

Ref

PRESKRIPTIONSHINDER
VID

SKATTE BROTT

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2013



National Library
of Sweden

SOU

1980:4

Ref

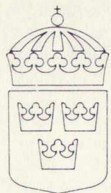
PRESKRIPTIONSHINDER
VID

SKATTE BROTT

DEL BETÄNKANDE AV UTREDNINGEN OM
SÄKERHETSÅTGÄRDER MM I SKATTEPROCESSEN

SOU

1980:4



Statens offentliga utredningar

1980:4

Budgetdepartementet

Preskriptionshinder vid skattebrott

Delbetänkande av utredningen om
säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen

Stockholm 1980

Omslag Jan Bohman
Jernström Offsettryck AB

ISBN 91-38-05471-X
ISSN 0375-250X
Gotab, Stockholm 1980

Till Statsrådet och chefen
för budgetdepartementet

Den 16 februari 1973 bemyndigade regeringen dåvarande statsrådet Sträng att tillkalla högst fem sakkunniga med uppdrag att utreda frågor om kvarstad, skingringsförbud och andra säkerhetsåtgärder i skatteprocessen. Med stöd av bemyndigandet tillkallades som sakkunniga - numera ledamöter - länsåklagaren för speciella mål Anders Nordenadler, lagmannen Sten Bergh, nuvarande statsrådet Olof Johansson, departementsrådet Gösta Welander och riksdagsledamoten Hans-Olov Westberg. Nordenadler utsågs att vara ordförande.

De sakkunniga har antagit namnet Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (USS).

Olof Johansson har den 13 november 1976 entledigats från sitt uppdrag som ledamot i utredningen.

Genom beslut den 29 juni 1978 och den 29 mars 1979 bemyndigade regeringen statsrådet Mundebo att utse ytterligare fyra ledamöter i utredningen. Förordnande härom utfärdades den 30 juni 1978 för riksdagsledamöterna Wilhelm Gustafsson och Kurt Söderström, vilka alltsedan den 23 mars 1977 hade varit experter åt utredningen, den 7 mars 1979 för riksdagsledamoten Kerstin G. Andersson och den 20 juni 1979 för riksdagsledamoten Jan Bergqvist.

Att såsom experter biträda utredningen har i tiden före den nuvarande kommittéförordningens ikraftträdande förordnats kammarrättsassessorn Arne Baekkevold, kronofogden Börje Bjernstad, taxeringsrevisorerna Sven Björnesjö, direktören Christer Jarenius, länsrådet Lars Johansson och länsåklagaren Folke Ljungwall.

Slutligen har den 30 juni 1978 förordnats som sakkunnig skattedirektören Karl-Erik Nord samt som experter avdelningsdirektören Leif Bruhn och byråchefen Johan Hirschfeldt.

Till sekreterare åt utredningen har den 15 februari 1974 förordnats hovrättsfiskalen Martin Erling. Vidare har som biträdande sekreterare förordnats, den 15 april 1979 distriktsåklagaren Birgit Kronholm och den 1 september 1979 distriktsåklagaren Monica Grinneröd-Nordahl. Birgit Kronholm har varit tjänstledig alltsedan den 11 juni 1979.

Utredningen har tidigare överlämnat tre delbetänkanden, nämligen Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen (SOU 1974:49), Betalningssäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen (SOU 1975:104) och Lag om preskription av skattefordringar m.m. (SOU 1978:87).

Utredningen får nu lämna ett fjärde delbetänkande. Det innehåller förslag till ändrade regler om preskriptionshinder vid brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna samt vissa följdändringar av rent skatterättslig natur.

Till delbetänkandet fogas två särskilda yttranden.

Det ena har avgetts av ledamöterna Kerstin G. Andersson, Wilhelm Gustafsson och Kurt Söderström samt det andra av ledamöterna Anders Nordenadler, Jan Bergqvist och Hans-Olov Westberg. Experterna Börje Bjernstad, Sven Björnesjö och Folke Ljungwall har anslutit sig till det senare yttrandet.

