinriktning eller skattskyldighet mellan länderna i EU, eftersom antalet inte relateras till någon annan storhet. Diagrammet visar att Sverige under perioden 1996-1998 begärde handräckning mycket färre gånger än många andra av EU:s medlemsländer. Endast 1,6 % av handräkningsärendena inom EU kom från Sverige. Till viss del är det naturligt, eftersom Sverige är ett litet land som dessutom var nybliven medlem i EU under den studerade perioden. Sedan 1998 har antalet förfrågningar från Sverige fördubblats.

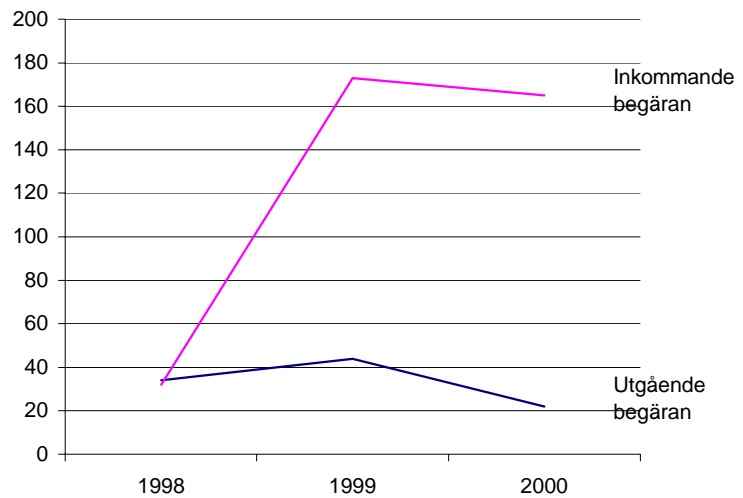
Punktskatter

På punktskatteområdet begärde vi handräckning i 22 ärenden under år 2000. Av dessa var fyra stycken så kallade MVS-förfrågningar (som används vid frågor av enklare slag) och 18 stycken "vanliga" handräkningsärenden. Samma år mottog vi 165 förfrågningar från omvärlden. Alla dessa var dock MVS-förfrågningar. Den övervägande delen av dessa avsåg bekräftelse av att mottagaren som angivits på ledsagardokumentet är den verkliga varumottagaren. Sammantaget kan man säga att huvuddelen av de förfrågningar som

Sverige skickar utgör vanliga handräckningsärenden och vi skickar endast ett fåtal MVS-förfrågningar. De länder som vi utbyter information med verkar göra tvärt om. 99 % av de förfrågningar vi får från utlandet är MVS-förfrågningar. De senaste tre åren har vi bara fått fyra vanliga handräckningsärenden från utlandet. Detta tyder på att skatteförvaltningarna i andra länder i huvudsak ställer frågor av enklare art, medan vi begär handräckning i mer komplicerade frågor. Skillnaderna i typ av förfrågan kan dock även bero på vilka slags frågor man väljer att skicka som MVS-förfrågningar och vilka som man skickar som vanliga handräckningsärenden. Riktlinjerna för gränsdragningen här emellan är något otydliga. En förklaring till varför vi får så många MVS-förfrågningar i jämförelse med de vi skickar ut kan vara att företagen i Sverige inte behöver skicka in kopior av alla ledsagardokument till skatteförvaltningen, vilket de måste göra i en del andra länder.

År 1998 var antalet utgående och inkommande handräckningsärenden i princip desamma. Därefter har antalet inkommande ärenden stigit kraftigt. Antalet utgående ärenden steg mellan 1998 och 1999, men har därefter halverats, och ligger nu ungefär 35 % lägre än 1998. Här ska man dock betänka att en inte obetydlig andel av de utgående handräckningsärendena under 1997 och 1998 avsåg Internethandeln med cigaretter och alkohol, vilken nu i princip har försvunnit.

Diagram 4: Begäran om information inom punktskatteområdet (både MVS-förfrågningar och vanliga handräckningsärenden).



Källa: ELO:s register över handräckningsärenden.

Vi utbyter på punktskatteområdet information med samtliga andra EU-länder samt Norge, som vi skickade en förfrågan till 1998. De utgående förfrågningarna är mer jämnt fördelade mellan de olika EU-länderna på punktskatteområdet än beträffande andra skatteslag. 90 % av de inkommande förfrågningarna kommer dock från sex länder; Italien, Nederländerna, Belgien, Frankrike, Storbritannien och Tyskland.

Tabell 19. Utgående respektive inkommande begäran om information – Punktskatt

	Utgående begäran			Inkommande begäran		
	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Italien	0	9	1	15	34	22
Nederländerna	0	0	2	0	32	31
Belgien	0	0	0	1	30	29
Frankrike	1	4	0	0	16	35
Storbritannien	1	2	2	4	25	17
Tyskland		8	2	2	17	21
Spanien	1	6	0	2	6	1
Irland	0	0	0	4	2	1
Finland	3	3	5	2	4	0
Danmark	2	5	8	0	3	1
Grekland	7	4	0	1	0	3
Österrike	0	1	2	0	2	2
Portugal	3	1	0	0	2	1
Grekland	0	0	0	0	0	1
Norge	1	0	0	0	0	0
Land ej angivet	15	1	0	0	0	0
Summa	34	44	22	31	173	165

Källa: ELO:s register över handräkningsärenden.

Varför begärs inte handräkning oftare?

Även om vi faktiskt nyttjar möjligheten att begära handräkning i ett ganska stort antal ärenden varje år, så är den allmänna uppfattningen inom skatteförvaltningen att det här verktyget används i ganska liten utsträckning. Antalet handräkningsärenden har inte heller ökat i samma takt som den pågående internationaliseringen av både företag, handel, kapital och i viss mån arbetskraft. Man kan då fråga sig varför möjligheten att begära handräkning inte nyttjas mer frekvent? På den frågan finns det många svar, som alla säkert är en del av den totala sanningen. Huvudsakligen förklaras den låga nyttjandefrekvensen med bristande medvetenhet om verktyget, en rädsla för att utreda svåra utlandsärenden och en utbredd föreställning om att det i regel tar väldigt lång tid att få svar, om man över huvud taget får något svar.

Medvetenheten om möjligheten att begära information från en skatteförvaltning i utlandet brister vid många skattekontor. Även om de flesta säkert har hört talas om att vi har ett informationsutbyte med andra länder och att det går att begära upplysningar från utlandet, så är det många som inte vet i vilka situationer den möjligheten ska nyttjas och hur man ska gå till väga. Det gör att användandet av möjligheten att begära information delvis blir personberoende. Om någon i ens närhet, eller åtminstone på kontoret, har använt verktyget, är chansen större att man själv kommer sig för att använda det.

Det är mot denna bakgrund inte förvånande att ganska få kontor står för en stor del av alla handräckningsärenden. Vi har mest heläckande statistik på momsområdet. Av den kan man utläsa att 27 % av skattekontoren står för 75 % av alla utgående förfrågningar under perioden 1997–2000. Det kan i och för sig delvis förklaras av skattekontorens skiftande storlek. Under denna fyraårsperiod var det dock 16 skattekontor som aldrig skickade någon förfrågan till utlandet och hela 54 skattekontor skickade fyra eller färre förfrågningar till utlandet, dvs. maximalt en förfrågan per år.

7.3.3 Problem med långa svarstider

Många avskräcks från att begära upplysningar från utlandet på grund av att svarstiden ofta blir så lång. När man har påbörjat en skatteutredning vill man i regel kunna avsluta den så snabbt som möjligt. I det här avseendet måste även den olägenhet en långdragen skatteutredning innebär för den skattskyldige beaktas. Dessutom kan långa förseningar göra att det krävs grund för eftertaxering för att kunna ändra ifrågavarande beskattningsbeslut, eller till och med att perioden för eftertaxering passeras. Närmar man sig en sådan tidsgräns kan man därför inte invänta svaret från utlandet, utan måste fatta beslut utifrån övriga uppgifter i ärendet. Det är alltså viktigt att snabbt kunna få svar på de frågor man ställer till utlandet.

Underutnyttjandet av möjligheten att begära information torde även enligt EU-kommissionens bedömning på momsområdet¹¹ bero på de kontrollansvariga tjänstemännens uppfattning att om en förfrågan görs till en annan medlemsstat kommer svaret inte att

¹¹ EU-kommissionen: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM(2000) 28 slutlig

lämnas tillräckligt snabbt för att vara till nytta i behandlingen av ärendet.

Svarstider vid utgående förfrågningar

Tittar man på de utgående handräckningsärendena under slutet av 1990-talet ser man att det inte är ovanligt att svarstiden överstiger ett halvår eller till och med ett år.

På de direkta skatternas område överstiger svarstiden ett halvår vid 31 % av de utgående förfrågningarna och på punktskatteområdet är det 37 % av frågorna som inte blivit besvarade inom ett halvår. På momsområdet är svarstiderna i regel något kortare, men det är ändå 10 % av frågorna som inte hinner besvaras inom ett halvår. Även när det har gått ett helt år sedan förfrågan skickades till utlandet återstår en del frågor obesvarade. På punktskatteområdet överstiger svarstiden ett år för 12 % av de utgående förfrågningarna. Motsvarande andelar är för direkta skatter 9 % och för mervärdesskatt 3 %.

Det är dock inte alla ärenden som tar så här lång tid. Beträffande direkta skatter och punktskatter hinner drygt 16 % av ärendena besvaras inom en månad. På momsområdet hinner bara 4,6 % besvaras inom en månad. Det kompenseras dock av att hela 58 % av ärendena är besvarade inom tre månader. För direkta skatter och punktskatter är motsvarande andel drygt 40 %. Sammantaget kan man vid en jämförelse av svarstiderna mellan skatteslagen konstatera att förfrågningar på momsområdet i regel besvaras snabbast, även om andelen ärenden som besvaras inom en månad är lägst på just det området.

De här stora variationerna i svarstider – allt från ett par dagar till uppemot ett par år – är egentligen ganska naturliga. De frågor som skickas kan vara av väldigt olika karaktär, vilket föranleder olika stor arbetsinsats för att besvara dem. Ibland kan det mottagande landet besvara en fråga med hjälp av uppgifter som de redan har i sina datorsystem. Då bör man kunna få svar inom någon vecka eller maximalt någon månad, beroende på hur hanteringen av ärendena är organiserad. Andra gånger kan väldigt komplexa och omfattande frågor ställas, vilket kan kräva stora utredningsinsatser av skatteförvaltningen i mottagarlandet. På grund av de stora skillnaderna i frågornas karaktär är det inte meningsfullt att beräkna någon genomsnittlig svarstid. För att ge någon meningsfull information

skulle man i så fall behöva beräkna olika genomsnittstider för frågor av olika komplexitet.

Tabell 20: Svarstider vid utgående begäran om information – Alla skatteslag.

Svarstid	Direkt skatt	Mervärdesskatt	Punktskatt
< 1 månad	16,6%	4,6%	16,4%
1-3 månader	24,3%	53,5%	27,4%
3-6 månader	27,8%	31,6%	19,2%
6-12 månader	22,5%	7,6%	24,7%
12-24 månader	8,3%	2,5%	11,0%
> 24 månader	0,6%	0,1%	1,4%

Källa: Sammanställt utifrån information från RSV:s diarium över handräkningsärenden, CLO:s register över handräkningsärenden samt ELO:s register över handräkningsärenden.

Svarstider vid inkommande förfrågningar

Inom den svenska skatteförvaltningen är vi i regel något snabbare på att besvara förfrågningar från utlandet, än vad man är i andra länder. Beträffande direkta skatter och punktskatter besvaras hela 35 % av alla inkommande förfrågningar inom en månad, vilket kan jämföras med 16 % för motsvarande utgående förfrågningar. Inom momsområdet är motsvarande andel för inkommande förfrågningar 22 % och för utgående 5 %. Hela 67 % av alla inkommande punktskatte- och momsförfrågningar, samt 57 % av alla förfrågningar om direkt skatt, besvaras inom tre månader.

Även i Sverige händer det dock att förfrågningar från utlandet tar lång tid att besvara. Tydligast är detta beträffande direkta skatter, där 23 % av förfrågningarna fortfarande är obesvarade efter ett halvår, och 10 % efter ett år. På mervärdesskatte- och punktskatteområdet är ca 9 % av förfrågningarna obesvarade efter ett halvår, och bara 3 % respektive 1 % efter ett år.

Tabell 21: Svarstider vid inkommande begäran om information – Alla skatteslag.

Svarstid	Direkt skatt	Mervärdesskatt	Punktskatt
< 1 månad	34,6%	22,5%	34,6%
1-3 månader	22,1%	44,9%	32,1%
3-6 månader	19,9%	23,2%	24,4%
6-12 månader	14,0%	6,4%	7,7%
12-24 månader	9,6%	2,9%	1,3%
> 24 månader	0,0%	0,1%	0,0%

Källa: Sammanställt utifrån information från RSV:s diarium över handräkningsärenden, CLO:s register över handräkningsärenden samt ELO:s register över handräkningsärenden.

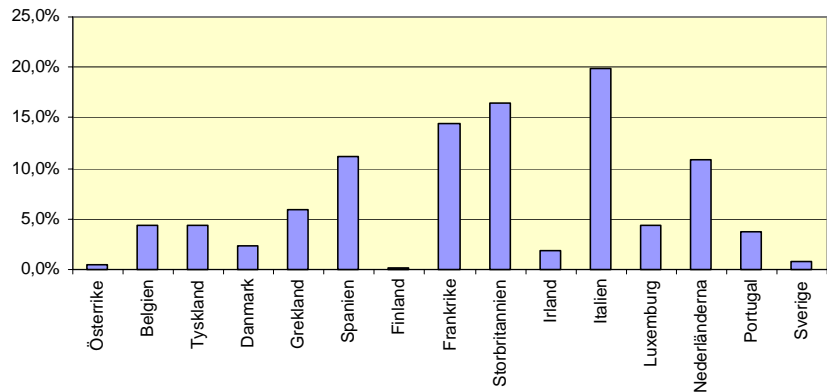
Uppgifterna om svarstid för utgående och inkommande ärenden är dock inte helt jämförbara. För de utgående ärendena räknas svarstiden från det att ärendet kommit från skattemyndigheten till RSV till dess att svaret skickas från RSV till skattemyndigheten. För inkommande ärenden beräknas svarstiden från det att ärendena inkommit till Sverige (till RSV) till dess att svar skickas till utlandet. Här ingår alltså inte någon av den berednings- och mottagningstid som äger rum på den behöriga myndigheten i utlandet. För att tiderna ska bli jämförbara måste man därför lägga till några dagar på svarstiden för inkommande ärenden. Ökar man svarstiden för inkommande ärenden med en vecka så förändras dock inte bilden i någon större utsträckning. Andelen förfrågningar som hinner besvaras inom en månad sjunker med några procentenheter (till 32 % för direkt skatt och punktskatter och 16 % för mervärdesskatt), men överstiger fortfarande med god marginal andelen utgående ärenden som besvaras inom samma tid. Skillnaderna är ännu mindre för de ärenden som hinner besvaras inom tre månader och när man jämför de längre svarstiderna påverkas inte resultatet märkbart av en korrigering med en vecka.

EU-kommissionens granskning av medlemsländernas administrativa samarbete inom moms kontrollen¹² stödjer bilden av att Sverige är snabbare på att besvara förfrågningar än många andra länder. Vid en jämförelse av andelen förfrågningar som ännu inte besvarats vid utgången av 1998 utmärker sig Sverige, Finland,

¹² EU-kommissionen: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM(2000) 28 slutlig

Österrike, Danmark och Irland positivt med en ärendebalans på under 3 %, medan Italien, Storbritannien, Spanien och Nederländerna hade en balans på mellan 10 och 20 %.

Diagram 5: Andelen förfrågningar om handräckning som ännu inte besvarats den 31 december 1998 – Mervärdesskatt



Källa: EU-kommissionens rapport: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig.

En del av de förfrågningar som vi får in till Sverige kan vi besvara utifrån de uppgifter som vi redan har i våra register, eller utifrån övriga uppgifter som finns i deklaraationsarkiven. I så fall finns det förutsättningar för att besvara frågan snabbt. En del sådana frågor vidareförmedlas inte ens till handläggande skattemyndighet, utan besvaras direkt av RSV. Då kan svaret i vissa fall gå med vändande post. Ibland måste det dock få ta lång tid att besvara en förfrågan. Ofta måste skattemyndigheten inhämta uppgifter från någon skattskyldig i Sverige, för att kunna besvara förfrågan. Då får man räkna med att tidsåtgången ökar med några veckor. Om frågan är väldigt komplex kan det ibland krävas omfattande utredningar för att kunna ge ett korrekt svar. Det är inte heller ovanligt att det svenska svaret ger upphov till följdfrågor, vilket förlänger den totala ärendetiden.

Många gånger är dock även de svenska svarstiderna längre än vad som kan tyckas befogat utifrån frågans karaktär och komplexitet. Den allmänna uppfattningen bland de utlandsansvariga på skattemyndigheterna är att inkommande handräckningsärenden inte ges

den prioritet som de borde. Bland annat anser man att ledningen inte prioriterar utlandsärendena, och att man därför inte får tillräckliga resurser för att hantera dem på ett korrekt sätt. Eftersom den här typen av ärenden i regel inte leder till någon skatteändring i Sverige uppfattas det av många som ett mindre viktigt område. Det ingår inte heller i den uppföljning man gör av skattemyndigheternas prestationer, där bland annat höjningsbelopp och revisionsfrekvens mäts. Samma problem verkar förekomma i andra länder. EU-kommissionens granskning av informationsutbytet mellan EU:s medlemsländer på momsområdet¹³ visar att förfrågningar från andra länder ges låg prioritet eftersom eventuella ytterligare skatteintäkter tillfaller en annan medlemsstat. Kommissionen anser det därför beklagligt att tillkommande skatt används för att bedöma kvaliteten på kontrollen. Sådana mål motverkar ett gott administrativt samarbete.

Prioriteringen av inkommande handräckningsärenden varierar dock i stor utsträckning både mellan olika skattemyndigheter och mellan olika handläggare. De som själva har arbetat med skatteutredningar som har utlandsanknytning ger ofta ärendena hög prioritet i förhoppningen att det på sikt ska leda till att skatteförvaltningen i det andra landet ska besvara svenska förfrågningar snabbare. Många som inte har arbetat med utlandsfrågor ser däremot handräckningsärendena mer som en belastning, och besvarar dem när de får tid över till detta.

Blir svarstiderna längre eller kortare?

Riksrevisionsverket deltog 1997 i en studie av informationsutbytet inom direkta skatter mellan skatteförvaltningarna i EU.¹⁴ Där har man sammanställt information om svarstiderna vid förfrågningar under 1995. Om man jämför dessa med svarstiderna vid förfrågningar om direkta skatter mellan Sverige och övriga EU-länder under 1999, så får man en indikation på hur svarstiderna utvecklas.

¹³ EU-kommissionen: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet... Bryssel 2000-01-28, KOM(2000) 28 slutlig

¹⁴ Riksrevisionsverket: Informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna inom EU. En samordnad granskning genomförd av de nationella revisionsorganen i tolv EU-länder. RRV 1997:51

Tabell 22: Svarstider vid förfrågningar om direkt skatt till och från andra EU-länder – jämförelse mellan 1995 och 1999.