Stockholm den 15 januari 1980

Anders Nordenadler

Kerstin Andersson Sten Bergh Jan Bergqvist

Wilhelm Gustafsson Kurt Söderström

Gösta Welander Hans-Olov Westberg

/Martin Erling

Monica Nordahl

INNEHÅLL

SAMMANFATTNING	13
FÖRFATTNINGSFÖRSLAGEN	17
1 UTREDNINGSUPPDRAGET	51
1.1 Direktiven	51
1.2 Utredningsarbetet	55
2 STRAFFRÄTTSLIG PRESKRPTION I GÄLLANDE RÄTT OCH RÄTTSPRAXIS	57
2.1 Inledande anmärkningar	57
2.2 Preskription enligt 35 kap. BrB ...	60
2.2.1 Åtalspreskription	60
2.2.2 Påföljdspreskription	63
2.3 Preskription av brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna	64
3 STRAFFRÄTTSLIG PRESKRPTION I UTLÄNDSK RÄTT	69
3.1 Inledning	69
3.2 Danmark	69
3.3 Finland	72
3.4 Norge	72
3.5 Förbundsrepubliken Tyskland	74
3.6 Österrike	76
3.7 Frankrike	76
3.8 Schweiz	77
3.9 England	77
4 TIDIGARE BEHANDLING AV FRÅGAN OM PRESKRPTIONSHINDRANDE ÅTGÄRDER	79
5 VISSA PROCESSUELLA FRÅGOR AV PRE- SKRIPTIONSRÄTTSLIG BETYDELSE	89
5.1 Inledande anmärkningar	89
5.2 Efterlysning vid fiskala brott ...	90
5.2.1 Efterlysning inom riket ...	90
5.2.2 Efterlysning utomlands	91

5.3	Delgivning i brottmål	95
5.3.1	Delgivning inom landet	95
5.3.2	Delgivning utom landet	98
5.3.2.1	Delgivning inom Norden	98
5.3.2.2	Delgivning i vissa utom- nordiska län- der	99
6	ENKÄTER OCH UNDERSÖKNINGAR OM ÅTALSPRESKRIPTION	107
6.1	Enkäten till åklagarmyndig- heterna	107
6.2	Enkäten till rikets skatte- chefer m.m.	112
6.3	Särskilda synpunkter från RSV:s kontrollavdelning	115
7	ALLMÄN MOTIVERING	119
7.1	Bakgrunden till utredningens förslag	119
7.2	Överväganden och förslag	135
7.2.1	Allmänna synpunkter	135
7.2.2	Riktlinjer för en reform ..	144
7.2.3	Behovet av följdändringar i vissa skatte- och av- giftsförfattningar	153
7.2.4	Vissa frågor i samband med ikraftträdandet	182
8	SPECIALMOTIVERING	185
8.1	Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	185
8.2	Förslag till ändrade regler om åtalspreskription i vissa andra författningar	200
8.3	Förslag till följdändringar i vissa skatte- och avgiftsförfatt- ningar	201
8.3.1	Förslaget till lag om änd- ring i taxeringslagen (1956:623)	201
8.3.2	Förslaget till lag om änd-	

	ring i lagen (1969:430) om mervärdeskatt	211
8.3.3	Förslaget till lag om änd- ring i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss kon- sumtionsbeskattning	213
8.3.4	Förslaget till lag om änd- ring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän för- säkring, m.m.	214
8.4	Ikraftträdande	215
	Särskilda yttranden	217
	Bilaga	221

FÖRKORTNINGAR

AGL	Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
AvgL	Lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m.m.
BrB	Brottsbalken
DL	Delgivningslagen (1970:428)
DF	Delgivningsförrordningen (1979:101)
FiRL	Lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område
FFL	Lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning
FL	Förvaltningslagen (1971:290)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
JRL	Lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område
KuPSL	Kupongskattelagen (1970:624)
ML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
RB	Rättegångsbalken
RPS	Rikspolisstyrelsen
RSV	Riksskatteverket
SjSL	Lagen (1958:295) om sjömansskatt
SkBL	Skattebrottslagen (1971:69)
TL	Taxeringslagen (1956:623)
UBL	Uppbördslagen (1953:272)

SAMMANFATTNING

Betänkandet utgör en fjärde etapp i utredningens arbete. Det innehåller förslag till reformerade bestämmelser om s.k. åtalspreskription vid brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna.

Bakgrunden till de förslag som utredningen nu lägger fram utgör svårigheterna att inom gällande processordning beivra skattebrotten på ett från det allmännas synpunkt godtagbart sätt. Regelsystemen i rättegångsbalken och brottsbalken har utformats med tanke på de traditionella brotten. När de tillämpas på skattebrotten med deras från straffrättslig synpunkt säregna uppbyggnad uppkommer vissa processuella olägenheter.

Enligt gällande preskriptionsordning blir en misstänkt fri från straff om han inte har häktats eller fått del av åtalet viss tid från det att brottet begicks. Denna regel har visat sig medföra vissa komplikationer vid handläggningen av skattebrott. Orsakerna är flera. Skattebrotten upptäcks - till skillnad från de traditionella brotten - inte sällan relativt lång tid efter det att brottet har förövats. Förundersökningen tar ofta lång tid i anspråk beroende på den skatterättsliga undersökning och process som föregår eller löper jämsides med denna. De komplicerade

frågor som förekommer i skattebrottmål av allvarligare beskaffenhet medverkar också till att förundersökningen drar ut på tiden.

Nu angivna omständigheter medför att åklagaren många gånger först i slutskedet av preskriptionstiden får sådant underlag för den fortsatta processen att han kan väcka åtal. I dessa fall kan den misstänkte genom att hålla sig undan en kortare tid bli fri från straff.

De undersökningar som utredningen har låtit företa visar att det inte är ovanligt att den som misstänks för skattebrott utnyttjar de nu nämnda svagheterna i det processuella systemet. För att komma till rätta med dem föreslår utredningen att redan delgivning av underrättelse om brottsmisstanke med den misstänkte skall hindra preskriptionsinträde vid skattebrott. Underrättelsen skall vara skriftlig och innehålla de omständigheter som utgör grund för misstanken om brott.

Bestämmelsen att delgivning av brottsmisstanke skall hindra preskription måste enligt utredningens mening kompletteras. En misstänkt kan nämligen också uppnå strafffrihet genom att hålla sig undan i detta sammanhang. Kommer t.ex. omständigheter som medför ansvar för brott fram redan i inledningskedet av skattemyndigheternas kontrollarbete kan den misstänkte för att uppnå preskription undvika all kontakt med polis- och åklagarmyndigheterna.

Betydande praktiska svårigheter föreligger när det

gäller att få reda på var en person uppehåller sig och att delge honom handlingar. Särskilt gäller detta om personen vistas utomlands. Det framgår bl.a. av undersökningar av efterlysnings- och delgivningspraxis som utredningen låtit företa.

Utredningen har valt att möta de nu nämnda svårigheterna med bestämmelser om förlängning av preskriptionstid. Har underrättelse om brottsmisstanke inte kunnat delges på grund av att den misstänkte har avvikit eller på annat sätt hållit sig undan föreslås att domstolen i brottmålet skall få besluta om förlängning av preskriptionstiden under så lång tid - högst fem år - som ytterligare behövs för att delge underrättelsen. Ärende om förlängning tas upp av domstolen på åklagarens begäran och avgörs efter skriftlig handläggning genom beslut.

Förslaget om nytt preskriptionshinder vid skattebrott får följdverkningar på det skatteprocessuella planet. De förlängda tidsfrister för eftertaxering etc., som sedan år 1972 står det allmänna till buds då åtal för skattebrott väcks efter den normala femårstidens utgång, kommer nämligen att utsträckas i viss mån. Det gäller särskilt i de fall där misstanke kan delges men förundersökningen försenas eller omöjliggörs därför att den misstänkte håller sig undan.

Utredningen föreslår att de nämnda följdverkningarna regleras på så sätt att framställning om eftertaxering m.m. får göras inom tio år under förutsättning att det handlar om betydande belopp i undanhållen skatt eller avgift. De nuvarande reglerna om eftertaxering i samband med åtal för

skattebrott skall enligt förslaget upphävas. I fortsättningen kommer således alla frågor om eftertaxering o.d. bli en rent skatterättslig angelägenhet. Den situationen att en eftertaxering som har fastställts efter den normala tidsfristens utgång undanröjs om åtal för skattebrott ogillas kommer därigenom inte att uppstå.

Som en konsekvens av förslaget om tioårig eftertaxeringsfrist föreslår utredningen att tidrymden för besvär i särskild ordning - s.k. extraordinära besvär - skall förlängas till tio år för de fall där det handlar om betydande skattebelopp. Ändringen berör enbart den enskildes besvärsrätt enligt 100 § taxeringslagen och 55 § lagen om mervärdeskatt.