	Utgående förfrågningar		Inkommande förfrågningar	
	1995	1999	1995	1999
Inom 3 månader	54,4%	18,2%	71,6%	61,8%
3-6 månader	30,0%	21,4%	18,9%	13,5%
Mer än 6 månader	15,6%	60,4%	9,5%	24,7%

Källa: Sammanställt utifrån information från RSV:s diarium över handräckningsärenden och Riksrevisionsverkets rapport: Informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna inom EU. En samordnad granskning genomförd av de nationella revisionsorganen i tolv EU-länder. RRV 1997:51.

Av jämförelsen framgår det tydligt att svarstiderna har ökat mellan 1995 och 1999, både för utgående och inkommande förfrågningar. Ökningen av svarstider är dock större för utgående förfrågningar än för inkommande. Det här skulle kunna tyda på att man börjat skicka mer komplexa förfrågningar, som helt enkelt tar längre tid att besvara. Det finns dock inget som tyder på att det skulle ha skett någon sådan förändring under 1990-talet på de direkta skatternas område. Det är mer troligt att den ökade ärendemängden inte har följts av motsvarande resursökning, och att inkommande handräckningsärenden därför ges lägre prioritet idag än i mitten av 1990-talet. Prioriteringen av handräckningsärenden har i så fall, enligt jämförelsen ovan, sjunkit mer i övriga EU-länder än i Sverige. De som hanterar informationsutbytet på RSV har dock ej upplevt det som att svarstiderna för utgående förfrågningar har ökat så markant som uppgifterna i tabellen antyder. Eftersom uppgifterna om svarstider kommer från olika mätningar, kan man inte utesluta att de har beräknats på olika sätt.

Avtalade maximala svarstider på momsområdet

Det finns i regel inga riktlinjer för hur lång tid det ska ta att besvara en förfrågan från utlandet. De flesta är principiellt överens om att uppgiften bör prioriteras, för att skattekontrollen av ärenden med internationell anknytning på sikt ska kunna effektiviseras. Trots det blir svarstiderna i många fall så långa att skattehandläggare ifrågasätter nyttan av att begära handräckning. För att undkomma

detta problem har man på momsområdet fastställt hur långa svars-
tiderna maximalt får vara.

När momsförfrågningar skickas med stöd av Rådsförordningen är den maximala svarstiden enligt bestämmelserna i förordningen fastställd till tre månader. Det finns ingen motsvarande tidsfrist för förfrågningar enligt direktivet, men 1994 uppnåddes en informell överenskommelse inom SCAC (en kommitté som bland annat övervakar det administrativa samarbetet på momsområdet inom EU) om att samma tidsfrist på tre månader av praktiska skäl även skulle gälla när förfrågningarna skickades enligt direktivet. I ett försök att skapa en slags snabbfil för bedrägeriärenden har SCAC dessutom beslutat om en kortare tidsfrist på en månad för svar på förfrågningar i de fall då den begärande medlemsstaten kan motivera behovet av detta.

Enligt EU-kommissionens granskning¹⁵ ökar antalet förfrågningar för vilka den maximala tidsfristen på tre månader överskrids. Kommissionen ser den utvecklingen som ytterst oroande. Som vi har sett ovan är det 33 % av de inkommande och 42 % av de utgående förfrågningarna på momsområdet som inte är besvarade inom tre månader. Vi kan alltså snabbt konstatera att både Sverige och de länder vi samarbetar med inte följer de fastställda reglerna. Huvuddelen (74 %) av de ärenden vi får in från utlandet ställs enligt Rådsförordningen utan begäran om extra snabb svarstid. Dessa ska vi alltså enligt reglerna i Rådsförordningen besvara inom tre månader. Vi har lyckats besvara 68 % av ärendena inom tremånadersgränsen. Det innebär att svarstiden är för lång vid 32 % av ärendena.

16,9 % av de inkommande förfrågningarna ställs enligt EG-direktivet utan begäran om extra snabb svarstid. Av dessa besvarar vi 53 % inom den tidsfrist på tre månader som SCAC har fastställt, vilket innebär att 47 % besvaras för sent. Skillnaderna i faktiskt svarstid beroende på om förfrågan ställts enligt Rådsförordningen eller EG-direktivet skulle kunna tyda på att vi anstränger oss mer för att klara den i Rådsförordningen fastställda tidsgränsen än den tidsgräns som endast överenskommits inom SCAC. Rutinerna för hanteringen av de olika ärendena verkar dock vara desamma, så det är troligare att skillnaderna i svarstid beror på att frågorna har olika karaktär. Förfrågningar enligt Rådsförordningen avser huvudsakligen kontroll av befintliga uppgifter, t.ex. differenser mellan upp-

¹⁵ EU-kommissionen: *Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet...* Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig

gifter om s.k. gemenskapsinterna förvärv enligt en skattskyldigs skattedeklaration och uppgifter om försäljningar till detta företag i VIES-systemet från kvartalsredovisningarna i övriga medlemsländer, eller oförklarade differenser mellan fakturor man funnit i kontrollen nationellt och uppgifter ur VIES. Förfrågningar enligt EG-direktivet avser däremot i regel mer komplicerade frågor som kan ta längre tid att utreda. Denna slutsats får stöd av det faktum att 6 % av förfrågningarna enligt EG-direktivet, jämfört med 2 % enligt Rådsförordningen, tar över ett år att besvara.

Det finns tecken som tyder på att de fastställda tidsfristerna blir självuppfyllande i det avseende att man ej lämnar svar förrän man börjar närma sig slutet av tidsfristen. Har man tre månader på sig att besvara en förfrågan är det mindre troligt att man ger ärendet sådan prioritet att det hinner besvaras inom en månad, även om det är ett ärende som går förhållandevis snabbt att besvara. Det kan vara en av anledningarna till att så få förfrågningar inom mervärdesbeskattningen besvaras inom en månad (5 % för utgående respektive 22 % för inkommande förfrågningar) om man jämför med förfrågningar inom direkt beskattning (17 % för utgående respektive 35 % för inkommande förfrågningar). Däremot besvaras fler mervärdesskatteförfrågningar inom tre månader (58 % för utgående respektive 67 % för inkommande förfrågningar) än motsvarande förfrågningar inom direkt beskattning (41 % för utgående respektive 57 % för inkommande förfrågningar).

Enligt rapporten från EU-kommissionen¹⁶ missbrukar en del medlemsstater möjligheten att begära svarstid inom en månad vid bedrägeriärenden på så sätt att de karaktäriserar nästan alla sina ärenden som bedrägeriärenden. Av de ärenden som inkommer till Sverige har vi svårt att finna stöd för det påståendet. Vid 9,4 % av de inkommande ärendena begär man svar inom en månad, med motiveringen att det är ett bedrägeriärende.

Av de ärenden som karaktäriseras som bedrägeriärenden hinner vi bara besvara 33 % inom en månad, vilket innebär att 67 % blir försenade. Det är dock hela 94 % av ärendena som hinner besvaras inom tre månader. Även om vi inte klarar av att hålla den fastställda svarstiden på en månad, så besvarar vi i alla fall dessa brådskande ärenden snabbare än "vanliga" ärenden på momsområdet.

¹⁶ EU-kommissionen: *Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet...* Bryssel 2000-01-28, KOM-(2000) 28 slutlig

Tabell 23: Förseningar vid svar på inkommande förfrågningar på mervärdesskatteområdet.

	3 månader Råds- förordningen	3 månader EG-direktivet	1 månad Bedrägeriärende
Andel ärenden	73,7 %	16,9 %	9,4 %
Inom fastställd tid	68,0 %	52,9 %	32,5 %
Försenade	32,0 %	47,1 %	67,5 %

Källa: Sammanställt utifrån information från CLO:s register över handräckningsärenden.

Även när Sverige begär information från utlandet i bedrägeriärenden så lönar det sig att begära svar inom en månad, även om tidsvinsten inte blir lika stor som vid inkommande ärenden. I 14 % av dessa ärenden får vi svar inom en månad och i 75 % av ärendena får vi svar inom tre månader. Det ska jämföras med övriga ärenden på momsområdet där vi inom tre månader fått svar på 58 % respektive 44 % av ärendena, beroende på om de skickats med stöd av rådsförordningen eller EG-direktivet. Det är dock bara vid 4 % av de utgående förfrågningarna som vi begär förkortad svarstid.

Om kommissionens förslag till ny förordning, som då ersätter det befintliga direktivet och den befintliga rådsförordningen, antas, kommer reglerna om tidsfrister att ändras något. Den föreskrivna tidsfristen på tre månader kommer då att gälla alla slags ärenden. Om den tillfrågade myndigheten redan har tillgång till uppgifterna förkortas tiden dock till en månad. Det gäller alltså framför allt förfrågningar om uppgifter som ingår i företagets uppgiftsskyldighet i det andra landet, och som regel kan hämtas från förvaltningens databas. Beträffande bedrägeriutredningar kan andra tidsfrister komma att gälla, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Om den tillfrågade myndigheten inte är i stånd att svara på en begäran inom den föreskrivna tiden, kommer den enligt kommissionens förslag att vara skyldig att utan dröjsmål underrätta den begärande myndigheten om skälen till att tidsfristen inte kan iakttas, och att ange när den kan svara på begäran.

Avtalade maximala svarstider på punktskatteområdet

På punktskatteområdet har man för att förenkla och snabba på förfarandet vid handräckning med andra länder inom EU infört ett

system som man kallar för Movement Verification System (MVS). Det är, som vi visat ovan, tänkt att utgöra ett komplement till det vanliga handräkningsförfarandet och ska huvudsakligen användas vid enklare frågor. En MVS-förfrågan ska besvaras inom tre månader.

Sverige mottar inom punktskatteområdet nästan uteslutande MVS-förfrågningar från utlandet. Två tredjedelar av dessa besvaras inom den fastställda maximala svarstiden på tre månader. Det är alltså en tredjedel av svaren som vi lämnar för sent. Av det fåtal MVS-förfrågningar vi skickar till utlandet besvaras 52 % inom tre månader, vilket kan jämföras med 40 % av övriga förfrågningar inom punktskatteområdet. Här är dock antalet ärenden för litet för att man ska kunna dra några säkra slutsatser.

7.3.4 Begränsningar i informationsutbytet till vissa länder

Det här slaget av informationsutbyte har vi i kunnat nyttja i skatteärenden sedan början av 1970-talet. I början hanterades det av finansdepartementet. I mitten av 1980-talet delegerades uppgiften som behörig myndighet till RSV. På 1970- och 80-talet var skatteavtalen och den nordiska multilaterala konventionen vår enda rättsliga grund för att utbyta information med skatteförvaltningar i utlandet. Möjligheten utvidgades under 1990-talet genom tillkomsten av Europaråds- och OECD-konventionen och efter 1995 som en följd av Sveriges EU-inträde. Framför allt har informationsutbytet på mervärdesskatte- och punktskatteområdet utvidgats genom dessa konventioner och direktiv. En del nya länder har också tillkommit under senare tid. Öst- och Baltstaterna har vi till exempel bara haft ett utbyte med sedan början av 1990-talet.

Direkt skatt

Möjligheterna att begära information från utlandet är beroende av vilket skatteslag ärendet avser. Gäller ärendet direkt skatt (skatt på arbetsinkomster och kapitalinkomster samt förmögenhetsskatt) kan vi med stöd av den Nordiska konventionen begära information från de övriga nordiska länderna. Med stöd av EG-direktivet kan vi begära information från de övriga 14 EU-länderna och med stöd av Europaråds- och OECD-konventionen av de åtta länder som (för-

utom Sverige) har anslutit sig till denna. Dessutom möjliggör alla Sveriges ungefär 80 skatteavtal, utom avtalet med Schweiz, denna form av informationsutbyte. De olika avtalen och överenskommelserna överlappar varandra, vilket gör att det totalt sätt är ett 80-tal länder som vi kan begära information från i ärenden om inkomstskatt och andra direkta skatter.

Vi utnyttjar inte möjligheten att utbyta information med alla länder som vi har skatteavtal med. Som vi visat i genomgången av informationsutbytets omfattning har vi under 1990-talet begärt information från 44 olika länder och fått förfrågningar från nästan lika många länder. En del länder har vi bara fått förfrågningar från och inte själva begärt information från. Det gör att ett 50-tal länder är inblandade i Sveriges informationsutbyte med omvärlden. Även om utbytet med vissa länder sker väldigt sporadiskt eller till och med utgör engångsföreteelser, så har vi alltså exempel på att vi kan utbyta information med ett stort antal länder. Det viktiga i det här avseendet är inte vilka länder vi har utbytt information med tidigare, utan att möjligheten att begära information finns om behovet skulle uppkomma vid någon skatteutredning.

Även om möjligheterna till informationsutbyte är mest geografiskt omfattande på inkomstskatteområdet så finns det självklart ett stort antal länder som vi inte har något administrativt samarbete med. Så är t.ex. fallet med de jurisdiktioner som karaktäriseras som skatteparadis. Det finns alltså alltid en risk att de som vill undkomma kontroll förlägger sina verksamheter eller sitt kapital i de områden där vi inte kan utöva någon kontroll. Exempel på detta finns det gott om, och under 1990-talet har vi tydligt sett hur både antalet företagsregistreringar och kapitalflödet har ökat i skatteparadis och i andra länder med hård skattesekretess. De här möjligheterna att försvåra skattekontrollen kommer att finnas så länge som det över huvud taget finns några länder som står utanför skatteförvaltningarnas administrativa samarbete. Ju fler länder som deltar i samarbetet, desto större är emellertid möjligheterna att "ringa in" de transaktioner som går till andra områden. Kan man kartlägga alla verksamheter och transaktioner till och från ett skatteparadis, så räcker ofta det som bevisning i en skattefråga. Det finns alltså ingen egentlig risk att man slår hål på hela systemet genom att några länder ställer sig utanför ett samarbete, men självklart blir kontrollmöjligheterna bättre ju fler länder som ingår i samarbetet.

Mervärdesskatt

Som vi redogjort för i avsnittet om regelverken omfattar skatteavtalen i regel endast direkta skatter. Det kan dock komma att ändras eftersom OECD:s modellavtal numera även möjliggör informationsutbyte avseende indirekta skatter. I ärenden som gäller moms kan vi med stöd av den Nordiska konventionen begära information från de övriga nordiska länderna, samt med stöd av EG-direktivet och Rådsförordningen begära information från övriga EU-länder. Därutöver innefattar Europaråds- och OECD-konventionen även moms, men det gör bara att två länder, USA och Polen, tillkommer. Övriga länder som anslutit sig till konventionen kan vi redan begära information från, eftersom de tillhör Norden eller EU. Sammantaget innebär detta att möjligheterna att begära information i momsärenden är begränsade till de nordiska länderna, EU:s medlemsländer samt USA, Polen och Ryssland.

Uppgifter saknas om i vilken utsträckning vi har utbytt information om moms med länder utanför EU. Eftersom dessa handräkningsärenden organisatoriskt hanteras som handräckningar inom direkt beskattning, till skillnad från momsärenden inom EU som hanteras av CLO, så är ärendena diarieförda tillsammans med handräkningsärendena för direkt skatt. Den allmänna bedömningen är dock att det endast förekommer ett fåtal sådana ärenden per år.

Behovet av informationsutbyte på momsområdet torde vara mindre beträffande tredje land än beträffande andra EU-länder. Vid varuhandel mellan Sverige och ett land utanför EU fastställs och kontrolleras momsens av Tullverket. Det är ju för att kompensera avskaffandet av den fysiska tullkontrollen som det administrativa samarbetet enligt Rådsförordningen tillkom vid införandet av den inre marknaden i EU.

Även om man har en gränskontroll till tredje land, så torde det kunna uppkomma situationer när man i efterhand har behov av att inhämta underlag för att kontrollera momsens. Är det kopplat till import- och exporttransaktioner kan instrumenten för tullsamarbete nyttjas för kontrollen. Den möjligheten verkar dock hittills inte ha nyttjats. Om verksamheten rör handel med tjänster eller om handeln äger rum inom EU men bevisen finns i tredje länder, så har man dock ingen hjälp av hämta från Tullverket. Ofta är det dock inte momsens som sådan man behöver kontrollera, utan den transaktion som påverkar skatten. Den transaktionen har i regel även

effekter på inkomstskatten, varför möjligheterna till informationsutbyte på de direkta skatternas område i vissa fall kan nyttjas även av de som arbetar med moms kontroll. Det är i praktiken det sätt på vilket man oftast löser handräkningsbehovet.

Det kan dock uppkomma situationer när man varken kan utnyttja informationsutbytet inom Tullverket eller skatteförvaltningens informationsutbyte för direkt beskattning. Ett sådant exempel är vid elektronisk handel. Om ett företag i tredje land (ej Norge, Island, USA, Polen eller Ryssland) säljer elektroniska produkter över Internet till privatpersoner i Sverige, så ska det utländska företaget registrera sig för mervärdesskatt i Sverige och redovisa moms på försäljningarna till svenska konsumenter, men inkomstskatten ska betalas i det land där företaget är registrerat eller har fast driftställe. Eftersom digitala produkter som laddas hem elektroniskt i skattehänseende karaktäriseras som tjänster sker det ingen gränskontroll av Tullverket. Det vore för övrigt inte praktiskt möjligt att fastställa när de digitala signalerna passerade gränsen. Transaktionen har ingen påverkan på inkomstskatten i Sverige, eftersom företaget inte har fast driftställe i Sverige. Därigenom kan vi varken nyttja möjligheterna till informationsutbyte på tullområdet eller inkomstskatteområdet. Och på momsområdet har vi inget administrativt samarbete med de flesta länderna utanför EU. Här saknar vi alltså helt kontrollmöjligheter. Även om vi hittar en hemsida på Internet, där ett företag från tredje land verkar rikta sin försäljning av digitala produkter till svenska konsumenter, så kan vi alltså inte kontrollera det företags försäljning. Idag utgör det här inget egentligt problem, eftersom försäljning av digitala produkter eller andra tjänster över Internet än så länge endast sker i liten omfattning. Men om den här försäljningen skulle ta fart i framtiden, så kan hindren att bedriva skattekontroll bli ett stort problem, som till och med kan snedvrída en hel bransch. Aktörerna i den här branschen är geografiskt lätttröliga, och kan försäljning från vissa länder ske "skattefritt" till svenska konsumenter, så är det troligt att många företag etablerar sig i dessa länder.

Sammantaget innebär alltså detta att vi i de flesta fall kan täcka in kontrollen av momsen genom andra former för informationsutbyte, trots att avtalen med de flesta länderna inte innefattar moms. Det kan dock uppkomma situationer där kontrollmöjligheter saknas på grund av brister i det administrativa samarbetet. Det är därför av stor betydelse att Sverige arbetar aktivt för att få med momsen i alla nya skatteavtal och om möjligt komplettera befint-

liga skatteavtal med moms. Extra betydelsefullt blir detta med tanke på den pågående utvecklingen av den elektroniska handeln, där den internationella handeln med tjänster kan förväntas öka.

I förslaget till ny förordning för handräckning beträffande moms inom EU uppmärksammas det här behovet. Utbytet med tredje land är dock inget som EU kan råda över. Man föreslår, trots det, att införa en bestämmelse som gör det möjligt att vidarebefordra uppgifter som ett EU-land erhållit från tredje land inom ramen för ett bilateralt avtal till övriga medlemsländer.

Punktskatt

Avseende punktskatteärenden kan vi begära information från samma länder som vid momsärenden. Möjligheterna till informationsutbyte enligt EG-direktivet är dock begränsat till de punktskatter som är harmoniserade inom EU (punktskatter på mineraloljor, bearbetade tobaksvaror, alkohol och alkoholhaltiga drycker). Denna begränsning finns inte i den Nordiska konventionen och i Europaråds- och OECD-konventionen. Vi kan därför begära information avseende samtliga punktskatter från de övriga nordiska länderna samt från Belgien, Nederländerna, Polen, USA och Ryssland. Från övriga EU-länder kan vi begära information avseende de harmoniserade punktskatterna.

På punktskatteområdet har vi, liksom på momsområdet, inga uppgifter om i vilken utsträckning möjligheten att utbyta uppgifter med tredje land har nyttjats.

Tullverkets roll är tydligare i punktskattekontrollen än i moms-kontrollen. Eftersom punktskatter bara tas ut på vissa bestämda varor vid import från tredje land, och aldrig på tjänster, så finns det i princip ingen punktskattepliktig handel med tredje land som faller utanför Tullverkets kompetensområde. I de fall vi inte själva har befogenheter att begära information från utlandet, torde vi alltså kunna nyttja det internationella tullsamarbetet för kontrollen. Det enda hål som egentligen uppstår i kontrollen förekommer vid handel med icke harmoniserade punktskattepliktiga varor mellan EU-länder, eftersom EG-direktivets regler om informationsutbyte endast gäller de harmoniserade punktskatterna.

7.3.5 Nyttan av informationsutbyte på begäran

Informationsutbyte på begäran används relativt sällan, är omgärdat av en massa restriktioner och drar ut på tiden. Det är då intressant att se vilken nytta verktyget faktiskt skapar, trots dessa problem.

Våra möjligheter att få information från en skatteförvaltning i ett annat land begränsas av den utländska skatteförvaltningens befogenheter. Om den utländska skatteförvaltningen inte har befogenheter att inhämta en viss uppgift för en intern utredning, så kan de inte heller inhämta den uppgiften för att lämna den vidare till oss. Förvaltningarnas befogenheter, de formella krav som måste vara uppfyllda och eventuella begränsande sekretessregler varierar i stor utsträckning mellan olika länder. Som exempel kan nämnas att ett flertal länder har en stark banksekretess, som hindrar inhämtandet av uppgifter om bankkonton i det landet.

Det finns flera exempel på länder vars begränsningar av olika slag i kontrollbefogenheterna kan försvåra ett effektivt informationsutbyte. I Storbritannien har HM Customs & Excise, som kontrollerar tull, moms och punktskatter, långtgående kontrollbefogenheter, medan Inland Revenue, som administrerar och kontrollerar inkomstskatten till exempel har svårt att få göra skatterevisorer.

Länderna i Östeuropa har i och för sig de formella befogenheter som krävs för en effektiv skattekontroll, men ofta brister istället tjänstemännens utredningsvana. Det gör det svårt för dem att se sammanhangen, vilket kan begränsa möjligheten att få uttömmande svar på förfrågningar. Om en förfrågan besvaras av en tjänsteman av lång vana av utlandsutredningar kan denne, utifrån de uppgifter som framkommer, ofta själv inse vilka ytterligare uppgifter skatteförvaltningen i det andra landet kan komma att behöva och inhämta dessa på en gång. Det här problemet begränsar sig dock ingalunda till länderna i Östeuropa, även om det är mest påtagligt där. Även en del av de förfrågningar som vi besvarar i Sverige kan uppvisa liknande brister. Det kan till exempel bero på att svaret inhämtats genom en förfrågan direkt till den skattskyldige, där man bara accepterar svaren på frågorna utan att ställa några följdfrågor eller begära någon förtydligande sidoinformation.

I de flesta fall får vi de uppgifter vi efterfrågar när vi begär information från utlandet. Ibland kan vi behöva ställa kompletterande frågor, skicka påminnelser eller bättre specificera vilken information vi vill ha, för att få de efterfrågade uppgifterna. I de fall vi inte får de uppgifter vi begär beror det oftast på att vi på grund

av den långa svarstiden redan avslutat det pågående skatteärendet utifrån övrig tillgänglig information, och därför inte skickar påminnelser m.m.

Även om informationsutbyte på begäran är ett trubbigt verktyg som omgärdas av en hel del praktiska problem, så är de skattehandläggare som arbetar med internationella frågor överens om att det är en absolut nödvändighet för att kunna upprätthålla en effektiv beskattning i en allt mer internationaliserad miljö. Utan den här möjligheten skulle många utredningar aldrig kunna fullföljas. Själva vetskapen om att möjligheten att inhämta information från utlandet finns kan ha en preventiv effekt som avskräcker en del skattskyldiga från att flytta verksamhet och kapital till utlandet för att undgå skattekontroll. Under en pågående skatteutredning kan också den här möjligheten till informationsinhämtning medföra att den skattskyldige väljer att själv tillhandahålla de efterfrågade uppgifterna. Möjligheten att begära information från utlandet kan därför vara till nytta i fler skatteutredningar än dem där vi faktiskt använder verktyget.

I en del utredningar är den information som vi genom handräkningsförfarandet kan begära in från utlandet en nödvändighet för att fatta beslut i en viss fråga. Vi saknar dock i de flesta fall uppgifter om i vilken utsträckning information från utlandet leder till att vi fattar ett nytt beskattningsbeslut. Sådan uppföljning av ärendena sker i regel bara om man återrapporterar utfallet till den utländske skatteförvaltningen, vilket är ganska ovanligt. Inte heller i dessa fall görs dock i regel någon sammanställning på RSV, utan återrapporteringen av ärendets utfall vidarebefordras bara till det andra landet.

Den mest heltäckande uppföljningen har vi på momsområdet. Om det är en begäran enligt Rådsförordningen ska uppgifter om utfallet av ärendet lämnas till SCAC. Utfallet av alla utgående förfrågningar ska därför rapporteras till CLO på RSV. I återrapporteringen ska bland annat anges vilken skatteändring ärendet har resulterat i och eventuell ytterligare utredning som påbörjats. Den här återrapporteringen är dock ganska bristfällig. Resultatet av utredningen har under perioden 1998–2000 endast återrapporterats i 14-25 ärenden per år. Detta ska ställas i relation till de 250-500 förfrågningar på momsområdet som vi gjort varje år. Det är ganska troligt att man är mer noggrann med återrapporteringen om utredningen lett till stora skattehöjningar, än om den inte lett till någon ändring alls. Det går därför inte att räkna upp de gjorda åter-

rapporteringarna i förhållande till antalet förfrågningar för att få en helhetsbild av utfallet, utan men får se de återrapporterade ändringarna som exempel på vilken nytta man kan ha av informationsutbytet.

De 25 ärenden som återrapporterades under 1998 ledde till skattehöjningar med 82 miljoner kronor och 16 miljoner i skattetillegg. Under 1999 återrapporterades i 21 ärenden en sammanlagd skattehöjning med 194 miljoner kronor, samt skattetillegg med 19 miljoner och under 2000 återrapporterades 14 ärenden som tillsammans innebar en höjning med 26 miljoner och skattetillegg med 5 miljoner. De flesta återrapporterade ärendena har lett till höjningar på mellan 500 000 kr och 5 miljoner kronor. Totalt varierar dock höjningsbeloppen mellan 21 000 kr och 100 miljoner kronor. Av de 60 återrapporterade ärendena är det sju ärenden där skattehöjningarna överstigit 10 miljoner kronor. Totalt har alltså de ärenden man begärt handräckning i på momsområdet under den aktuella treårsperioden resulterat i skattehöjningar och skattetillegg med åtminstone 342 miljoner kronor.

Tabell 24: Återrapporterat utfall av utgående handräckningsärenden på mervärdesskatteområdet 1998-2000.

	Höjning av skatten	Skattetillegg	Summa
1998	81 863 609	16 217 474	98 081 083
1999	193 876 498	18 642 506	212 519 004
2000	26 116 045	5 284 047	31 400 092
Summa	301 856 152	40 144 027	342 000 179

Källa: CLO:s register över handräckningsärenden.

Uppföljningen av handräckningsärendena försvaras av att det ibland kan vara svårt att fastställa sambandet mellan en handräckning och en skatteändring. Dels kan det vara svårt att avgöra om en viss höjning hade kunnat fastställas utan den information som framkommit genom handräckningsförfarandet. De flesta beslut grundas på en rad olika uppgifter som inhämtats från olika källor, och som tillsammans ger en någorlunda tydlig helhetsbild. Det kan också ta lång tid innan ärendets utfall är säkerställt. Vissa ärenden kanske är så entydiga att de kan återrapporteras så snart man har fattat omprövningsbeslut, medan andra ärenden kan förväntas överklagas och utfallet blir inte säkerställt förrän efter domstolens

avgörande i första, andra eller ibland till och med tredje instans. En rapportering av de höjningar som skedde i omprövningsbeslutet kan i dessa senare fall ge ett missvisande resultat. Det finns också situationer, t.ex. vid karusellhandel, då en förfrågan till utlandet kan avse en skattskyldig i Sverige medan det efterföljande beskattningsbeslutet fattas avseende en annan skattskyldig. Osäkerheten vid återrapportering av det här slaget är alltså stor och det finns risk både att man missar belopp och att man tar med belopp som är missvisande.

7.4 Spontant lämnad information

Med spontant informationsutbyte menas att ett land utan särskild begäran tillställer det andra landet sådan information som myndigheten i det först nämnda landet bedömer kan vara av intresse för det mottagande landet. Vanligen är det här fråga om upplysningar som skatteförvaltningen påträffar i den normala kontrollverksamheten.

Spontan information kan nog på samma sätt som information på begäran sägas höra till de mer generella formerna av informationsutbyte mellan skatteförvaltningar i olika länder. Möjligheten att lämna spontan information ingår i alla de ovanstående internationella avtalen utom Rådsförordningen, dvs. EG-direktivet om ömsesidigt bistånd, Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, den Nordiska multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden samt OECD:s modellavtal som ligger till grund för bilaterala avtal. Anledningen till att det ej ingår i Rådsförordningen är att det redan täcks in av EG-direktivet.

7.4.1 Den praktiska hanteringen av spontan information

Spontana uppgifter som inkommer från utlandet

Om en utländsk skatteförvaltning i sin skattekontroll finner en uppgift som de bedömer kan vara av intresse för den svenska skatteförvaltningen, så kan de skicka den hit som en spontan kontrolluppgift. Hanteringen och ärendegången är ungefär densamma för inkommande spontana kontrolluppgifter som för inkommande förfrågningar från utlandet. Spontan kontrollinformation från

annat land sänds till RSV (CLO, ELO eller ansvarig person på likviditeten, beroende på skatteslag och land). RSV går igenom informationen, försöker fastställa vilken skattskyldig den avser. Därefter sänds informationen vidare till den skattemyndighet där den skattskyldige är bosatt eller registrerad.

Ibland kan den utländska skattemyndigheten begära återrapportering, när de lämnar spontana kontrolluppgifter. Oavsett om det sker en beskattningsåtgärd eller inte så ska skattemyndigheten i dessa fall återrapportera resultatet till RSV, som vidarebefordrar det till den utländska myndigheten. Även om den utländska myndigheten inte uttryckligen har begärt återrapportering, så kan det vara bra att återrapportera resultatet. På så sätt får den utländska skattemyndighet som översänt uppgiften besked om hur uppgiften använts. Om det vid handläggningen framkommer omständigheter som kan vara av intresse för det andra landet, är det särskilt angeläget att det sker en återrapportering.

Spontana uppgifter som Sverige lämnar till utlandet

Enligt förordningen om ömsesidig handräckning i skatteärenden är svensk myndighet som vid utredning i skatteärende finner uppgifter som kan antas beröra något skatteärende i en främmande stat skyldig att snarast möjligt anmäla detta till RSV, så att RSV kan vidareända informationen till den utländska skattemyndigheten som en spontan kontrolluppgift. Det här är alltså inte bara en frivillig service, som vi står till tjänst med, utan ett lagstadgat krav. Det är mycket angeläget att all information som kan vara av intresse för ett annat land sänds dit. Det är ofta den enda möjligheten för en skatteförvaltning att få upplysning om vissa slag av transaktioner, t.ex. provisioner som avser skattskyldig i ett land men där betalningen har gått till ett annat land. Det ger också en möjlighet till återrapportering om lämnade uppgifter visat sig vara felaktiga.

Vid svensk utredning med utländsk anknytning ska det därför göras en bedömning av om det finns ett intresse för annat lands skatteförvaltning att få del av uppgifterna. Bedöms uppgifterna vara kontrollvärda för annat lands skatteförvaltning ska uppgifterna insändas till RSV för vidarebefordran till utlandet. På samma sätt som vid begäran om information från utlandet ska spontana kontrolluppgifter gå den formella vägen via behörig myndighet. Det inne-

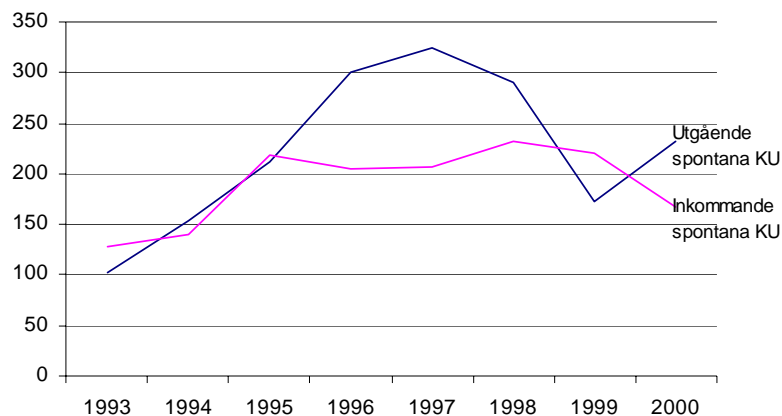
bär att den ska gå via CLO, ELO eller ansvarig person på RSV:s likviditet, beroende på skatteslag och land.

7.4.2 Den spontana informationens omfattning

Direkt skatt

Vi har under år 2000 fått 168 spontana kontrolluppgifter som anknyter till direkta skatter från totalt 17 olika länder. Under samma år har vi skickat 232 spontana kontrolluppgifter till totalt 26 olika länder. Det är dock inte alla år som vi har skickat ut mer spontana kontrolluppgifter än vad vi har fått in från utlandet. Under perioden 1993–1995 följdes antalet utgående och inkommande kontrolluppgifter ganska väl och ökade successivt för varje år. Medan antal kontrolluppgifterna från utlandet stabiliserades efter 1995, fortsatte vi att skicka allt fler kontrolluppgifter till utlandet tills vi 1997 nådde en toppnivå på 325 kontrolluppgifter. Därefter har antalet sjunkit kraftigt ned till 173 kontrolluppgifter år 1999, för att under år 2000 åter börja stiga. Mängden utgående spontana kontrolluppgifter följer ganska väl utvecklingen inom skattekontrollen, och framför allt revisionsverksamheten, i stort. Ökningen under år 2000 är nog framför allt att hänföra till de utlandskontrollprojekt som genomförts det året.

Diagram 6: Antal spontant lämnade kontrolluppgifter inom direkt skatt under perioden 1993–2000



Källa: Sammanställt utifrån RSV:s diarium över handräckningsärenden.

Vi har under 1990-talet skickat spontana kontrolluppgifter till totalt 58 olika länder, men bara fått spontana kontrolluppgifter från 27 olika länder. Ett flertal länder, t.ex. Peru, Moçambique, Venezuela, Bangladesh, Uruguay och Gambia, har vi dock bara skickat uppgifter till en eller ett fåtal gånger. Hälften av de länder vi skickar spontana kontrolluppgifter till är mottagare till endast 3 % av kontrolluppgifterna. Vi skickar flest uppgifter till Danmark, Norge, Finland och Tyskland. De mottar tillsammans 56 % av samtliga uppgifter som vi skickar. Vi skickar dock ganska frekvent uppgifter även till Frankrike, USA, Polen, Storbritannien, Spanien och Belgien. De uppräknade tio länderna är mottagare till 82 % av de spontana kontrolluppgifterna från Sverige.

Tabell 25: Inkommande spontana kontrolluppgifter – Direkt skatt.

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Danmark	72	90	134	121	110	114	69	20
Norge	24	18	40	31	47	54	65	77
Tyskland	9	8	12	15	17	23	30	15
Finland	4	11	14	8	8	20	24	20
Storbritannien	8	3	2	11	14	8	18	17
Frankrike	2	1	9	5	1	1	2	2
Österrike	4	2	1	2	2	1	2	1
Italien	1	1	0	4	1	0	1	2
USA	2	2	0	1	1	1	1	0
Nederländerna	1	0	0	2	0	2	2	1
Belgien	0	1	1	1	1	1	1	2
Övriga länder	1	3	6	4	5	8	6	11
Summa	128	140	219	205	207	233	221	168

Källa: Sammanställt utifrån RSV:s diarium över handräkningsärenden.

Vi får spontana kontrolluppgifter huvudsakligen från andra europeiska länder. Danmark har under 1990-talet varit avsändare till 48 % av alla spontana kontrolluppgifter till Sverige. Under perioden 1995–1998 har de skickat över 100 kontrolluppgifter till oss varje år. Därefter har dock uppgifterna från Danmark minskat och år 2000 skickade de endast 20 spontana kontrolluppgifter till oss. En stor del av våra kontrolluppgifter kommer också från Norge, Tyskland, Finland och Storbritannien. Tillsammans med Danmark står de för 92 % av alla spontana kontrolluppgifter till Sverige. Trots att vi får spontana kontrolluppgifter bara från ungefär hälften av de länder som vi själva skickar uppgifter till, så är alltså koncentrationen till ett fåtal länder ännu större för inkommande uppgifter. Ett intressant undantag är dock Trinidad & Tobago, som skickat en eller två uppgifter varje år till Sverige. Under 1999 och 2000 har de istället för att skicka spontana kontrolluppgifter skickat motsvarande uppgifter som automatiska kontrolluppgifter.

Tabell 26: Utgående spontana kontrolluppgifter – Direkt skatt.

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Danmark	18	30	48	62	62	44	22	31
Norge	24	9	27	35	40	79	42	45
Finland	3	10	15	24	28	27	29	60
Tyskland	13	28	26	27	32	24	17	26
Frankrike	7	12	11	22	21	23	5	8
USA	7	15	19	13	15	10	4	8
Polen	12	9	15	13	9	8	4	7
Storbritannien	3	9	11	11	6	2	6	11
Spanien	2	6	3	17	10	13	5	2
Belgien	6	3	9	12	14	5	4	4
Nederländerna	1	3	4	11	7	6	3	2
Italien	1	4	4	7	9	4	3	2
Österrike	4	5	2	5	2	6	5	1
Schweiz	0	0	1	9	10	7	3	0
Estland	0	1	1	4	1	0	1	7
Grekland	0	1	0	2	7	1	1	2
Ryssland	0	1	0	3	4	1	2	3
Japan	0	0	1	2	4	3	0	1
Tjeckien	0	1	0	2	3	1	2	1
Ungern	0	0	0	1	2	4	1	2
Turkiet	0	0	1	1	5	1	1	1
Luxemburg	0	1	2	0	3	1	1	0
Australien	0	1	1	1	0	2	2	1
Kanada	0	2	2	0	2	2	0	0
Brasilien	0	0	0	0	5	1	2	0
Övriga länder	1	3	8	16	24	15	8	7
Summa	102	154	211	300	325	290	173	232

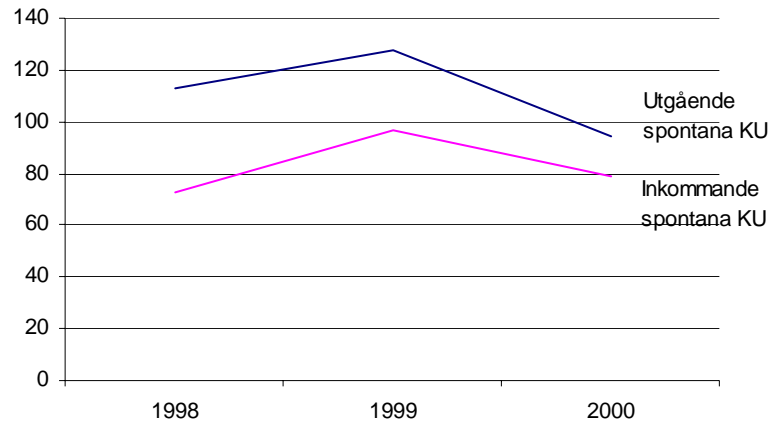
Källa: Sammanställt utifrån RSV:s diarium över handräckningsärenden.