Slutligen föreslår utredningen att skyldigheten att bevara deklaraionsunderlag, som regleras i 20 § taxeringslagen, skall förlängas till elva år.

Samtliga ändringsförslag föreslås träda i kraft den 1 januari 1981.

1 Förslag tillLag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebrottslagen (1971:69)

dels att 14 § skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 15-18 §§, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

14 §

Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3, 7, 8 eller 9 § ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet.

Har den misstänkte på sätt som är föreskrivet om delgivning av stämning i brottmål, vid förundersökning som lett till allmänt åtal, skriftligen underrättats om att han är skäligen misstänkt för brott enligt denna lag, skall denna åtgärd jämfäställas med att han fått del av åtal för brottet. Underrättelsen skall utfärdas av förundersökningsledaren och innehålla de omständigheter som utgör grund för misstanken om brott.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse15 §

Har underrättelse om brottsmisstanke inte kunnat delges på grund av att den misstänkte har avvikit eller på annat sätt håller sig undan får rätten på framställning av åklagare besluta om förlängning av tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken och i 14 § första stycket denna lag. Tiden får inte bestämmas längre än vad som är erforderligt för att delgivning skall kunna ske med den misstänkte. Visar det sig att tiden är otillräcklig får rätten medge ytterligare förlängning.

Förlängning enligt första stycket får inte omfatta längre tid än sammanlagt fem år.

16 §

Framställning enligt 15 § prövas av den domstol som har att avgöra ansvarsfrågan.

Den misstänkte och hans försvarare skall beredas tillfälle att yttra sig över fram-

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

ställningen där så kan
ske.

17 §

Underrätt är vid
handläggning av ärende
om förlängning av pre-
skriptionstid domför
med en lagfaren domare.
Förfarandet är skrift-
ligt.

18 §

Rättens avgörande i
ärende om förlängning
av preskriptionstid
sker genom beslut. Ta-
lan får inte föras mot
beslutet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2 Förslag tillLag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)¹

dels att 81 § skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 81 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

81 §

Arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktksamhet åsidosätter skyldighet att inbetala skatt som innehållits för annan dömes till böter eller, om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, till fängelse i högst ett år.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt denna paragraf ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet.

¹Lagen omtryckt 1972:75. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse81 a §

Bestämmelserna i 14 §
andra stycket samt 15-18 §§
skattebrottslagen (1971:69)
tillämpas på brott enligt
denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

Lagen tillämpas inte på brott, för vilket på-
följd har bortfallit vid ikraftträdandet.

3 Förslag tillLag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

Härigenom föreskrivs att i fråga om lagen (1958:295) om sjömansskatt¹

dels att 28 § skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 28 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

28 §²

Redare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att inbetala skatt som innehållits för annan dömes till böter eller, om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, till fängelse i högst ett år.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Utän hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt denna paragraf ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet.

¹Lagen omtryckt 1970:933. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:777.

²Senaste lydelse 1971:78.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse28 a §

Bestämmelserna i 14 §
andra stycket samt 15-18 §§
skattebrottslagen (1971:69)
tillämpas på brott enligt
denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

Lagen tillämpas inte på brott, för vilket på-
följd har bortfallit vid ikraftträdandet.

4 Förslag tillLag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs i fråga om kupongskattelagen (1970:624)¹

dels att 31 § skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 33 §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

31 §²

Den som uppsåtligen bryter mot 7 § andra stycket eller 14 § första stycket dömes, om åtgärden kan medföra för låg kupongskatt för honom eller den han företräder, till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet rör verkligt betydande belopp eller är av särskilt farlig art eller om annan synnerligen försvårande omständighet föreligger, till fängelse i högst sex år.

Den som av grov oaktsamhet begår gärning som avses i första stycket dömes till böter eller fängelse i högst sex månader.

Ansvar enligt första eller andra stycket inträder ej för den som frivilligt rättar oriktig uppgift eller eljest fullgör underlåten uppgiftsskyldighet.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt andra stycket.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

²Senaste lydelse 1971:98.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

Utan hinder av 35 kap.
1 § brottsbalken får på-
följd för brott enligt
andra stycket ådömas, om
den misstänkte häktats
eller erhållit del av
åtal för brottet inom fem
år från brottet.

33 §

Bestämmelserna i 14 §
andra stycket samt 15-18
§§ skattebrottslagen
(1971:69) tillämpas på
brott enligt denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

Lagen tillämpas inte på brott, för vilket påföljd har bortfallit vid ikraftträdandet.