Mervärdesskatt

Vi både skickar och tar emot knappt hälften så många spontana uppgifter på momsområdet som på inkomstskatteområdet. Under år 2000 fick vi 79 spontana kontrolluppgifter från totalt 10 länder och skickade samtidigt 94 kontrolluppgifter till 14 olika länder.

Den spontana utbytet ökade något mellan 1998 och 1999, för att därefter åter minska.

Diagram 7: Antal spontant lämnade kontrolluppgifter inom mervärdesskatt under perioden 1997–2000.



Källa: Sammanställt utifrån CLO:s register över handräkningsärenden.

Under de senaste fyra åren har vi på momsområdet i huvudsak utbytt spontan kontrollinformation med andra EU-länder. Vi har skickat spontana kontrolluppgifter till alla andra EU-länder, men bara fått uppgifter från tio av de fjorton andra EU-länderna. Precis som för spontana kontrolluppgifter inom inkomstskatteområdet kommer närmare hälften av de spontana uppgifterna på momsområdet från Danmark. Därutöver får vi huvudsakligen uppgifter från Storbritannien, Belgien, Finland och Tyskland. Tillsammans kommer drygt 90 % av våra spontana kontrolluppgifter från dessa fem länder. De uppgifter som vi skickar till utlandet är spridda över fler länder. Flest uppgifter (56 %) skickar vi till Storbritannien, Tyskland och Danmark. Vi skickar även ganska frekvent uppgifter till Frankrike, Belgien och Finland, samt några uppgifter per år även till övriga EU-länder.

Tabell 27: Utgående respektive inkommande spontana kontrolluppgifter - Mervärdesskatt.

	Inkommande spontana KU			Utgående spontana KU		
	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Danmark	45	41	44	27	17	14
Storbritannien	9	12	3	17	30	21
Belgien	1	25	2	8	9	6
Finland	9	8	8	6	7	6
Tyskland	3	2	12	26	22	12
Portugal	3	0	5	1	2	2
Irland	0	5	1	1	2	2
Frankrike	1	2	2	4	10	9
Nederländerna	1	1	1	8	4	5
Italien	1	1	1	5	6	4
Spanien				5	5	5
Österrike				1	7	2
Luxemburg				4	4	1
Grekland				0	3	5
Summa	73	97	79	113	128	94

Källa: Sammanställt utifrån CLO:s register över handräckningsärenden.

Utöver det utbyte av spontana kontrolluppgifter som finns angivet ovan har vi inom ramen för östersjösamarbetet skickat uppgifter om återbetalning av moms till en del EU-länder samt till Island, Norge, Polen, Ryssland och Baltstaterna.

Punktskatt

Inom punktskatteområdet är utbytet av spontana kontrolluppgifter väldigt sporadiskt. Upp till ett par kontrolluppgifter per år skickas till eller tas emot från utlandet.

Varför skickar vi inte fler spontana kontrolluppgifter?

Vi har i Sverige enligt förordningen för ömsesidig handräckning i skatteärenden en skyldighet att anmäla till RSV om vi i samband med en skatteutredning finner uppgifter som kan vara till nytta för en skattemyndighet i utlandet. Enligt ovanstående uppgifter om

den spontana kontrollinformationens omfattning hittar vi bara sådana uppgifter 300–400 gånger per år, totalt för alla skatteslag. Med tanke på den internationella prägeln i hela vår ekonomi är det troligt att vi skulle kunna skicka betydligt fler uppgifter än vad vi gör.

De som är utlandsansvariga på RSV eller på någon skattemyndighet upplever att det är svårt att få skattehandläggarna att lämna spontan kontrollinformation. I de flesta fall tänker de över huvud taget inte på att uppgifterna kan vara till nytta för någon utländsk myndighet. Andra gånger tar de sig helt enkelt inte tid att kopiera nödvändiga underlag, skriva en förklaring till vad det avser och skicka uppgifterna till RSV för vidarebefordring till utlandet. Att skicka spontana kontrolluppgifter ses oftast bara som en belastning, som man själv inte kan dra någon nytta av. Ibland avlåter man sig från att skicka uppgifter på grund av att man är osäker på sekretessreglerna. Det verkar som att den enskilde utredaren måste ta sig över en tröskel för att börja lämna uppgifter. Det är dock inte säkert att det här egentligen är ett utlandsanknutet problem. Det kan hända att det finns liknande brister i uppgiftslämnandet mellan regionerna. Det utbytet är dock inte kartlagt.

Det är därför också naturligt att många skattekontor över huvud taget aldrig lämnar någon spontan kontrollinformation. På momsområdet var det under perioden 1997–2000 nästan sjuttio skattekontor som aldrig lämnade någon spontan kontrolluppgift till utlandet. Särskilda skattekontoret i Ludvika står själv för 40 % och skattemyndigheten i Stockholm för 23 % av alla utgående spontana kontrolluppgifter på momsområdet. Att så stor del av de spontana kontrolluppgifterna kommer från särskilda skattekontoret i Ludvika beror på att de är skyldiga att samla in uppgifter om alla nybilsförsäljningar till privatpersoner i andra EU-länder.

På inkomstskattesidan, framför allt vid företagskontrollen, avser det spontana informationsutbytet oftast information som har framkommit vid revisioner. Det anses inte lika ofta framkomma uppgifter av intresse för ett annat lands förvaltning vid skrivbordsgranskningar. Medvetenheten om dessa frågor anses också i regel vara mindre bland de handläggare som arbetar med skrivbordskontroll. På en del skattemyndigheter uppmanar de utlandsansvariga därför särskilt revisorerna att skicka spontana kontrolluppgifter till utlandet.

Inom personbeskattningen avser ofta de spontana upplysningarna sådan sidoinformation som lämnats i deklarationen. Ett vanligt exempel på detta är då en person i Sverige har yrkat avdrag för

räntor som betalats till en person i utlandet. En spontan kontrolluppgift bör då skickas till skatteförvaltningen i det berörda landet. Det kan även resultera i att de återrapporterar till Sverige att räntan är korrekt angiven eller t.ex. att personen som skulle ha mottagit räntan inte existerar eller inte har mottagit någon ränta. Ibland kan på så sätt spontana kontrolluppgifter lämnas istället för att begära information. Det är dock inte alltid som vi får någon återrapportering.

På mervärdesskattesidan torde många av de uppgifter som Sverige skulle kunna skicka till utlandet framkomma vid skrivbordsutredningar där man begär in fakturor för att styrka momsavdrag.

Kommissionen har genom sitt förslag till ny lagstiftning om handräckning på mervärdesskatteområdet en ambition att utöka det spontana utbytet av uppgifter mellan EU:s medlemsländer. I förslaget föreskrivs då att information åtminstone bör utbytas vid misstanke om bedrägeri i den andra medlemsstaten och vid situationer där beskattningen anses äga rum i ett annat medlemsland, men där det landets kontroll helt och hållet är beroende av uppgifter som lämnas av ett annat land. Som exempel anges omsättning av nya fordon (vid försäljning av nya personbilar utbyter de flesta medlemsländerna uppgifter redan idag) eller distansförsäljning som inte beskattas i säljarlandet.

I kommissionens förslag delar man upp det spontana informationsutbytet i två slag: strukturerat utbyte och automatiskt utbyte. Som automatiskt utbyte räknas utbyte av sådan information som kan översändas löpande, dvs. i första hand utbyte av uppgifter som ingår i företagets uppgiftsskyldighet i landet. Andra slag av spontant uppgiftslämnande, som av naturliga skäl kan förväntas ske mer av engångsnatur, räknas som strukturerat utbyte.

7.4.3 Begränsningar av det spontana uppgiftslämnandet till vissa länder

Vi har möjlighet att utbyta spontana uppgifter med samma länder som vi kan begära upplysningar från. Det innebär att vi beträffande direkta skatter kan utbyta spontana uppgifter med alla de ca 80 länder som vi har dubbelbeskattningsavtal med. I praktiken har vi under 1990-talet skickat spontana kontrolluppgifter till 58 av dessa länder och fått uppgifter från 27 av dem. Eftersom de länder vi

skickar respektive tar emot uppgifter från inte helt sammanfaller har vi beträffande direkta skatter haft någon form av spontant informationsutbyte med ett 60-tal länder.

Beträffande indirekta skatter (moms och punktskatter) har vi befogenhet att utbyta spontan kontrollinformation med övriga EU-länder samt Norge, Island, USA, Polen och Ryssland. Vi har hittills enbart nyttjat möjligheterna till spontant uppgiftsutbyte med övriga EU-länder.

Precis som vid begäran om information är det bättre ju fler länder vi kan utbyta spontana kontrolluppgifter med. När det gäller informationsutbyte på begäran är själva möjligheten till informationsutbyte av stor betydelse, eftersom vi då har möjlighet att själva skicka frågor som det andra landet förhoppningsvis besvarar. Vi har dock ingen möjlighet att själva i någon större utsträckning påverka vilka spontana upplysningar vi får från utlandet. Därför är det en svag vinst att avtala om ett utbyte med fler länder, om det inte följs av ett faktiskt uppgiftslämnande.

Det finns dock situationer även i det spontana utbytet, då själva rätten att utbyta upplysningar kan utgöra en allvarlig begränsning. Ett sådant exempel är, på motsvarande sätt som vi utbyte på begäran, vid elektronisk handel. Om ett företag i tredje land säljer elektroniska produkter över Internet till privatpersoner i Sverige, så ska det utländska företaget registrera sig för moms i Sverige och redovisa moms på försäljningarna till svenska konsumenter. Om skatteförvaltningen i säljarens hemland (här bortser vi från försäljningar från företag i Norge, Island, USA, Polen och Ryssland) vid en skattekontroll upptäcker att företaget inte har påfört någon moms vid försäljningarna till svenska kunder, så kan de inte göra någonting åt det. Eftersom momsen ska betalas i Sverige, så kan inte den utländska skatteförvaltningen själva beskatta företaget. De har inte heller några befogenheter att meddela den svenska skatteförvaltningen, eftersom vi inte har något informationsutbyte på momsområdet. Eftersom det bara är momsen som ska redovisas i Sverige går det inte heller att nyttja informationsutbytet på inkomstskattesidan. Just den elektroniska handeln är ett område som skatteförvaltningar och en del internationella organisationer (t.ex. OECD) runt om i världen tror på kan göra delar av skattekontrollen verkningslös. Det är därför av stor betydelse att förbättra de informationsverktyg som står till buds vid skattekontrollen av internationella transaktioner och verksamheter. Därför vore det betydelsefullt bland annat att utvidga möjlighe-

terna till informationsutbyte framför allt på mervärdesskattesidan, till att omfatta fler länder.

På samma sätt som beträffande informationsutbyte på begäran, innebär det förslag till ny förordning som kommissionen har lagt, en möjlighet för ett land att vidarebefordra information som erhållits från tredje land inom ramen för ett bilateralt avtal till övriga medlemsländer.

7.4.4 Nyttan av spontant utbyte av kontrollinformation

Den kontrollinformation som skickas i det spontana informationsutbytet är oftast sådan information som har framkommit vid ett lands skatteutredningar, men som kan ha betydelse för beskattningen i ett annat land. Många av dessa uppgifter kan vara av sådant slag som skattemyndigheten i det andra landet inte själv har någon möjlighet att upptäcka. Det är därför viktigt att man verkligen skickar dessa uppgifter vidare till skattemyndigheten i det andra landet.

Det är inte säkert att spontana kontrolluppgifter som inkommer från utlandet alltid leder till någon beskattningsåtgärd i Sverige. Träffsäkerheten i dessa uppgifter borde dock vara högre än för t.ex. kontrolluppgifter från det automatiska informationsutbytet med utlandet, eftersom någon i utlandet har gjort en individuell bedömning av uppgiftens användbarhet för den svenska skatteförvaltningen. Tyvärr har det inte inom något skatteslag skett någon uppföljning av vad vi gör med de spontana kontrolluppgifter som inkommer från utlandet och i vilken utsträckning de leder till någon beskattningsåtgärd i Sverige. Det är bara om den utländska skatteförvaltningen har begärt återrapportering som resultatet rapporteras till RSV för vidareförmedling till utlandet. Inte heller i dessa fall görs dock någon sammanställning av resultatet hos RSV. Den allmänna uppfattningen är att återrapporteringen fungerar dåligt, även i de fall då man från utlandet har begärt återrapportering.

Det finns ingen skyldighet för de svenska skattemyndigheterna att utreda beskattningskonsekvenserna utifrån inkommande spontan kontrollinformation. De inkommande spontana kontrolluppgifterna verkar hanteras olika beroende på skattemyndighet, skatteslag och den enskilde handläggarens prioriteringar. Har den utländska skatteförvaltningen begärt återrapportering hanteras upp-

giften i regel på samma sätt som inkommande förfrågningar från utlandet. Om ingen återrapportering har begärts har man i flera fall inte kunnat lämna besked om huruvida någon utredning har skett eller inte. På en del skattemyndigheter behandlas spontana kontrolluppgifter på personbeskattningsområdet på samma sätt som automatiska kontrolluppgifter. Man anser då inte att det finns någon anledning att hantera spontana kontrolluppgifter på något annat sätt än automatiska kontrolluppgifter.

Kvaliteten på de inkommande uppgifterna verkar också variera i stor utsträckning. En del uppgifter är väldigt intressanta, medan andra kan vara helt ointressanta och t.ex. avse en helt vanlig betalning via banksystemet till ett stort svenskt börsnoterat företag. Ett bra exempel på spontana uppgifter som vi har haft stor nytta av är de uppgifter om s.k. fasadadresser som vi fått från Storbritannien. Där anges ett antal adresser i London, som är kända för att användas av ett stort antal företag som inte bedriver någon egentlig verksamhet där. Dessa uppgifter har lett till ett stort antal utredningar i Sverige, där man åtminstone i några fall har lyckats visa att pengar har slussats via ett företag på en av fasadadresserna till något skatteparadis. Några av dessa utredningar skulle troligtvis inte över huvud taget ha initierats utan uppgifterna från Storbritannien. Även USA och Holland har skickat väl uttänkta uppgifter, där i princip rena upplägg presenteras.

Den varierande kvaliteten på inkommande uppgifter visar vikten av att inte utan urskiljning skicka uppgifter till utlandet så fort man hittar en faktura eller en inkomstuppgift med anknytning till ett annat land. För att uppgifterna ska bli användbara och prioriteras av skatteförvaltningen i det andra landet bör det finnas något förhållande som gör uppgiften extra intressant för skatteförvaltningen i det andra landet. Det kan t.ex. avse kontantbetalningar eller andra transaktioner som inte går via banksystemet eller konsultarvode som betalas ut till en person i utlandet. Det är däremot inte intressant för den utländska skatteförvaltningen om vi skickar kopior av alla fakturor vi hittar där något utländskt företag har gjort en försäljning till en svensk kund. Vi bör inte heller skicka sådana mängduppgifter som normalt finns i våra datasystem, även om den bedöms kunna leda till beskattning i utlandet. Sådan information utbyts istället inom ramen för vårt automatiska informationsutbyte med utlandet.

7.5 Simultan revision

Uttrycket simultan revision eller samtidig skatteutredning används när två eller flera stater avtalar om att samtidigt genomföra en granskning, var och en inom sin egen jurisdiktion, av en eller flera personer (såväl fysiska som juridiska) av gemensamt intresse.

Definitionen är dock inte entydig. Det händer att två länder inom ramen för informationsutbytet utför samtidigta revisioner, som inte planerats som simultana. Det är till exempel vanligt att ett land i samband med en pågående revision begär upplysningar från ett annat land. För att kunna besvara förfrågan kan det landet behöva utföra en revision. De två revisionerna utförs då samtidigt, och i båda kan man dra nytta av uppgifter som framkommer vid revisionen i det andra landet. Frågan är dock om revisionerna ska karaktäriseras som simultana. Eftersom länderna inte i förväg avtalat om att genomföra revisionerna samtidigt så ingår de normalt inte i statistiken över simultana revisioner.

Inom EU pratas man i moms- och punktskattesammanhang istället om multilaterala revisioner. Som namnet antyder ställs det då krav på att minst tre länder deltar i samarbetet. I den här framställningen innefattar vi i begreppet simultana revisioner både de som sker multilateralt och de bilaterala revisioner som planerats som simultana.

7.5.1 Den praktiska hanteringen vid simultana revisioner

Förslag till simultana revisioner, som kommer in från annat land, prövas av RSV. Avgörande för om ett sådant förslag ska bifallas är om det föreligger ett skatteintresse från svensk sida och om det är möjligt att genomföra en granskning som omfattas den i förslaget angivna tidsperioden.

Sedan beslut fattats utser RSV i samråd med den skattemyndighet som ska delta i granskningen en eller flera representanter som ska företräda den svenska skatteförvaltningen vid kontakterna med den andra statens skatteförvaltning. Det kan delta två eller fler länder i den simultana revisionen.

Vid en simultan revision utses alltid en revisionsledare, som är ansvarig för samordningen mellan de deltagande ländernas revisioner. Oftast kommer revisionsledaren från det land som tagit initiativet till revisionen. När alla deltagande länder har utsett repre-

sentanter träffas dessa vid ett planeringsmöte, där man gör upp en tidsplan och översiktligt bestämmer vilka frågor revisionen ska inriktas på. Inför det mötet bör förgranskningarna av de i revisionen ingående företagen vara färdiga. Under revisionens gång kan man ha ett eller flera arbetsmöten, där man utbyter upplysningar och stämmer av uppgifter från de olika företagen mot varandra. Man kan också utbyta uppgifter skriftligt, via telefonen eller på annat sätt under revisionens gång.

7.5.2 Samarbetets omfattning

Direkt skatt

Erfarenheterna från simultana revisioner är för Sveriges del i stort sett begränsat till samarbetet med de övriga nordiska länderna. 1988 enades skattemyndigheterna i Danmark, Finland, Norge och Sverige om att starta ett pilotprojekt. Ytterligare två revisioner genomfördes till och med 1992. Erfarenheterna från dessa tre revisioner var i huvudsak positiva varför det utarbetades förslag till gemensamma riktlinjer för genomförandet av nordiska simultana revisioner. Vi har alltså haft möjlighet att göra simultana revisioner i organiserad form inom Norden sedan 1993. Samarbetet inom Norden, med en nordisk arbetsgrupp och riktlinjer för hur revisionerna ska genomföras och organiseras, är unikt i världen. USA har även ett samarbete kring simultana revisioner med Kanada och ytterligare några länder, men i övrigt sker simultana revisioner inom direkt beskattning i väldigt liten omfattning

De nordiska länderna har sedan starten 1993 påbörjat ett 40-tal simultana revisioner. De har alla varit integrerade på så sätt att man tittar på samtliga skatteslag. Inledningsvis gjordes 4-6 revisioner per år (1995 startades hela nio revisioner), men de senaste åren har man försökt starta upp 3-4 nya revisioner varje år. Förutom revisionerna inom Norden har Sverige deltagit i en simultan revision med USA, en nordisk simultan revision där även Polen deltog och vi har startat upp ytterligare tre revisioner med Polen.

Indirekt skatt

För att effektivisera mervärdesskatte- och punktskattekontrollen inom EU har man 1998 startat ett femårigt samarbetsprogram som

kallas Fiscalis. För att uppmuntra medlemsstaterna att inkludera multilaterala kontroller i sina kontrollplaner kan vissa multilaterala kontroller inom mervärdesskatte- respektive punktskatteområdet finansieras från budgeten för Fiscalis-programmet. Kontrollerna i sig finansieras dock inte genom Fiscalis-programmet, utan medel ur programmet får endast användas för att täcka de kostnader för resor och uppehälle som uppstår när tjänstemän från de berörda medlemsstaterna behöver träffas för att samordna sina kontrollåtgärder.

Vid ett möte i GD XXI:s (numera GD TAXUD) ständiga kommitté för administrativt samarbete inom EU i juni 1997 kom man överens om vissa åtgärder för att öka de multilaterala moms-kontrollerna.¹⁷ Varje medlemsstat skulle vara beredd att delta i minst åtta gemenskapsfinansierade multilaterala momskontroller under 1998 och varje år därefter. Varje medlemsstat skulle utöver detta också vara beredd att delta i minst två nationellt finansierade multilaterala momskontroller under 1998 och minst fyra under 1999. En del medlemsstater har dock förklarat att de inte kan genomföra de här åtgärderna på lång eller medellång sikt. Totalt under 1998 anordnades tretton multilaterala momskontroller inom Fiscalis-programmet, i vilka i genomsnitt sex medlemsstater deltog. Endast tio kontroller anordnades under 1999.

Under 1999 deltog Sverige i tre multilaterala momsrevisioner som finansierades av Fiscalis. Motsvarande antal under 2000 var fyra. I år har vi hittills deltagit i två, och ytterligare en är aviserad. Utöver samarbetet i Fiscalis genomför vi tillsammans med de övriga nordiska länderna varje år 3-4 integrerade revisioner, som alltså både omfattar inkomstskatt och moms.

Inom punktskatteområdet deltar Sverige i ett fåtal multi- och bilaterala revisioner per år.

7.5.3 Begränsningar av simultana revisioner till vissa länder

Simultana revisioner kan för närvarande genomföras enligt det nordiska handräckningsavtalet, Europaråds- och OECD-konventionen samt med stöd av skatteavtalen med en del länder. I skatteavtalen har man dock inte specificerat att utbytet av uppgifter får ske genom simultan revision. I sju av de överenskommelser som vi på senare år gjort som förtydliganden till skatteavtalen finns dock

¹⁷ EU-kommissionen: Handbok för multilaterala momskontroller. Bryssel, 2000-02-25

simultana revisioner med. Det är i överenskommelserna med Polen, Estland, Lettland, Litauen, Ryssland, Italien och Spanien.

EG-direktivet och rådsförordningen innehåller inga uttryckliga regler om simultana revisioner. Det Fiscalisbeslut som fattats inom EU om multilaterala kontroller inom moms och punktskatter utgör inte heller någon rättslig grund för informationsutbyte genom multilateral kontroll. Simultana revisioner är dock i grund och botten en strukturerad ram för informationsutbyte mellan två eller flera skatteförvaltningar. De kontrollansvariga som deltar i en sådan kontroll måste därför åberopa de rättsliga grunder som möjliggör informationsutbyte i skattefrågor i allmänhet. I det nya förslag till förordning som kommissionen har lagt går man ett steg längre och föreskriver en principiell skyldighet för medlemsstaterna att alltid tillämpa simultana kontroller när sådana kontroller verkar mer effektiva än nationella kontroller.

På motsvarande sätt som i befintliga regler inom EU finns det inget uttryckligt förbud mot simultana revisioner i övriga bilaterala skatteavtal, utan om behovet skulle uppkomma kan man säkert komma överens om att tillåta simultana revisioner med fler länder. Det står dock alltid länderna fritt att bestämma om de vill delta i en specifik simultan revision eller ej.

Sammantaget innebär detta att Sverige åtminstone kan företa simultana revisioner med de nordiska länderna, EU:s medlemsländer samt USA, Polen, Estland, Lettland, Litauen och Ryssland.

7.5.4 Är simultan revision en lämplig kontrollform?

Erfarenheterna från den hittills bedrivna verksamheten har bl.a. visat på svårigheterna att finna lämpliga kriterier och urvalsmetoder för att identifiera angelägna revisionsobjekt. I överenskommelserna med Estland, Italien, Lettland och USA pekas särskilt på omständigheter som tyder på att skattelagstiftningen i berörda länder väsentligen åsidosatts, vilket exempelvis kan vara fallet då vinster på olika sätt överförs till lågskatteländer. Även i OECD:s modell för överenskommelse om simultan revision finns liknande kriterier angivna.

I riktlinjerna för nordiska simultana revisioner har inte ställts upp några objektiva kriterier för vilka typer av objekt som bör bli föremål för revision. Danmark, Finland, Norge och Sverige har istället initierat ett särskilt samarbete kring simultana revisioner.

De har bildat en projektgrupp bestående av representanter för behörig myndighet i respektive land, som har ansvaret för bl.a. valet av företag som ska bli föremål för revision. De revisioner som genomförts har företrädesvis omfattat internationellt verksamma koncerner och i många fall koncerner med utomnordiskt ägande och kontroll. Det blir därigenom sällan som man genomför en revision av en hel koncern, utan ofta omfattar revisionen bara 2-4 bolag som ägs av en gemensam koncernmoder i ett annat land.

För att man ska kunna få bidrag från Fiscalis-projektet till de simultana revisionerna på moms- och punktskatteområdet krävs att det är en multilateral kontroll, som alltså omfattar företag i minst tre länder. I övrigt ställs inga särskilda krav på valet av företag, utan revisionerna kan antingen omfatta en multinationell näringsidkare med filialer eller dotterbolag i olika EU-länder eller flera självständiga näringsidkare med handelsförbindelse sinsemellan.

Erfarenheterna visar att användandet av simultana revisioner som ett led i kontrollen av internationella företag har varit en lärorik och effektiv arbetsmetod. De ger mycket mer information än vad en handräckning kan ge. De positiva erfarenheterna delas oavsett vilket skatteslag revisionen har inriktats på och man är överens om att det är en utredningsform som man bör satsa på. Man kan dock även stöta på problem, som även dem verkar vara desamma oavsett skatteslag.

Det största problemet är att revisionerna blir både resurs- och tidskrävande. Framför allt revisioner som omfattar företag i flera olika länder har lätt för att dra ut på tiden. För att få bidrag via Fiscalis-programmet till en simultan revision så ska den avslutas inom fem månader. Den tidsramen är ofta svår att hålla. Det kan ofta ta flera månader innan man över huvud taget kommer igång med en sådan revision, eftersom man först måste få besked om vilka länder som tänker delta och vilka revisorer som ska delta från varje land. Det har också hänt att något land som tackat ja till att delta i en simultan revision förhindras att revidera det tänkta företaget på grund av att det enligt den nationella revisionsplanen inte ska revideras förrän om ett eller två år. Då blir hela den simultana revisionen lidande.

Ett annat problem vid simultana revisioner, vilket är den främsta anledningen till att vi framför allt gör revisioner med de nordiska länderna, är att kontrollen följer olika cykler. I Sverige ligger skattekontrollen mycket närmare i tiden än i många andra länder. Som exempel kan nämnas att man i USA ofta granskar räken-

skapsår som ligger närmare tio år tillbaka i tiden. Så långt i efterhand har vi inte ens befogenhet att göra ändringar.

Trots de problem man har stött på har det framkommit synpunkter om att simultana revisioner nog är framtidens utredningsmodell. Framför allt bör utredningsmetoden användas vid utredningar avseende mindre företag och upplägg, till exempel där skatteparadis är inblandade. För att försvåra skattekontrollen döljs allt fler transaktioner till skatteparadis av den kedja av transaktioner genom ett eller flera andra länder. Vid sådana kedjetransaktioner kan man "ringa in" skatteparadiset genom att göra en simultan revision mellan övriga inblandade länder. Skattemyndigheten i Malmö har haft ett par sådana ärenden, där man har utnyttjat den här utredningsmodellen med mycket gott resultat.

7.6 Närvaro vid skatteutredning

Det förekommer tillfällen då handräckningsärendena är alltför omfattande och komplicerade för att informationsutbytet ska kunna ske i skriftlig form. Ett annat sätt att inhämta uppgifter är då att närvara vid skatteutredning i annat land. Närvaro vid skatteutredning innebär dock endast att man är närvarande när den utländske revisorn utför granskningen. Man ska alltså inte aktivt delta i granskningen.

7.6.1 Den praktiska hanteringen vid närvaro vid skatteutredning

Närvaro av svensk skatterevisor vid utredning i annat land

Om en handläggare från en skattemyndighet vill närvara vid en skatteutredning i ett annat land ska en sådan begäran ställas till RSV. Framställningen ska utöver en redogörelse över ärendet även innehålla en motivering för behovet av att på plats få ta del av den utländska utredningen samt önskemål om tidpunkt för närvaron.

RSV begär med stöd av gällande avtal hos den behöriga myndigheten i det andra landet att svensk revisor ska få närvara vid skatteutredning hos det utländska företaget. Av praktiska skäl brukar RSV föreslå att den utländska behöriga myndigheten, om framställningen bifalles, tar kontakt med den svenska revisorn för bestämmande av tid och plats för utredningen.

Närvaro vid skatteutredning i annat land innebär endast att den svenska revisorn är närvarande när den utländske revisorn utför granskningen. Den svenska revisorn får alltså inte aktivt delta i granskningen. Den revisor som deltagit vid utredningen i annat land ska dock lämna en rapport om vad som förevarit vid utredningen.

Närvaro av utländsk revisor vid skatteutredning i Sverige

När en begäran från behörig myndighet i utlandet inkommer till RSV görs en prövning av förutsättningarna för närvaro. I regel tas kontakt med berörd skattemyndighet för att redogöra för ärendet samt för att ta reda på när myndigheten kan biträda den utländska begäran.

RSV beslutar i förekommande fall att bifalla den utländska myndighetens begäran och uppdrar åt skattemyndigheten att ombesörja utredningen. RSV utfärdar även särskilt förordnande för tjänstemannen från det andra landet, som legitimerar dennes närvaro gentemot den skattskyldige hos vilken förrättningen ska äga rum. Den utländska myndigheten underrättas av RSV om att deras framställning bifallits. Förordnande om revision av det företag eller den person som ska granskas i Sverige utfärdas av skattemyndigheten i vanlig ordning.

Den svenska revisorn ska självfallet medverka till att revisorn från det andra landet erhåller den information och dokumentation som han/hon behöver för sin utredning. Den utländske revisorn är bara närvarande vid utredningen, och får inte aktivt delta i granskningen. Det är den svenska revisorn som leder utredningen och han måste också bilda sig en självständig uppfattning om de frågor som omfattas av det andra landets utredning och de skattemässiga konsekvenserna av densamma. Det har dock förekommit en del oklarheter och trassel kring rollfördelningen mellan handläggarna från olika länder.

7.6.2 Informationsutbytets omfattning

Närvaro vid skatteutredning är en samarbetsform som än så länge har utnyttjats i begränsad omfattning. På inkomstskattesidan närvarar svenska handläggare vid skatteutredningar i utlandet ungefär

fem gånger per år. Det avser i princip alltid något nordiskt land eller något östland. Närvaro av utländsk tjänsteman i Sverige har bara skett avseende de nordiska länderna och Lettland.

Vid momsutredningar inom EU förekommer det att Svenska tjänstemän närvarar i utlandet ungefär 3-5 gånger per år. Ungefär lika ofta närvarar utländska tjänstemän vid kontroller i Sverige. Här har dock utbytet inte bara begränsats till de nordiska länderna, utan svenska tjänstemän har även närvarat vid kontroll i exempelvis Grekland, Italien och Storbritannien.

Utifrån den europeiska studie som RRV deltog i under 1996¹⁸ kan man få vissa uppgifter om omfattningen av närvaro vid skatteutredning beträffande direkt skatt bland EU:s medlemsländer. Representanter från tre av de tolv deltagande länderna i studien hade besökt andra av länderna för att närvara vid skatteutredning under perioden 1992–1995.

7.6.3 Begränsningar i möjligheten till närvaro vid skatteutredning till vissa länder

Närvaro vid skatteutredning anses av många länder vara den mest långtgående åtgärden för att utbyta information med utlandet, till och med mer långtgående än bi- och multilaterala utredningar. Vid bi- och multilaterala utredningar genomför varje land sin egen skatteutredning och träffas endast ett par gånger för att utbyta information kring dessa. Vid närvaro vid skatteutredning är istället en handläggare från ett annat land fysiskt närvarande vid hela utredningen och får total insyn i det granskade företaget.

Det nordiska handräckningsavtalet är det enda multilaterala avtal som generellt innefattar närvaro vid skatteutredning. Denna form av informationsutbyte ingår i och för sig i Europaråds- och OECD-konventionen, men på frivillig basis i det avseende att en stat i förhand kan vägra tillmötesgå begäran om närvaro vid skatteutredning. I EG-direktivet har möjligheten att närvara vid skatteutredning tagits med, men bygger på att länderna särskilt avtalat om detta. För att närvara vid skatteutredningar i utomnordiska länder krävs det därför bilaterala avtal eller överenskommelser om det. Sådana avtal saknas med de flesta av EU:s medlemsstater. I en del

¹⁸ Riksrevisionsverket: *Informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna inom EU. En samordnad granskning genomförd av de nationella revisionsorganen i tolv EU-länder*. RRV 1997:51

länder kan dock närvaro vid skatteutredning ändå tillåtas, beroende på utformningen av de nationella sekretessbestämmelserna. I ett fåtal av EU:s medlemsländer är närvaro inte alls möjligt. I de flesta länderna är det dock i teorin möjligt, men kräver den skattskyldiges medgivande. Sådant medgivande är osannolikt att få i de fall då syftet med kontrollen till exempel är att fastslå att bedrägerier förekommer. Om länderna har ett bilateralt avtal som tillåter varandras tjänstemän att närvara vid skatteutredningar så krävs där-
emot inget medgivande från den skattskyldige. Sverige har idag särskilda överenskommelser (utöver det nordiska handräckningsavtalet samt Europaråds- och OECD-konventionen) endast med Estland, Lettland, Litauen, Ryssland och Spanien.

I kommissionens förslag till ny förordning för administrativt samarbete kring mervärdesskatten ingår en bestämmelse om att tjänstemän från en medlemsstats skatteförvaltning får uppehålla sig på en annan medlemsstats territorium om båda staterna så önskar. Om förslaget genomförs innebär det alltså att man skapar en rättslig grund som gör att man inte längre kommer att vara beroende av den skattskyldiges medgivande.

7.6.4 Är närvaro vid skatteutredning en lämplig kontrollform?

Som vi sett ovan om omfattningen av informationsutbyte genom närvaro vid skatteutredning, så är det en kontrollform som är väldigt sällan förekommande. Det är bara ett fåtal länder som över huvud taget tillåter handläggare från utlandet att närvara vid skatteutredningen. Även bland de länder som tillåter den här kontrollformen används den väldigt sporadiskt.

Närvaro vid skatteutredning i utlandet används huvudsakligen som alternativ till att skicka begäran om information. Avser utredningen en klar och tydlig fråga, så är det lämpligt att skicka en förfrågan till utlandet. Erfarenheten visar dock att väldigt komplexa förfrågningar är svårare att få besvarade. Ofta drar svaret ut långt i tiden. När man till slut får ett svar krävs det ofta följdfrågor eller förtydliganden, för att svaret ska bli användbart i den svenska utredningen. Det finns ett flertal diarieförda förfrågningar där man korresponderat fram och tillbaka ett tiotal gånger, eller ibland ännu mer, innan ärendet kan avslutas. Vid förfrågningar av det här komplexa slaget är det oftast mycket smidigare att begära att få närvara vid skatteutredningen i det andra landet. Då har man möjlighet att

direkt värdera den information som framkommer och ställa följdfrågor till den utländske revisorn och be denne ta fram kompletterande information av något slag.

Närvaro vid skatteutredning kan också användas för att skapa kunskap om skattekontrollen i ett annat land. Inom moms-kontrollen har man haft behov av att skicka förfrågningar till den tyska skatteförvaltningen angående ett stort antal försäljningar av begagnade bilar. Genom att låta tjänstemän från den tyska förvaltningen närvara vid kontrollen i Sverige har de fått inblick i hur den svenska kontrollen av dessa försäljningar går till och vilken roll uppgifterna från Tyskland spelar. Trots den relativt stora arbetsinsats som våra förfrågningar kräver av den tyska förvaltningen går de därför med på att besvara dem.

Inom den direkta beskattningen är det i praktiken sällan som någon handläggare inkommer till RSV med en skriftlig begäran om närvaro vid skatteutredning i utlandet. Det är mer vanligt att skattemyndigheten kommer in med en väldigt komplex begäran om information. På rekommendation av RSV kan man då närvara vid utredningen i utlandet istället. Att man inte själva tar detta initiativ ute på myndigheterna beror troligen på att man är omedveten om möjligheten. Även om man har hört talas om att det är möjligt att närvara vid en skatteutredning i utlandet, så har man inte den erfarenhet som krävs för att bedöma i vilka situationer detta är lämpligt. Inom momsens verkar medvetenheten om möjligheten till närvaro i utlandet vara större. Där tas initiativen till närvaro oftast från skattemyndigheten. De som har erfarenhet från området, oavsett skatteslag, anser dock att det är en smidig, enkel och snabb utredningsform som borde användas oftare.

7.7 Behörig myndighet kontra direktkontakt

Eftersom ett utbyte av information mellan skattemyndigheter oftast innebär utbyte av sekretessbelagd information anger de internationella avtalen och överenskommelserna villkoren för utbytet. I respektive stat ska en behörig myndighet utses med uppgift att ta emot och lämna information. Med behörig myndighet avses i skatte- och handräkningsavtalen finansministern eller den myndighet till vilken uppgiften har delegerats.

I de flesta länder är behörig myndighetsfunktion placerad på departementsnivå. Det förekommer att ansvaret är delat bl.a. bero-

ende på vilken typ av informationsutbyte det rör sig om. I bland annat de nordiska länderna, Estland, Lettland och Tyskland har dock denna funktion delegerats till en centralmyndighet motsvarande RSV.

Genom lagen om ömsesidig handräckning (LÖHS) har funktionen att vara behörig myndighet i Sverige delegerats till RSV. Detta innebär att RSV normalt fattar beslut i ärenden som rör tillämpningen av bestämmelserna om handräckning. Ärenden som är av principiell betydelse och där tillämpningen av avtalen kan ifrågasättas ska överlämnas till Finansdepartementet för avgörande.

Det blir av nödvändighet många inblandade parter i ett handräckningsärende, när det ska gå via behörig myndighet i båda avtalsländerna. Ärendet ska alltså skickas via en kedja av olika personer; från en handläggare i det avsändande landet, via det landets behöriga myndighet, till mottagarlandets behöriga myndighet och vidare ut till den handläggare som ska besvara förfrågan. Beroende på den regionala och lokala organisationen kan det tillkomma något extra steg mellan handläggarnivå och behörig myndighet i ett land. När ärendet har besvarats ska det gå samma väg tillbaka. Varje ärende kommer alltså att passera behörig myndighet i respektive land två gånger.