5 Förslag tillLag om ändring i lagen (1967:340) om prisregle-
ring på jordbrukets område

Härigenom föreskrivs att 34 a § lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse34 a §²

Den som till ledning vid fastställande av avgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom för-
anleder fara för att avgift undandrages dömes till böter eller fängelse i högst två år, om ej gärningen är belagd med straff i lagen om straff för varusmuggling.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att avge deklaration eller annan därmed jämförlig handling till ledning vid fastställande av avgift eller, såvitt gäller avgift enligt 7-10 §§, bryter mot 4 § lagen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning dömes till böter.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.

Utan hinder av
35 kap. 1 § brottsbal-
ken får påföljd för

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:865.

² Senaste lydelse 1971:97.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

brott enligt andra stycket
å dömas, om den misstänkte
håttats eller erhållit del
av åtal för brottet inom
fem år från brottet. Be-
stämmelserna i 14 § andra
stycket samt 15-18 §§
skattebrottslagen (1971:69)
tillämpas på brott enligt
denna paragraf.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

Lagen tillämpas inte på brott, för vilket på-
följd har bortfallit vid ikraftträdandet.

6 Förslag tillLag om ändring i lagen (1974:226) om prisregle-
ring på fiskets område

Härigenom föreskrivs att 21 § lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

21 §

Den som till ledning vid fastställande av avgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom förleder fara för att avgift undandrages dömes till böter eller fängelse i högst två år, om ej gärningen är belagd med straff i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att avge deklaration eller annan därmed jämförlig handling till ledning vid fastställande av avgift eller, såvitt gäller avgift enligt 7 §, bryter mot 4 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning dömes till böter.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.

Utan hinder av
35 kap. 1 § brotts-
balken får påföljd för
brott enligt andra
stycket ådömas, om
den misstänkte häktats

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

eller erhållit del av
åtal för brottet inom fem
år från brottet. Bestämmel-
serna i 14 § andra stycket
samt 15-18 §§ skattebrottss-
lagen (1971:69) tillämpas
på brott enligt denna para-
graf.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

Lagen tillämpas inte på brott, för vilket på-
följd har bortfallit vid ikraftträdandet.

7 Förslag tillLag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 20, 100, 114, 115 och 116 §§ taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

20 §²

Den som enligt denna lag är skyldig att avge deklARATION eller annan uppgift till ledning för egen taxering eller ock uppgift till ledning för annans taxering är jämväl skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för deklarations- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav.

Fåmansföretag är skyldigt att sörja för att underlag finnes för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tillskjutit till och uttagit ur företaget av pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som utbetalats till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bevara verifikation av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad.

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1976:86.

Nuvarande lydelse

Skyldighet att sörja för att underlag finnes och att bevara detta kvarstår under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Föreslagen lydelse

Skyldighet att sörja för att underlag finnes och att bevara detta kvarstår under elva år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Om skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper är särskilt stadgat.

100 §³

Besvär må jämväl i särskild ordning anföras av den skattskyldige,

- 1) om han taxerats för inkomst eller förmögenhet, som icke är av skattepliktig natur,
- 2) om han taxerats för inkomst eller förmögenhet, för vilken han icke är skattskyldig,
- 3) om han taxerats till kommunal inkomstskatt för garantibelopp för fastighet, vilket icke bort för honom upptagas såsom skattepliktig inkomst,
- 4) om han taxerats för samma inkomst eller förmögenhet på mer än en ort eller eljest taxerats å orätt ort,
- 5) om hans taxering blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,
- 6) om han, till följd av underlåtenhet att avgiva deklARATION eller annan uppgift eller på grund av felaktighet i deklARATION eller i annan uppgift från honom eller i kontrolluppgift eller i handling som legat till grund för sådan dekla-

³ Senaste lydelse 1972:83.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

ration eller uppgift, taxerats till väsentligt högre belopp än som svarar mot hans inkomst eller förmögenhet,

7) om han eljest kan åberopa omständighet eller bevis som bort föranleda väsentligt lägre taxering eller väsentligt lägre skatt på grund av taxeringen,

8) om han icke erhållit sådan avräkning av utländsk skatt, som han är berättigad till enligt överenskommelse med främmande stat.