Det har framkommit synpunkter om att den långa kedjan av berörda parter skulle skapa onödiga fördröjningar i informationsutbytet och att en möjlighet till direktkontakt mellan handläggare skulle kunna effektivisera samarbetet genom att personliga kontakter då kan nyttjas bättre.

Hur lång tid tar det att gå via behörig myndighet?

För att vi ska kunna uttala oss om hur lång tidsförskjutningen blir av att skicka ärendena via ländernas behöriga myndigheter har vi sammanställt information om hur lång tid det tar från det att ett ärende kommer in till RSV (behörig myndighet i Sverige) till det vidarebefordras till den berörda skattemyndigheten eller till utlandet. I sammanställningen har vi bara tagit med sådana handräckningsärenden där, vid utgående ärenden, en förfrågan inkommer från en skattemyndighet till RSV, skickas vidare till det andra landet, varefter svar från utlandet inkommer till RSV och skickas vidare till skattemyndigheten. Ärenden där det sker en upprepande skriftväxling mellan de två länderna, ärenden som inte besvaras och

liknande situationer där hanteringen avviker från standardsituationen har ej tagits med. Motsvarande gäller för inkommande ärenden från utlandet. Där annat inte anges avser alltså tiden som ärendet ligger hos RSV summan av tiden vid ärendets initiering och vid ärendets avslut.

Det är stor spännvidd på RSV:s handläggningstid för handräckningsärenden. Det förekommer också vissa skillnader mellan de olika skatteslagen. För ungefär en fjärdedel av ärendena inom direkt skatt är RSV:s handläggningstid noll dagar. Det innebär att de skickas vidare samma dag som de inkommer, både vid initieringen av ärendet och vid dess avslut. Oftast tar det dock några dagar innan ärendet vidareändas från RSV. Det medför att för nästan hälften av ärendena om direkt skatt har RSV en total handläggningstid på 1-10 dagar. För ungefär en femtedel av ärendena är dock RSV:s handläggningstid mellan 11 och 30 dagar. Det förekommer dock en hel del ärenden som tar ännu längre tid. 10 % av ärendena handläggs i 1-3 månader hos RSV, och ett fåtal ärenden ännu längre. Under 1999 var det ett ärende som blev liggande nästan ett halvår hos RSV. Hela tidsfördröjningen uppstod vid utskicket av förfrågan.

För momsärenden är inte spännvidden lika stor som för direkt skatt. Huvuddelen av ärendena, 56 % för utgående ärenden och 77 % för inkommande handläggs totalt 1-10 dagar av RSV. 29 % respektive 12 % av ärendena handläggs mellan 11 och 30 dagar av RSV. Även på mervärdesskatteområdet förekommer det dock att ärenden får längre handläggningstid, men inte i samma utsträckning som för direkta skatter. Endast ett mindre antal ärenden har totalt handlagts mer än en månad hos RSV. I samtliga fall har tidsfördröjningen då uppkommit vid utsändningen av utgående ärenden.

För punktskatteärenden finns det i diariet bara uppgifter för att fastställa hur lång tid svaret på en förfrågan handläggs hos RSV. Eftersom en stor del av den totala handläggningstiden torde uppkomma i samband med att förfrågan ska skickas ut, så går det inte att uttala sig om den.

Tabell 28: RSV:s handläggningstid för handräckningsbegäran under 1999.

	Direkt skatt		Mervärdesskatt	
	Utgående	Inkommande	Utgående	Inkommande
0 dagar	21,1%	25,8 %	10,7 %	10,0 %
1-10 dagar	43,6%	48,4 %	55,9 %	77,5 %
11-30 dagar	24,1%	16,1 %	28,6 %	12,5 %
31-90 dagar	9,8%	9,7 %	4,8 %	0,0 %
> 90 dagar	1,5%	0,0 %	0,0 %	0,0 %

Källa: Sammanställt utifrån uppgifter i diariet för ärenden som registrerats under 1999. Uppgifterna om mervärdesskatt baserar sig endast på ärenden som registrerats under nov-dec 1999, totalt 36 utgående ärenden och 16 inkommande.

Generellt för alla skatteslag kan man konstatera att det tar längre tid för utgående ärenden att passera RSV än för inkommande. Det kan förklaras av att det ofta krävs mer omfattande beredning av de utgående ärendena, framför allt vid ärendets öppnande. Våra utgående förfrågningar om direkt skatt har i genomsnitt en handläggningstid på åtta dagar hos RSV innan de skickas vidare till utlandet, och svaret vidarebefordras i genomsnitt till skattemyndigheten fem dagar efter att det inkommit till RSV. Den totala genomsnittliga handläggningstiden hos RSV uppgår då till 13 dagar, vilket utgör 9,4 % av den totala svarstiden för ett utgående handräckningsärende. Utgående momsfrågningar handläggs i genomsnitt totalt 10 dagar hos RSV, vilket motsvarar 6,5 % av den totala svarstiden. För dessa ärenden uppkommer dock huvuddelen av tiden vid utskicket av förfrågan. En utgående förfrågan skickas vidare till utlandet efter i genomsnitt 8 dagar, medan svaren vidarebefordras till skattemyndigheten redan efter 2 dagar. För punktskatteförfrågningar finns bara uppgifter om svarstiden i samband med att svaret handläggs och vidarebefordras. Det tar i genomsnitt fem* dagar vid utgående ärenden och nio dagar vid inkommande.

Tabell 29: RSV:s genomsnittliga handläggningstid för handräckningsbegäran vid ärendets öppnande, avslut samt den totala handläggningstiden hos RSV.

	Direkt skatt		Mervärdesskatt		Punktskatt	
	Ut-gående	In-kommande	Ut-gående	In-kommande	Ut-gående	In-kommande
Hos RSV vid öppn.	8 dagar	6 dagar	8 dagar	4 dagar	?	?
Hos RSV vid avslut	5 dagar	4 dagar	2 dagar	2 dagar	5 dagar*	9 dagar
Totalt tid hos RSV	13 dagar	10 dagar	10 dagar	5 dagar	?	?

Källa: Sammanställt utifrån uppgifter i diariet för ärenden som registrerats under 1999.

* Uppgiften om handläggningstid vid handläggning av svaret på utgående punktskatteförfrågningar grundar sig endast på sex ärenden under 1999. För övriga ärenden saknas uppgifter i diariet för att fastställa handläggningstiden.

För momsförfrågningar utgörs huvuddelen av RSV:s handläggningstid av den tid det tar att bereda ett utgående ärende innan det vidarebefordras till en utländsk skatteförvaltning, i genomsnitt 8 dagar. Denna handläggningstid förklaras huvudsakligen av bristande kvalitet i de förfrågningar som inkommer från skattemyndigheterna. Ofta måste förfrågan omformuleras eller kompletteras med olika uppgifter. I vissa fall kan detta göras direkt av CLO på RSV, men andra gånger måste förfrågan återsändas till skattemyndigheten för komplettering. Det kan då ta någon eller några veckor innan förfrågan återkommer till RSV. När förfrågningar inkommer från utlandet går i regel RSV:s handläggning snabbare. Ofta räcker det att kontrollera vilken skattskyldig ärendet avser och sedan vidarebefordra förfrågan till rätt skattemyndighet. Förfrågningar som inkommer skrivna på tyska har dock översatts till svenska innan förfrågan skickas till skattemyndigheten. Sådana ärenden kan bli liggande några dagar innan man har tid att översätta dem. CLO:s ambition är dock att påbörja handläggningen av alla förfrågningar – både inkommande och utgående – direkt och handlägga dem skyndsamt. Oftast har man också lyckats med detta, men under vissa perioder med hög arbetsbelastning har ärenden kunnat bli liggande.

Bland de personer som hanterar förfrågningar inom direkt beskattning upplevs resursbristen som ett större problem. Framför allt efter RSV:s omorganisation i oktober 2000 har resurserna för funktionen minskat drastiskt. Alla handräckningsärenden till och från utomnordiska länder har under ett års tid handlagts av en enda handläggare, som dessutom har andra arbetsuppgifter med koppling till det internationella området. Är han frånvarande har ingen back-up funnits, utan då har ärendena blivit liggande tills han återkommit. Under 2001 har ärendebalansen därför ökat märkbart, vilket sannolikt också resulterat i ökade handläggningstider. Begäran om information har då prioriterats före spontana kontrolluppgifter, vilket resulterat i att de senare lagts åt sidan i väntan på resursförstärkning. Även förfrågningar har kunnat bli liggande några dagar eller någon vecka, innan handläggningen kan påbörjas. En utgående förfrågan blev av misstag liggande över sex månader, eftersom den felaktigt rubricerats som spontan kontrollinformation. För att lösa situationen har man nu anställt ytterligare en handläggare till funktionen.

Behovet av direktkontakt mellan handläggare

Den långa svarstiden vid utgående handräckningsärenden är en viktig orsak till att handräckningsförfarandet inte används oftare. Det är därför viktigt att göra vad som går för att minska svarstiderna. Man kan dock fråga sig om orsaken till problemet verkligen är handräckningsärendets handläggningstid hos RSV. I genomsnitt motsvarar det mindre än 10 % av ärendets totala svarstid. Den tidsfördröjningen torde i praktiken inte ha så stor betydelse. Det finns dock ärenden som blivit liggande oacceptabelt länge hos RSV, och det är ett problem som skyndsamt måste åtgärdas. Det finns dock viktigare aspekter på frågan om behörig myndighet respektive direktkontakt än den tid ett ärende ligger hos RSV för beredning och vidarebefordran.

Samarbetet med skattemyndigheter i utlandet bygger i stor utsträckning på personliga kontakter. Genom att delta i handräckningsarbetet och i olika internationella arbetsgrupper har många av de personer som fungerar som behörig myndighet på RSV byggt upp ett viktigt kontaktnät med behöriga myndigheter i andra länder. Det finns dock även enskilda handläggare på lokal och regional nivå, som genom Fiscalis-utbytet, granskningsprojekt med

utlandet och liknande byggt upp personliga kontakter med handläggare i vissa, framför allt närliggande, länder.

Vid förfrågningar till länder eller områden som en svensk skattemyndighet, genom ett nära och frekvent samarbete, har hunnit uppbygga personliga kontakter med, kan svarstiden för ett handräkningsärende beroende på om man går via RSV eller om man skickar förfrågan direkt bli större än RSV:s handläggningstid. Skickar skattemyndigheten ett ärende direkt till en personlig kontakt i ett annat land, så är det större chans att ärendet prioriteras i det andra landet. Eftersom man har ett frekvent samarbete så är båda parter intresserade av att besvara förfrågningar skyndsamt. Det är då också lättare att i ett specifikt ärende komma med påtryckningar för att få snabbare svar.

När ett ärende väl har initierats med utlandet kan det ibland finnas behov för handläggarna att ha direktkontakt för att löpande skicka handlingar fram och tillbaka, lämna förtydliganden och begära kompletteringar. Detta behov kan finnas oavsett vilket land man begärt upplysningar från, och behöver alltså inte bygga på redan etablerade kontakter. I vissa mer komplicerade ärenden är det en stor fördel om man redan innan ett formellt handräkningsärende har initierats kan sätta sig ned med representanter från det andra landet och diskutera sig fram till en lösning om hur en kontroll ska ske. Då måste man även ha befogenheter att besluta om en åtgärd, t.ex. närvaro vid skatteutredning eller simultan revision. Det här behovet torde huvudsakligen finnas med länder som man sedan tidigare har byggt upp ett nära samarbete med.

Möjligheter till direktkontakt idag

Utbytet av uppgifter mellan skatteförvaltningar i olika länder avser huvudsakligen sekretessbelagd information. Enligt huvudregeln får sådan information inte lämnas ut, varken till någon annan myndighet i det egna landet eller till en utländsk skattemyndighet. Genom skatteavtalen och andra internationella överenskommelser stadgas dock att information trots skattese-kretessen får utbytas mellan länderna på det sätt som man avtalat om. I avtalen står det att informationen ska utbytas mellan de behöriga myndigheterna i respektive land. Utbyts uppgifter på annat sätt bryter man alltså mot rådande sekretessregler. När man diskuterar frågan om direktkontakt mellan handläggare i olika länder kan man alltså inte bara

eftersträva att effektivisera skattekontrollen, utan man måste även beakta rättssäkerhetsaspekter och skyddet för enskilda individer.

När ärendet väl har initierats den formella vägen kan man tänka sig att handläggarna i de båda länderna kan få ha direktkontakt, t.ex. per telefonen, för att förtydliga någonting eller ställa följdfrågor. Man kan också tänka sig att handläggarna skickar handlingar direkt mellan varandra, för att snabbt kunna komma vidare med en utredning, men samma handlingar även skickas den formella vägen, dvs. via de båda ländernas behöriga myndigheter. Enligt de flesta ländernas regler är den här formen av direktkontakt mellan skatteförvaltningar i olika länder tillåten. Det finns dock länder där detta inte är tillåtet på grund av striktare sekretessregler, t.ex. i Storbritannien. Rättsläget i Sverige har ej prövats av domstol, och huruvida förfarandet strider mot sekretessreglerna eller inte är ej helt klart.

Allt utbyte av information mellan två länder ska idag alltså i princip ske mellan de behöriga myndigheterna. Information som erhållits genom andra kanaler kan inte godtas som bevis mot en skattskyldig. Direkt informationsutbyte mellan andra enheter eller mellan tjänstemän är dock enligt EG:s regler möjligt om det finns ett avtal om detta mellan de två behöriga myndigheterna eller om en medlemsstat har bemyndigat kontrollanter att utbyta information direkt. I det sistnämnda fallet gäller den allmänna principen att en behörig myndighet (ensidigt) delegerar sina befogenheter till enskilda tjänstemän. På grund av nationell lagstiftning är dock denna typ av delegerad rätt att utbyta information inte möjlig i alla länder, däribland Sverige.

Vid en simultan revision är det viktigt att man på ett effektivt sätt kan utbyta information mellan revisorerna i de olika länderna. Oftast löser man detta genom att låta representanter från ländernas behöriga myndigheter delta i mötena. I en del länder bemyndigas revisorerna istället av sin behöriga myndighet att utbyta information direkt.

Då en svensk skattehandläggare närvarar vid en skatteutredning i utlandet finns inte alltid någon representant från behörig myndighet närvarande. De handlingar som man kopierar vid skatteutredningen måste då skickas den formella vägen, via båda ländernas behöriga myndigheter, för att få användas i den svenska skatteutredningen.

EU-kommissionen har i samband med sin granskning av moms-kontrollen och det administrativa samarbetet mellan EU:s

medlemsländer¹⁹ framfört vissa synpunkter på värdet av direkt kontakt mellan handläggare i olika länder. Framför allt i samband med bedrägeriutredningar anser kommissionen att det finns fördelar med direkt kommunikation mellan kontrollansvariga. Bland fördelarna nämns ett snabbare informationsutbyte, ökad ömsesidig förståelse för en begäran om information, större motivering bland kontrollansvariga och högre prioritering av den åtgärd som begärs, inget slöseri med begränsade resurser till följd av meningslösa förfrågningar etc.

Kommissionen påpekar dock att allt informationsutbyte i princip bör ske via den behöriga myndigheten, för att kunna användas mot en skattebedragare. Både EG-direktivet och Rådsförordningen ger dock möjlighet för behöriga myndigheter i medlemsstaterna att genom avtal tillåta att myndigheter som de har utsett står i direkt kontakt med varandra i särskilda fall eller särskilda typer av fall. Vissa av EU:s medlemsstater har redan med stöd av den rättsliga ramen upprättat vissa direktkontakter. Dessa initiativ sammanfattas i kommissionens rapport på följande sätt:

- Vissa medlemsstater har gjort sin bedrägeribekämpningsenhet till en behörig myndighet. Andra har placerat sin bedrägeribekämpningsenhet inom sin interna organisation i direkt anslutning till det centrala kontaktkontoret.
- Vissa medlemsstater har skatteattachéer på sina ambassader i andra medlemsstater som också utgör en behörig myndighet. Skatteattachén agerar som en lokal kontaktperson i den begärande medlemsstaten.
- För multilaterala kontroller har vissa medlemsstater utsett kontrollansvariga som ska utbyta information direkt på grundval av den allmänna principen om delegering av befogenheter av den behöriga myndigheten till enskilda tjänstemän.
- De flesta medlemsstater har genom avtal tillåtit myndigheter utsedda av dem att stå i direkt kontakt med varandra. Flera av dessa överenskommelser är emellertid av informell karaktär. Bara ett fåtal medlemsstater har formella överenskommelser med tydliga förfaranden som ska följas i samband med ett direkt utbyte av information.

¹⁹ EU-kommissionen: *Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet...* Bryssel 2000-01-28, KOM (2000) 28 slutlig

I Sverige har vi inte infört några särskilda befogenheter eller organisatoriska tillhörigheter för bedrägeriutredande enheter. Det har dock framkommit önskemål från några skatteregioner att regionens utlandsansvarige ska få befogenhet att agera som behörig myndighet. Ett sådant initiativ har bland annat tagits av skattemyndigheten i Malmö, där en person nu utgör en del av den behöriga myndigheten. För att möjliggöra detta har personen i fråga blivit anställd på 10 % av RSV.

Kommissionens förslag till ny förordning om administrativt momssamarbete kommer, om den antas i den föreslagna formen, att innebära att det skapas en tydlig rättslig ram för ett decentraliserat samarbete. Enligt förslaget ska den behöriga myndigheten i respektive medlemsland även fortsättningsvis ha ett centralt kontaktkontor (CLO), som har det övergripande ansvaret för samarbetet. Utöver denna centrala nivå ska dock informationsutbyte även kunna ske från en regional och en lokal nivå. Den behöriga myndigheten ska utse tjänstemän på regional nivå, som är behöriga att utbyta information. I förslaget anges att minst en tjänsteman per territoriellt organ ska utses. Begreppet "territoriellt organ" måste givetvis tillämpas olika i olika medlemsländer beroende på landets storlek och förvaltningens organisatoriska lösning. I förslaget föreskrivs slutligen att direkta kontakter mellan andra tjänstemän får äga rum, under förutsättning att informationen också går via de behöriga myndigheterna eller genom att behöriga tjänstemän bemyndigar kontakten.

Fördelarna med en central länk mellan länderna

Systemet med behörig myndighet i informationsutbytet har, trots den kritik som framförts ovan, även många fördelar. Informationsutbytet med andra länder är omgärdat av formella krav och regler som måste följas för att uppgifterna ska få användas för ett beskattningsbeslut. Det är också viktigt att man följer de sekretessbestämmelser som finns, så att skyddet för de enskilda individerna bibehålls. Informationsutbytet är fortfarande av så begränsad omfattning att det kan vara svårt för enskilda handläggare att säkerställa att de formella kraven verkligen följs. För ett stort antal skattekontor kan det dröja flera månader, eller till och med år, mellan kontorets handräkningsärenden. Det blir då svårt att upparbeta den kompetens som krävs för dessa frågor.

Av rent praktiska skäl måste man också ha en gemensam ingång, åtminstone för handräckningsärenden som inkommer från utlandet. Vi kan inte kräva att skatteförvaltningarna i andra länder ska kunna hålla reda på vår interna organisation och själva bedöma vem som ska besvara en förfrågan, utan det krävs att utlandet kan skicka alla sina handräckningsärenden till en och samma adress i Sverige (åtminstone inom ett skatteslag). Det har redan idag hänt att förfrågningar som skickats av Malmös representant för den behöriga myndigheten besvaras till RSV. På motsvarande sätt har RSV vid ett fåtal tillfällen fått förfrågningar från andra personer utanför den behöriga myndigheten i Storbritannien och Frankrike. Svaret på sådana förfrågningar skickas alltid till den adress landets behöriga myndighet har. Problemet kan också gå åt det omvända hållet. I och med att en ny kanal mellan länderna skapas kan den komma att användas även i situationer som inte varit avsedda och som formellt inte ingår i delegeringen.

Centraliseringen av handräckningsärenden skapar ökad samordning av ärendena inom landet. Det har många fördelar. Dels får man en överblick över mängden ärenden och deras karaktär. Man kan därigenom bättre säkerställa en hög kvalitet på utgående handräckningsärenden. Det händer ganska ofta att RSV måste justera eller förtydliga en förfrågan till utlandet, eftersom den varit för otydligt formulerad. Det kommer också allt för omfattande förfrågningar från skattemyndigheterna, som antingen borde begränsas till ett mindre antal frågor eller utredas i form av närvaro vid skatteutredning eller samordnad revision. Genom att man på ett och samma ställe byggt upp stor erfarenhet och kompetens på området kan man bättre bistå med råd och stöd till skattemyndigheterna. Överblicken över antalet handräckningsärenden som skickas till de olika länderna gör det också möjligt att begränsa antalet ärenden, om de antar proportioner som riskerar att bli betungande för något land. Med den omfattning som informationsutbytet haft hittills har detta dock inte varit nödvändigt så ofta, men det har förekommit. Ett exempel är på mervärdesskatteområdet där några skattemyndigheter i samband med särskilda granskningsprojekt skickat väldigt många förfrågningar till Tyskland avseende försäljning av bilar till Sverige. För att inte överutnyttja samarbetet med Tyskland var man där tvungen att koncentrera sig till de viktigaste ärendena. Vid alla förfrågningar till utlandet måste det finnas en rimlig relation mellan det svenska skatteintresset och de kostnader för utredningen som det andra landet kan förväntas få.

På samma sätt som de personliga kontakterna kan vara en anledning att decentralisera rätten att agera som behörig myndighet, kan det vara en anledning att behålla en central länk mellan länderna. Många länder har vi ett ganska litet informationsutbyte med. Genom att låta en person ansvara för allt utbyte med ett sådant land bygger man lättare upp personliga kontakter. Det kan vara av värde både för att få snabbare hjälp av det andra landet och för att bättre förstå vilka behov och befogenheter man har i det andra landet.

Bör rätten att agera behörig myndighet delegeras?

Vid utbyte av information med utlandet måste man av sekretesskäl följa de formella regler som anger ramen för utbytet. Det innebär bland annat att allt informationsutbyte måste ske via den behöriga myndigheten, som i dagsläget för Sveriges del utgörs av RSV och där representeras av vissa utvalda personer. Rätten att agera som behörig myndighet styr organisationen av utlandskontrollen i det avseende att de flesta utlandsärenden idag måste kanaliseras via RSV. Det finns fördelar med att på det här sättet centralisera informationsutbytet. Bland fördelarna kan nämnas att man får en överblick över ärendena, man bygger upp kompetens i utlandsfrågor och man bygger upp kontaktnät även med de länder som vi inte har så frekvent utbyte med. I många fall uppstår dock ett behov av att kunna ta direktkontakt mellan handläggare i olika länder för att tillsammans kunna diskutera sig fram till en lämplig kontrollmetod eller för att kunna utnyttja de personliga kontakter som byggts upp inom ett kontrollprojekt eller med utländska handläggare i ett angränsande område.

Behovet av direktkontakt mellan handläggare i olika länder kan också förväntas variera mellan skatteslagen. Inom den indirekta beskattningen är kravet på skyndsamhet i regel större än inom den direkta beskattningen, vilket innebär ett större behov av flexibla kontaktformer. Nyttan av att tillämpa formella kontaktvägar torde också variera beroende på vilken slags information man behöver. I de fall man har behov av mycket enkel och okvalificerad information (t.ex. uppgifter om en adress) ger ofta de formella handräckningsvägarna upphov till onödig tidsutdräkt.

För att hitta en optimal lösning måste man avväga nyttan av att samla alla handräckningsärenden på ett ställe och nyttan av att

kunna utnyttja personliga kontakter och ha direktkontakt med utländska myndigheter på handläggarnivå.

Informationsutbytet med omvärlden måste även fortsättningsvis, åtminstone avseende kvalificerad information, ske under ordnade former. De bi- och multilaterala avtalen med omvärlden ställer krav på att allt utbyte av information ska ske via behörig myndighet. Ett system där i princip vilken handläggare som helst får kontakta skattemyndigheter utomlands är inte heller att eftersträva. Då skulle det bli svårt att överblicka området och upprätthålla kvaliteten på utbytet. Det skulle inte heller accepteras av många av våra avtalsländer. Det är inte heller nödvändigt att helt delegera rätten att agera som behörig myndighet till någon på varje skattemyndighet eller skattekontor. Det är t.ex. troligen ingen skattemyndighet i Sverige som skulle vinna på att kunna ta direkt kontakt med en skattemyndighet i Österrike, Irland eller något annat land som vi har ganska begränsat samarbete med. Det spelar i regel ingen roll om ett sådant handräckningsärende tar några dagar längre eller kortare tid beroende på om det går direkt från skattemyndigheten eller via RSV. Skillnaden i svarstid torde inte bli större än den tid det tar för RSV att titta igenom och sända ärendet vidare. Det kan också upplevas som förvirrande för det landet att ibland få förfrågningar från RSV och ibland från någon skattemyndighet.

Däremot kan vinsterna för en skattemyndighet av att ha direktkontakt med en utländsk myndighet bli betydligt större om man har ett väl utbyggt samarbete med den myndigheten. Ett sådant exempel är skattemyndigheten i Malmö, som har ett nära samarbete med delar av den danska skatteförvaltningen. Då kan tidsvinsterna av att skicka en förfrågan direkt till utlandet, jämfört med att skicka den via RSV bli betydligt större än den tid det tar för ärendet att gå via RSV. Genom att båda parter är mer direkt berörda av samarbetet och har något att vinna på det, ges ärendena högre prioritet. Man bygger också successivt upp en ökad förståelse för behoven och befogenheterna hos den andra myndigheten, vilket ökar kvaliteten på samarbetet. Det är då också lättare att tillsammans planera vilka kontrollåtgärder som bör vidtas.

Man skulle alltså kunna tänka sig ett system där delegeringen av rätten att utgöra behörig myndighet begränsades till vissa länder eller till och med vissa geografiska områden i vissa länder. Man skulle även kunna begränsa rätten till att avse vissa ärendetyper eller något visst kontrollprojekt. Grunden till delegeringen av behörigheten bör vara att en skattemyndighet har upparbetat

kontakter med en utländsk myndighet och att man därför får ett behov av att kunna använda dessa kontakter till att effektivisera informationsutbytet.

Rätten att agera som behörig myndighet bör dock, åtminstone i ett inledningsskede, bara delegeras till ett begränsat antal personer. Det gör att man ändå kan upprätthålla en tillräcklig samordning och bibehålla kraven på kompetens, kvalitet etc. Även om dessa personer är placerade på en skattemyndighet kan de genom sina frekventa kontakter med vissa länder upparbeta en god kompetens om kraven och befogenheterna vid handräckningar. De får också stor erfarenhet och kännedom om de specifika förhållanden som gäller i just dessa länder och vilka behov man har i de aktuella ärendena. Sådan lokalt förankrad kompetens och erfarenhet är det omöjligt för RSV att upparbeta på samma sätt.

Man kan tänka sig att behoven av att få rätt att agera som behörig myndighet varierar mellan olika skattemyndigheter och skattekontor. Det torde framför allt vara de myndigheter eller kontor som finns vid gränsen till något annat land, eller som ändå har ett stort antal skattskyldiga med anknytning till ett visst land, som har detta behov. Även om funktionen som behörig myndighet spreds ut på fler personer, tillhörande olika skattemyndigheter, så borde man kunna upprätthålla tillräcklig samordning. Behoven hos skattemyndigheterna borde inte heller vara så utbredda att det blir förvirrande för ett enskilt land att ha flera olika kontakter i Sverige. Troligtvis är det bara ett fåtal skattemyndigheter eller skattekontor som har behov av att ha kontakt med ett specifikt land eller en del av ett land.

Man kan även tänka sig andra konstruktioner för att lösa de mest akuta behov som ett fåtal skattemyndigheter i gränsområden har av att utan att gå via RSV kunna utbyta information med utlandet, t.ex. att låta någon enskild skattemyndighet ta över hela funktionen som behörig myndighet med ett visst land. Det skulle innebära att även andra skattemyndigheters handräckningsärenden till det landet skulle kanaliseras genom den skattemyndigheten, istället för att gå via RSV. Fördelen med ett sådant system är att man bara får en kanal till varje land. Då får man dock inte samma flexibilitet som med ett system där flera myndigheter, kontor eller personer kan agera som behörig myndighet. Det fyller till exempel inte behovet att kunna utbyta information direkt med ett annat land under ett avgränsat kontroll- eller samarbetsprojekt.

Ovanstående möjligheter finns i princip redan idag, men kräver då att den person som ska representera den behöriga myndigheten åtminstone till viss del anställs av RSV. Det är dock bättre att anpassa lagarna till de behov som finns och den verklighet lagen ska tillämpas på, än att genom ändrade anställningsförhållanden kringgå befintliga lagar för att tillgodose behoven. I och för sig kan den juridiska frågan lösas automatiskt, om skatteförvaltningen genomför en enmyndighetslösning. Man måste dock ändå ta principiell ställning i frågan. Även inom en rikstäckande myndighet krävs det en organisatorisk uppdelning, vare sig den sker utifrån geografiska utgångspunkter eller annan grund.

För att nyttan av att delegera rätten att agera som behörig myndighet ska optimeras krävs att båda de inblandade länderna inför samma möjlighet. Först då kan de personliga kontakterna mellan två myndigheter i de båda länderna utnyttjas till fullo. Då undkommer man också problemet att vissa ärenden ska skickas en annan väg mellan länderna, eftersom dessa ärenden då inte alls kanaliseras via det andra landets behöriga myndighet. Varje land måste dock själv ansvara för att behovet av flexibilitet inom det egna landets handräckningssystem uppfylls. Det är därför naturligt att man kan välja olika lösningar i olika länder. Även om Sverige ensidigt skulle införa en delegeringsmöjlighet i vissa särskilda situationer, så skulle vissa vinster kunna göras i form av ökad flexibilitet, trots att nyttan av detta säkerligen skulle variera beroende på hur det andra landet utformat sin lösning.

Om samarbetet med utlandet ska decentraliseras bör EU-kommissionens förslag på momsområdet beaktas. Förslaget innebär bland annat att det ska utses tjänstemän på regional nivå som ska vara behöriga att utbyta information med förvaltningar i utlandet. Enligt förslaget ska inte denna rätt begränsas till att avse utbyte med något visst land eller vissa slags frågor, utan regionens alla handräckningsärenden ska kunna kanaliseras den vägen. Om detta genomförs bör möjligheten till en likartad organisation för övriga skatteslag övervägas. De olika behoven av direktkontakt inom olika skatteslag kan dock motivera olika organisation inom indirekt och direkt beskattning.

8 Slutsatser och förslag till strategier

Det finns idag inga uttalade mål för hur effektiv utlandskontrollen ska vara. Om man tänker sig att den eftersträvas vara lika heltäckande som den nationella kontrollen, så kan utredningen konstatera att vi har väldigt långt kvar innan målet uppnås. Om målet är att det inte ska finnas uppenbara hål i utlandskontrollen så har vi också en bit kvar.

Risken för upptäckt är alltså betydligt mindre om man fuskar internationellt än nationellt. Trots det så har vi faktiskt ganska goda förutsättningar att utreda även fusk med internationell anknytning. Ofta är de största svårigheterna att upptäcka (få en indikation på) fusk. Men genom att utnyttja flera informationskällor samtidigt underlättas även detta. När ett ärende väl har upptäckts har vi trots allt ganska goda möjligheter att kunna ringa in det, om vi spelar våra kort rätt. Det finns exempel på ärenden där vi tack vare ett administrativt samarbete med skatteförvaltningar i andra länder har lyckats ringa in kedjetransaktioner till skatteparadis och uppnått godtagbar bevisning. Det största hindret mot en utveckling av utlandskontrollen är att den kräver mycket resurser och att den inte går att integrera i de nuvarande formerna för skattekontrollen.

8.1 Utlandskontrollen ställer andra krav

Utredningen visar att vi faktiskt har tillgång till en rad olika informationskällor vid skattekontroll med internationell anknytning. Vi får löpande uppgifter från utländska skatteförvaltningar (t.ex. utländska kontrolluppgifter och uppgifter från utländska företags kvartalsredovisningar), som vi kan använda i skattekontrollen. Vi har också tillgång till uppgifter om svenska privatpersoners och företags betalningar till och från utlandet samt uppgifter om import till eller export från Sverige. Dessutom kan skatteförvaltningar

i utlandet skicka kontrollinformation till oss som de bedömer kan vara till nytta för den svenska beskattningen. Därtill har vi även möjlighet att begära specifika upplysningar från utländska skatteförvaltningar och att samarbeta i olika kontrollprojekt.

Det är alltså fel att säga att vi saknar kontrollinformation och kontrollmöjligheter i de fall då den verksamhet eller de transaktioner som ska kontrolleras har internationell anknytning. Trots det är den internationellt anknutna kontrollen i dagsläget betydligt mindre effektiv och heltäckande än motsvarande kontroll av rent nationella verksamheter.

8.1.1 Resurskrävande kontrollarbete som ej går att automatisera

Inom den nationella kontrollen har vi i större utsträckning kunnat styra vilken information vi vill ha tillgång till och i vilken form vi vill ha den. Vi har därför både kunnat anpassa informationstillgången till våra granskningsmetoder och anpassa arbetsformerna till informationskällorna. På så sätt har vi utvecklat en effektiv och strömlinjeformad kontrollverksamhet, där en stor del av masshanteringen är mer eller mindre automatiserad. Uppgifter i deklaringer stäms automatiskt av mot tillgängliga kontrolluppgifter, tidigare inlämnade deklaringer, information från externa källor och övrigt tillgängligt kontrollmaterial. Utifrån i förväg valda parametrar väljs de deklaringer som ska kontrolleras ut maskinellt. Först när urvalet är klart sätts de mänskliga resurserna in genom en manuell granskning av uppgifterna i deklaringen.

Svårare att göra avstämningar och kontrollurval

Utlandskontrollen passar inte in i våra arbetsstrukturer. En del av kontrollinformationen kommer i och för sig in elektroniskt och kan maskinellt stämmas av mot uppgifter i inlämnade deklaringer, på samma sätt som vid den nationella kontrollen. Detta gäller t.ex. uppgifter från kvartalsredovisningar, importbelopp och exportbelopp. Problemet är bara att felkällorna är så många fler i den internationella kontrollen, och registerkvaliteten ofta bristande. Avstämningarna ger därför ett ohanterligt stort utfall. Vanligen löser man sådana problem genom att bara söka ut deklaringer

med differenser över ett visst belopp. Inom utlandskontrollen kan det dock ge ett felaktigt urval. Ofta återfinns de största differenserna hos stora, multinationella företag. Det kan i dessa fall vara väldigt arbetskrävande att utreda var differenserna har uppstått, men vanligtvis hittar man naturliga orsaker till dem. De kontrollvärda objekten döljs på det här sättet i den stora mängden differenser. Ska man vara säker på att träffa av även dessa krävs ett väldigt omfattande urval, vilket ger resurskrävande utredningsinsatser.

För att med högre träffsäkerhet kunna välja ut lämpliga kontrollobjekt måste man göra avancerade utsökningar, där man tar med information från flera olika källor. De bästa förutsättningarna för bra urval får vi om vi i urvalet använder all kontrollinformation som vi har tillgänglig. För att kunna göra det krävs stor kunskap om och erfarenhet av de företag som man vill träffa av. Det ställer också krav på en helhetssyn på de företag som granskas, där man inte utgår från uppgifterna i en enskild deklaration utan istället utgår från företaget som helhet. Den här typen av urval och utredningar ställer alltså krav på en annan slags specialisering än den vi arbetar utifrån idag. Man bör ha specialiserat sig på vissa typer av företag eller verksamheter istället för enskilda skatteslag. Med det arbetssätt som tillämpas idag, där en stor del av kontrollresurserna läggs på den löpande kontrollen av inkomna deklarationer, är det svårt att ge utrymme för den här kontrollen.

Kräver manuellt arbete

Stora delar av den kontrollinformation vi har inom utlandsområdet kräver omfattande manuellt arbete för att över huvud taget vara användbar. Det tydligaste exemplet på detta är de kontrolluppgifter vi får från utlandet. Trots att huvuddelen av kontrolluppgifterna idag inkommer elektroniskt kvarstår huvuddelen av det manuella arbetet för att kunna använda uppgifterna. Ett annat exempel är de kontrolluppgifter om import för vidaretransport till annat EU-land (procedur 42), som vi i pappersform får från utlandet. Eftersom vi i övriga delar av skatteadministrationen har rationaliserat bort den här formen av grundhantering har vi varken resurser eller strukturer för att hantera den. Med ett alltmer pressat resursläge och ökade krav på effektivitet och synliga resultat är det lätt att den här formen av granskningsinsatser, som kräver omfattande manuellt arbete, får stå tillbaka.

Resurskrävande utredningar

Det är dock inte bara urvalet som är resurskrävande och som ställer krav på specifik kompetens. De granskningar man påbörjar inom utlandsområdet tenderar att dra ut på tiden och ta stora resurser i anspråk. Utredningarna rör ofta komplexa kontrollmetodikfrågor, bevisfrågor och vissa materiella frågor. Den materiella problematiken är dock liten om man i utredningen har tillgång till alla fakta. Ofta räcker det emellertid inte att inhämta något visst verifikat eller att gå igenom bokföringen hos den skattskyldige, för att avgöra beskattningskonsekvenserna. Istället uppkommer i många fall behov av att inhämta kompletterande upplysningar från ett eller flera andra länder. Ibland kan man behöva följa en kedja av transaktioner genom ett antal länder för att kunna avgöra transaktionens verkliga innehåll. Då är vi beroende av att informationsutbytet med andra länder fungerar. Ju fler skatteförvaltningar man behöver ta hjälp av för att inhämta erforderliga upplysningar och ju mer komplicerade förhållandena är, desto längre tid kan man förvänta sig att utredningen tar. Ofta kan man behöva ställa följdfrågor eller till och med besöka det andra landet för att få svar i en komplicerad utredning.

Av detta kan vi dra slutsatsen att vi har en hel del information på utlandsområdet och vi har också möjlighet att i de flesta fall inhämta de upplysningar som behövs för att genomföra erforderliga kontroller. Däremot används dessa informationskällor inte i så stor utsträckning idag. Vår kunskap om möjligheten att använda vissa informationskällor och nyttan av att göra det för skattekontrollen är därför begränsad. Samtidigt som detta innebär ett problem för skattemyndigheterna ligger där en stor potential. Genom att öka kunskapen om utlandskontrollen och bättre utnyttja den kontrollinformation som faktiskt finns tillgänglig kan kontrollen av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning förbättras.

Utlandskontrollen är dock väldigt resurskrävande, både grundhanteringen av kontrollmaterialet, urvalet och de kontroller som sedermera ska genomföras. RSV och skattemyndigheterna har begränsade resurser till förfogande för skattekontrollen. Om mer resurser ska läggas på utlandskontrollen innebär det att det blir mindre resurser över till övriga delar av kontrollen. Satsar vi inte mer på kontrollen med internationell anknytning medför det dock en överhängande risk för att utvecklingen går mot mer eller mindre

kontrollfria zoner. Det krävs därför ett medvetet vägval för vilken slags kontroll vi ska bedriva.