I de fall som angivas i första stycket vid 6) och 7) må besvärstalan ej tagas upp till prövning, med mindre den kan grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats vid fastställandet av den taxering vari rättelse sökes, och det framstår såsom ursäktligt att den skattskyldige icke i annan ordning åberopat omständigheten eller beviset till vinnande av riktig taxering.

Besvär som avses i denna paragraf må anföras inom fem år efter taxeringsåret.

Besvär som avses i denna paragraf får anföras inom fem år efter taxeringsåret.

Tidsfristen är dock tio år om den skatt, som oriktigt har påförts, uppgår till betydande belopp eller annars särskilda skäl föreligger.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse114 §⁴

Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, avgiven till ledning vid hans taxering, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har eljest meddelandet för- anlett att skatt enligt uppbördslagen (1953:272) på grund av taxeringen påförts den skattskyldige eller hans make eller, vad angår för- mögenhetsskatt, annan med honom samtaxerad person med för lågt be- lopp, skall rättelse ske genom eftertaxe- ring. Sådan rättelse skall också ske, när skattskyldig har läm- nat oriktigt meddelande i mål om sin taxering. Eftertaxering må dock ej åsättas, om den skatt som icke påförts är att anse såsom ringa.

Har skattskyldig i uppgift eller upplys- ning, avgiven till led- ning vid hans taxering, lämnat oriktigt medde- lande och har meddelan- det följts eller har eljest meddelandet för- anlett att skatt enligt uppbördslagen (1953:272) på grund av taxeringen påförts den skattskyl- dige eller hans make eller, vad angår för- mögenhetsskatt, annan med honom samtaxerad person med för lågt be- lopp, skall rättelse ske genom eftertaxe- ring. Sådan rättelse skall också ske, när skattskyldig har läm- nat oriktigt meddelande i mål om sin taxering. Har den skattskyldige avlidit, sker rättelse genom eftertaxering av dödsboet. Eftertaxering må dock ej åsättas, om den skatt som icke på- förts är att anse så- som ringa.

⁴ Senaste lydelse 1978:196.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

Föreligga sådana omständigheter att eftertaxering skall åsättas och kan på grund av vad sålunda och i övrigt förekommit antagas att av den skattskyldige lämnade uppgifter icke varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för en riktig taxering, skall eftertaxeringen åsättas med tillämpning av 21 §.

Vad ovan sagts skall äga motsvarande tillämpning, om skattskyldig, ehuru uppgiftspliktig, underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning.

115 §⁵

Fråga om eftertaxering prövas av länsrätt efter ansökan av taxeringsintendent. Kommun får ansöka om eftertaxering i fråga om kommunal inkomstskatt. Ansökan om eftertaxering upptages till prövning av den länsrätt som har haft att upptaga besvär rörande den skattskyldiges taxering det år ansökan avser.

Ansökan om eftertaxering skall ha kommit in till läns-

Fråga om eftertaxering skall väckas inom fem år ef-

⁵ Senaste lydelse 1979:175.

Nuvarande lydelse

rätten inom fem år efter det år, då taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans. Ansökan om eftertaxering på grund av oriktigt meddelande i taxeringsmål får dock upptagas till prövning, om den har kommit in inom ett år från utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vann laga kraft. Har den skattskyldige avlidit, skall ansökan om eftertaxering av hans dödsbo ha kommit in inom två år efter utgången av det kalenderår, då bouppteckning efter honom gavs in för registrering.

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser hans taxering, får ansökan om eftertaxering för det år som brottet avser upptagas till prövning även efter utgången av den i andra stycket angivna tiden. Detsamma gäller, om

Föreslagen lydelse

ter utgången av det taxeringsår då taxeringen rätteligen borde ha skett. Tidsfristen är dock tio år om den skatt, som inte har påförts, uppgår till betydande belopp.

Utan hinder av föreskrifterna i första stycket får fråga om eftertaxering på grund av oriktigt meddelande i taxeringsmål väckas inom ett år efter utgången av det år, då dom i taxeringsmålet vann laga kraft.

Har den skattskyldige avlidit, skall fråga om eftertaxering av dödsboet väckas inom två år efter utgången av det kalenderår, då bouppteckning efter den avlidne gavs in för registrering.