8.1.2 Kompetens, bärkraft och organisation

Bristande kompetens i utlandsfrågor

Den genomförda granskningen har visat att kompetensen i utlandsfrågor brister i stora delar av vår organisation. Många saknar kunskap om vilka informationskällor som finns tillgängliga i utlandskontrollen, hur man tar sig vidare i kontrollen, hur inkomster från utlandet ska beskattas etc. Många saknar också en medvetenhet och förståelse för betydelsen av ett fungerande samarbete med skatteförvaltningar i andra länder. Det tar sig bland annat uttryck i en ovilja att prioritera utredningar som föranleds av förfrågningar från utlandet och en tendens att glömma bort att sända spontana upplysningar till andra länder när vi i vår kontroll stöter på något som kan ha betydelse för beskattningen utomlands.

Utlandsärendena är speciella på flera sätt. Dels kan man stöta på specifika materiella frågor, t.ex. frågor som kräver vana av att läsa skatteavtal mellan länder. Den kanske största utmaningen handlar dock om att hantera de kontrollfrågor som uppstår. Har man ingen tidigare erfarenhet av att utreda utlandsärenden kan det vara svårt att få fram erforderligt kontrollunderlag och komma vidare med utredningen. Det är ofta lättare att få stöd och hjälp i materiella frågor än i rena kontrollfrågor. Inom de flesta skattemyndigheter finns klart uttalade kontaktvägar för materiellt stöd, via någon kontaktperson eller funktionsansvarig på området och eventuellt vidare till myndighetens rättsenhet. Motsvarande organisation saknas ofta beträffande stöd i rena utredningsfrågor. Ofta vet man inte vem man ska vända sig till för att få hjälp att gå vidare med en utredning. Många känner också ett större motstånd mot att be om hjälp i kontrolltekniska frågor än i materiella frågor. Det gör att många utredningar tar onödigt lång tid eller att man lägger ned ärenden på grund av att man inte får fram erforderliga uppgifter.

Utlandskontrollen ställer även andra krav än rent materiella och kontrolltekniska. För att få ett effektivt samarbete med utlandet krävs kunskap och insikt om hur andra länders skattesystem och skattekontroll är uppbyggda. För att vi ska kunna lämna bra svar på förfrågningar från utlandet måste vi ha förståelse för vad de be-

skattar. Vi behöver också ha ganska långtgående kunskap om andra länders skattekontroll och befogenheter, för att vi ska kunna ställa välformulerade förfrågningar till dem och därigenom ha möjlighet att få bra svar tillbaka.

Idag är utlandsärendena inom de flesta skattemyndigheter utspridda tillsammans med övriga skattefrågor. Spridningen av utlandsärenden ger på många håll upphov till kompetensproblem. De flesta kommer någon gång i kontakt med ett utlandsärende av något slag, men inte så ofta att de får någon vana att hantera dem. Vid några myndigheter har man tillfälligt löst problemet med att bedriva något särskilt utlandsprojekt. De som deltar i projektet får då under en begränsad period möjlighet att fördjupa sig på utlandsområdet och bygga upp viss kompetens åtminstone inom det specifika område man inriktat granskningen på. Erfarenheterna av sådana projekt har varit goda i det avseende att deltagarna fått en ökad medvetenhet och ett ökat intresse för utlandsfrågorna. I flera fall har man dock varit dålig på att ta tillvara de nya erfarenheterna i organisationen efter att projektet har avslutats.

Spridning eller centralisering av arbetsuppgifterna

Knäckfrågan beträffande organisationen av utlandskontrollen är om den ska centraliseras, dvs. samlas på speciella kontor eller enheter, eller om den ska spridas ut och integreras med övrig kontrollverksamhet. Det är i många fall svårt att särskilja de skattskyldiga som har utlandsanknytning eftersom gränserna är flytande och de skattskyldigas karaktär ständigt förändras. Samtidigt ger spridningen av ärenden upphov till problem att bygga upp erforderlig kompetens på området. På grund av att utlandsärendena i stor utsträckning faller utanför förvaltningens vanliga kontrollsystem är det också risk att utlandskontrollen underdimensioneras och tvingas stå tillbaka till förmån för det löpande nationella kontrollarbetet.

Ett sätt att lösa problemen, som föreslagits från flera håll, är att bygga upp något slags kompetenscentrum för utlandsfrågor. Kompetenscentrat kan utnyttjas på olika sätt. En variant är att man, när man upptäcker att en utredning får så stark utlandsanknytning att man har svårt att hantera den själv, lämnar ifrån sig den till en utlandsenhet. En annan variant är att man fortsätter med sin utredning, oavsett var i organisationen man sitter, men tar hjälp (både

beträffande kontrollens uppläggning och materiella frågor) från någon på en utlandsenhet. Ett kompetenscentrum behöver dock inte bara vara en expertgrupp som står till förfogande med handledning till övriga delar av förvaltningen, utan de kan även bedriva egna kontrollprojekt, där den information som står till förfogande nyttjas bättre än idag. Genom att låna in personal från olika skattemyndigheter eller skattekontor till sådana kontrollprojekt, kan man även sprida kompetensen till andra delar av organisationen. Det kan till och med vara en nödvändighet att personer som ingår i kompetenscentrat driver egna utredningar för att upprätthålla kompetensen i utredningstekniska frågor.

Ett kompetenscentrum kan vara lokalt, regionalt eller nationellt uppbyggt. Det är nog svårt att hitta en enhetlig organisation som är lämplig för hela landet, eftersom frekvensen och inriktningen i utlandsärendena varierar i så stor utsträckning över landet. En del skattemyndigheter har så få utlandsärenden idag att ett regionalt kompetenscentrum inom dessa skulle få bristande bärkraft. Framför allt gränsfrågorna är dock så specifika och lokala att de inte kan samlas nationellt, utan de måste hanteras lokalt eller regionalt på den plats där kompetensen utvecklas. Det kan därför behövas olika lösningar med regionala, eller i vissa fall till och med lokala, kompetenscentrum i vissa regioner och gemensamma kompetenscentrum för andra regioner.

Möjligheterna att förbättra organisationen skulle i det här avseendet underlättas genom en övergång till en enda myndighet. Då försvinner många av de formella hindren i arbetet. Det skapar nya valmöjligheter när det gäller att organisera arbetet.

8.2 Strategier och åtgärder inför framtiden

8.2.1 Övergripande frågor

Inriktning av kontrollverksamheten

RSV och skattemyndigheterna rekommenderas att göra en medveten prioritering mellan utlandskontrollen och övrig kontrollverksamhet. Ärenden med utlandsanknytning kan i och för sig dyka upp var som helst inom myndigheterna i samband med den löpande kontrollen. Eftersom det kontrollmaterial vi normalt har på utlandsområdet inte går att effektivt integrera i det löpande urvalsarbetet finns dock en överhängande risk att huvuddelen av utlands-

ärendena döljs i den övriga masshanteringen. Kommer man fram till att vi ska ha en fungerande och någorlunda heltäckande kontroll av verksamheter och transaktioner med internationell inriktning måste därför särskilda resurser avsättas till detta.

Arbetsformer, organisation och kompetensuppbyggnad

De strukturer som byggts upp för den löpande deklarationsgranskningen inom skattemyndigheterna är inte anpassade till en effektiv utlandskontroll. Skattemyndigheterna rekommenderas därför att ge utrymme för en kontroll med utlandsanknytning som utgår från de skattskyldiga eller från den kontrollinformation som finns tillgänglig, istället för att utgå från enskilda deklARATIONER. Detta kan t.ex. göras genom att bedriva utlandskontrollen i form av olika kontrollprojekt eller genom att bygga upp särskilda enheter som löpande arbetar med utlandskontroll. Eftersom det här är ett område som många myndigheter i vissa avseenden har begränsad erfarenhet och kompetens av, är det viktigt att den kunskap man får genom den bedrivna kontrollverksamheten sammanställs och sprids, både inom och mellan myndigheterna.

Eftersom utlandskontrollen är ett relativt komplicerat kontrollområde med frågeställningar som i många avseenden skiljer sig mot vad som vanligtvis uppkommer i övrig kontrollverksamhet är det viktigt att göra den erfarenhet och kompetens som finns på området tillgänglig för så många som möjligt. Skattemyndigheterna rekommenderas därför att bygga upp något slags kompetenscentra på området, så att det skapas tydliga vägar för att få stöd och vägledning i såväl materiella som kontrolltekniska frågor. Formerna för ett sådant kompetenscentra bör anpassas till de regionala behoven.

Informationsutbytet med skatteförvaltningar i andra länder är en viktig del i skattekontrollen. För att kunna effektivisera det och anpassa det till den ökande internationella rörligheten med åtföljande expansion i ärendemängden krävs flexibla arbetsformer. RSV rekommenderas därför att se över möjligheten att delegera rätten att agera behörig myndighet i informationsutbytet med specifika länder, områden eller ärendeslag. Möjligheter till detta skapas genom en enmyndighetslösning. I översynen bör hänsyn tas till kommissionens förslag till ny förordning om administrativt momssamarbete.

Handläggningstiden för handräckningsärenden hos RSV måste snarast möjligt kortas av. Ärenden får inte bli liggande på grund av resursbrist eller prioriteringar. Så snart ett handräckningsärende inkommer ska det handläggas och vidarebefordras. RSV bör tillse att tillräckliga resurser finns för att klara detta åtagande. Det innebär också att det inom alla skatteslag måste finnas mer än en person som handlägger handräckningsärenden. Annars finns det risk att ärenden blir liggande vid sjukdom, tjänsteresor eller annan frånvaro från arbetsplatsen. Om skattemyndigheterna ökar prioriteringen av utlandskontrollen leder det ofrånkomligt till en ökande mängd handräckningsärenden. Skattemyndigheternas kontrollinriktning måste därför avspglas i en motsvarande bemanning av de enheter/funktioner på RSV som hanterar handräckningsärenden.

8.2.2 Användningen av den kontrollinformation som finns tillgänglig

Kontrolluppgifter från utlandet

Även om vi aldrig kan få till stånd ett heltäckande utbyte av kontrolluppgifter med omvärlden, och även om användningen av uppgifterna kräver stora manuella resurser och måste genomföras vid sidan av den löpande deklarationsgranskningen, är det viktigt att vi använder de uppgifter vi har i skattekontrollen så att det inte uppstår alltför tydliga luckor i kontrollen. Eftersom många av inkomsterna från utlandet är periodiskt återkommande kan granskningen dessutom förväntas få en märkbar preventiv effekt.

Den åtgärd vi rekommenderar på kort sikt är redan planerad, i och med att den har förts in i riksplanen inför år 2002. Kontrolluppgifterna från utlandet kommer då att sorteras, identifieras och kontrolleras på ett fåtal ställen i landet. Erfarenheterna från det här kontrollprojektet bör användas för att utvärdera hur de automatiska kontrolluppgifterna från utlandet bör användas i framtiden, i vilken utsträckning olika uppgifter bör kontrolleras och i vilken form detta bör göras. Det bör också användas som underlag för en eventuell förändring och komplettering av datorstödet för utlandskontrolluppgifterna.

För att på längre sikt kunna förbättra kvaliteten i informationsutbytet och möjligheten att nyttja de inkommande uppgifterna effektivare bör Sverige aktivt verka för att användningen av TIN-

nummer sprids till så många länder som möjligt. Vi bör också försöka få med i avtalen med andra länder ett tillägg att uppgifterna bör skickas inom en viss tid efter inkomstarets utgång, förslagsvis sex månader (om det blir följderna av EU:s sparanddirektiv). Vi bör också försöka utvidga det automatiska utbytet till att avse fler länder och fler skatteslag.

Kvartalsredovisningar vid handel inom EU

Bristerna i registerkvaliteten är idag det största hindret mot en effektiv kontroll av den gemenskapsinterna handeln. Det är därför av avgörande betydelse för kontrollen att kvaliteten hos lämnade uppgifter förbättras. Ett minimikrav är att vi uppfyller den skyldighet vi enligt Rådsförordningen har att säkerställa en hög kvalitet i de uppgifter vi skickar till utlandet. Vi rekommenderar därför att skattemyndigheterna under en period vidtar åtgärder för att höja kvaliteten i uppgifterna. En sådan åtgärd torde få långsiktiga effekter, eftersom många företag bedriver återkommande handel med företag i andra EU-länder. De kvalitetshöjande åtgärder som kan komma ifråga är t.ex. informationskampanjer till företagen, där även kontrollsystemets uppbyggnad bör förklaras för att öka motivationen att lämna korrekta uppgifter, och kontroller av företag med differenser mellan kvartalsredovisningar och skattedeclarationer.

För att kunna skicka fullständiga uppgifter till utlandet är det av avgörande betydelse att alla företag i Sverige som haft varuförsäljningar till företag i andra EU-länder redovisar detta på kvartalsredovisningar. RSV rekommenderas utöver att verka för bättre datakvalitet och registervård att prioritera utvecklingen av administrativa system för att påföra förseningsavgift i de fall då kvartalsredovisning lämnas sent eller inte alls. När detta är infört rekommenderas RSV att använda det aktivt i syfte att få in kvartalsredovisningar även från de 21 % av företagen med EG-leveranser som idag underlåter att lämna kvartalsredovisning. För att främja kvaliteten i de lämnade kvartalsredovisningarna bör beskattning i ökad utsträckning ske i de fall då den skattskyldige inte visat att skattefrihet för försäljningen föreligger.

Trots de brister som även finns i de uppgifter som förs över från andra länders kvartalsredovisningar rekommenderas skattemyndigheterna att i ökad utsträckning använda dessa uppgifter i mer-

värdeskattekontrollen. Ett första steg kan i det här avseendet vara att då utredning ändå ska genomföras alltid göra en avstämning av uppgifter i skattedeclarationen mot både den egna kvartalsredovisningen och mot uppgifter i kvartalsredovisningar från andra länder. Det här kan dock i dagsläget endast ske då granskningen genomförs efter att uppgifter från kvartalsredovisningar i utlandet har överförts till Sverige, vilket ofta torde vara fallet vid skatterevisioner. Skulle man inom EU övergå till månadsvis redovisning av kvartalsredovisningar kan avstämningarna göras även vid den löpande kontrollen av skattedeclarationer.

För att upptäcka skenförsäljningar till andra EU-länder (t.ex. företag som låtsas sälja varor till andra EU-länder för att försäljningen ska bli skattefri, när varorna i verkligheten säljs inom landet) rekommenderas skattemyndigheten att kontrollera de OMCTL-meddelanden som inkommer från andra länder.

Uppgifter från Tullverket om handel med tredje land

De uppgifter om företagens import och export som förs över från tulldatasystemet till skattemyndigheternas kontrollsystem ger värdefull information om företagens verksamheter. Även om uppgifterna i regel inte är lämpliga att använda för direkta avstämningar mot motsvarande uppgifter på skatte- eller inkomstdeklarationer är det en värdefull informationskälla vid skattekontrollen. Uppgifterna kan inte bara användas vid den löpande momskontrollen, utan är även väl lämpade som ett av flera informationsunderlag vid inkomstskattekontroller och revisioner. Skattemyndigheterna rekommenderas därför att i högre utsträckning än vad som är fallet idag använda den här informationen i skattekontrollen.

Kontrolluppgifter från import för vidaretransporter till annat EU-land är inte praktiskt användbara i den form de finns tillgängliga idag. Kunskapen om vilken nytta man kan ha av uppgifterna i kontrollsammanhang är också väldigt begränsade. RSV och skattemyndigheterna rekommenderas därför att tillsätta ett pilotprojekt, som förslagsvis genom utdrag av dessa uppgifter från tulldatasystemet genomför en granskning av området. Finner man att uppgifterna är värdefulla i skattekontrollen bör man utveckla former för elektronisk överföring av uppgifterna från tulldatasystemet till Puma. Det finns dock ingen anledning att skicka en massa oan-

vändbara papper mellan myndigheterna. Är uppgifterna ej användbara i kontrollen bör de därför inte längre skickas till RSV.

Kontrolluppgifter över utlandsbetalningar

För att kunna utnyttja de uppgifter om företags utlandsbetalningar som i framtiden ska lämnas direkt till RSV bör IT-stöd som möjliggör utsökningar utifrån olika parametrar, t.ex. transaktionsart och avsändar-/mottagarland, utvecklas.

Uppgifter om utlandsbetalningar bör i ökande utsträckning användas i skattekontrollen, både som urvalsgrund till specifika kontrollprojekt och som en del i den övriga kontrollinformationen vid den löpande kontrollen. Om planerna på att lämna uppgifterna direkt till RSV genomförs ökar tillgängligheten. Det bör skattemyndigheterna då utnyttja och t.ex. ta för vana att alltid kontrollera eventuella utlandstransaktioner när ett företag tas ut till kontroll.

8.2.3 Handräckning från utländska skattemyndigheter

Utbytet av skatteupplysningar med andra länders skatteförvaltningar är utlandskontrollens viktigaste instrument. Det är därför viktigt att vi försöker få det här utbytet att fungera så bra som möjligt. Skattemyndigheterna rekommenderas att ge förfrågningar från utländska skatteförvaltningar högre prioritet, för att på sikt kunna förmå skatteförvaltningar i utlandet att prioritera våra utgående ärenden. Utfallet i våra egna utredningar bör också om möjligt återrapporteras oftare. Det kan leda till att skatteförvaltningar i utlandet ger våra förfrågningar högre prioritet. För att skapa möjligheter till återrapportering och för att främja kunskapsbildningen bör uppföljningssystem för handräckning avseende alla skatteslag utvecklas. Det kan t.ex. ske genom en utvidgning och anpassning av det uppföljningssystem som idag finns inom CLO-området.

Närvaro vid skatteutredning är en snabb, enkel och smidig utredningsform som borde användas oftare. Medvetenheten om möjligheten till närvaro vid skatteutredning i utlandet brister dock hos skattemyndigheterna. För att öka medvetenheten om denna utredningsform och öka kunskapen om i vilka situationer den är

lämplig borde man under en period aktivt arbeta för att oftare välja den utredningsformen istället för att skicka en förfrågan. Det ställer då höga krav på att RSV rekommenderar närvaro i de ärenden de finner lämpliga och möjliga. Ytterligare en vinst blir att vi kan bygga upp värdefulla personliga kontaktnät och få ökad förståelse för en annan skatteförvaltnings behov, befogenheter och arbetssätt.

Simultana revisioner bör i större utsträckning än idag användas som alternativ till vanlig handräckning vid skatteupplägg, bedrägeriutredningar och liknande. Det är en utredningsform som på det sättet i ökande utsträckning kan vara lämplig att använda även vid utredning av små och medelstora företag.

I dagsläget vet vi inte vilken nytta vi egentligen har av de spontana uppgifter som andra länders skatteförvaltningar skickar till oss. Vi bör därför under en period följa upp användningen av inkommande spontana kontrolluppgifter för att ta reda på detta. Om det visar sig att informationen ofta är värdefull bör kontrollen av spontana kontrolluppgifter prioriteras högre i fortsättningen. Då blir det också viktigare att få skatteförvaltningarna i utlandet att i större utsträckning skicka sådan information till oss. Det kan vi åstadkomma genom att själva skicka mer spontana uppgifter till utlandet, genom att återrapportera resultatet av de inkommande uppgifterna till utlandet och genom att i övrigt öka våra kontakter med utlandet. Samarbetet genom Fiscalis och dess efterträdare kan vara ett instrument för utökade kontakter.