Nuvarande lydelse

eftertaxering medför att den skattskyldige enligt 12 § skattebrottslagen (1971:69) är fri från ansvar för sådant brott. Ansökan skall i fall som har sagts nu ha kommit in före utgången av kalenderåret efter det då åtalet väcktes eller åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen vidtogs. Har den skattskyldige avlidit, skall ansökan om eftertaxering av dödsboet ha kommit in inom sex månader från dödsfallet. Eftertaxering, som har åsatts efter åtal mot den skattskyldige, skall undanröjas av länsrätten, om åtalet ej bifalls till någon del. Detta gäller dock ej, om åtalet ogillas med stöd av 12 § skattebrottslagen.

Tredje stycket skall tillämpas också i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

den juridiske personens
taxering eller är fri
från ansvar för sådant
brott på grund av 12 §
skattebrottslagen.

116 §⁶

Fråga om eftertaxe-
ring prövas av den dom-
stol, som är behörig
att avgöra besvär över
den skattskyldiges taxe-
ring för det år efter-
taxeringen avser. Pröv-
ningen sker på fram-
ställning av taxerings-
intendent och, såvitt
avser kommunal inkomst-
skatt, även av kommun.

Eftertaxering får
ej ske, om fråga därom
ej har prövats av läns-
rätten inom ett år från
den dag ansökan om
eftertaxering senast
skall ha kommit in.

Mål om eftertaxering
skall avgöras inom ett
år efter utgången av
det kalenderår då fråga
om eftertaxering senast
skall vara väckt.

Föreskrifterna i denna lag om besvär angående taxering skall i tillämpliga delar gälla i fråga om besvär rörande eftertaxering.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

⁶ Senaste lydelse 1979:175.

8 Förslag tillLag om ändring i lagen (1968:430) om mervärde-
skatt

Härigenom föreskrivs att 40 och 55 §§ lagen (1968:430) om mervärdesskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse40 §²

Efterbeskattning får ske först sedan slutligt beslut om fastställelse av skatt meddelats eller när fråga om preliminärt beslut icke längre enligt 35 § får väckas. Efterbeskattning får icke ske med mindre fråga därom prövats senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända. Efterbeskattning på grund av oriktig

Efterbeskattning får ske först sedan slutligt beslut om fastställelse av skatt meddelats eller när fråga om preliminärt beslut icke längre enligt 35 § får väckas. Efterbeskattning får icke ske med mindre fråga därom prövats inom sex år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända. Tidsfristen är dock tio år om den skatt, som inte har fastställts

¹Lagen omtryckt 1969:237. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:885.

²Senaste lydelse 1979:304.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

uppgift i mål om skatt får dock ske inom ett år efter utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vunnit laga kraft.

Har den skattskyldige avlidit, påföres efterbeskattning hans dödsbo. Sådan efterbeskattning får ske endast om fråga därom prövats senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket bo-uppteckning efter den skattskyldige lämnats in för registrering.

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser mervärdeskatt för honom får, även efter utgången av den i första eller andra stycket angivna tiden, efterbeskattning ske för det år som brottet avser.

Detsamma gäller, om efterbeskattning medför att den skattskyldige enligt 12 § skattebrottslagen (1971:69) är fri från ansvar för

eller inte skall återbetalas, uppgår till betydande belopp.

Har den skattskyldige avlidit, påföres efterbeskattning hans dödsbo. Sådan efterbeskattning får ske endast om fråga därom prövats senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket bo-uppteckning efter den skattskyldige lämnats in för registrering.

Utan hinder av föreskrifterna i första stycket får fråga om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt prövas inom ett år efter utgången av det år, då dom i målet vann laga kraft.

Nuvarande lydelse

sådant brott. Efter-
beskattning som har
sagts nu får dock ske
endast om fråga därom
prövats före utgången
av kalenderåret efter
det under vilket åta-
let väcktes eller åt-
gård som avses i 12 §
skattebrottslagen vid-
togs. Har den skatt-
skyldige avlidit,
skall fråga om efter-
beskattning av döds-
boet prövas inom sex
månader från dödsfal-
let. Efterbeskattning
som har åsatts efter
åtal mot den skatt-
skyldige skall undan-
röjas av länsstyrelsen,
om åtalet ej bifalls
till någon del. Detta
gäller dock ej, om åta-
let ogillas med stöd
av 12 § skattebrotts-
lagen.

Tredje stycket
skall tillämpas också
i fall då den som har
företrätt juridisk
person åtalats för
skattebrott som avser
mervärdeskatt för den

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

juridiske personen
eller är fri från an-
svar för sådant brott
på grund av 12 §
skattebrottslagen.

55 §³

Skattskyldig får anföra besvär i särskild ordning om

1) skatt fastställts i strid med bestämmelserna om vem som är skattskyldig eller om vad som är skattepliktigt,

2) skatt fastställts mer än en gång för samma omsättning,

3) beskattningen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

4) någon till följd av underlåtenhet att lämna deklaration eller infordrad uppgift, felaktighet i deklaration eller annan uppgift som han lämnat eller i uppgift eller handling som legat till grund för sådan deklaration eller uppgift fått skatten för viss redovisningsperiod fastställd till belopp som väsentligt avviker från vad som rätteligen bort fastställas för perioden,

5) någon i annat fall kan åberopa omständighet eller bevis som bort föranleda att skatten fastställts till belopp som väsentligt avviker från vad som fastställts.

³Senaste lydelse 1979:304.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

Besvär enligt första stycket 4 och 5 får upptagas till prövning endast om besvären kan grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats när skatten fastställts, och det framstår som ursäktligt att den som söker rättelse icke i annan ordning åberopat omständigheterna eller beviset för att få rättelse.

Besvär som avses i första stycket får anföras senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända.

Besvär som avses i första stycket får anföras senast inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända. Tidsfristen är dock tio år om den skatt, som oriktigt har fastställts avser betydande belopp eller annars särskilda skäl föreligger.

Allmänt ombud får enligt första och tredje styckena anföra besvär till den skattskyldiges förmån och i fall som avses i första stycket 3 även till den skattskyldiges nackdel.

Bestämmelserna i 34 § gäller i tillämpliga delar vid prövning av besvär i särskild ordning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

9 Förslag tillLag om ändring i lagen (1959:92) om förfarandet
vid viss konsumtionsbeskattning

Härigenom föreskrivs att 21 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse21 §²

Efterbeskattning må icke ske, med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom fyra år efter utgången av den i 19 § första stycket stadgade tiden för fastställande av skatt. Efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt må dock ske inom ett år efter utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vunnit laga kraft. Har den skatt-

Efterbeskattning må icke ske, med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom fyra år efter utgången av den i 19 § första stycket stadgade tiden för fastställande av skatt. Tidsfristen är dock nio år om den skatt, som inte har fastställts, uppgår till betydande belopp.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:863.

² Senaste lydelse 1978:198.

Nuvarande lydelse

skyldige avlidit, åsätts efterbeskattningen hans dödsbo, dock att sådan efterbeskattning icke må ske med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser hans skatt må, även efter den i första stycket angivna tiden, efterbeskattning ske för det år som brottet avser. Detsamma gäller, om efterbeskattning medför att den skattskyldige enligt 12 § skattebrottslagen (1971:69) är fri från ansvar för sådant brott. Efterbeskattning som har sagts nu får dock ske endast om fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det under vilket åtalet väcktes eller åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen

Föreslagen lydelse

Utan hinder av föreskrifterna i första stycket får fråga om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt prövas inom ett år efter utgången av det år, då dom i målet vann laga kraft.

Har den skattskyldige avlidit, åsätts efterbeskattningen hans dödsbo, dock att sådan efterbeskattning icke må ske med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning ef-

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

vidtogs. Har den skatt-
skyldige avlidit, skall
fråga om efterbeskatt-
ning av dödsboet prövas
inom sex månader från
dödsfallet. Efterbe-
skattning som har
åsatts efter åtal mot
den skattskyldige skall
undanröjas av beskatt-
ningsmyndigheten, om
åtalet ej bifalls
till någon del. Detta
gäller dock ej, om
åtalet ogillas med
stöd av 12 § skatte-
brottslagen.

ter honom blivit ingi-
ven för registrering.

Andra stycket skall
tillämpas också i fall
då den som har före-
trätt juridisk person
åtalats för skattebrott
som avser den juridiske
personens skatt eller
är fri från ansvar för
sådant brott på grund
av 12 § skattebrotts-
lagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

10 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m.m.

Härigenom föreskrivs att 14 § lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m.m.¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse14 §²

Har arbetsgivare i uppgift eller upplysning, avlämnad till ledning för beräkning av avgiftsunderlag, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har eljest meddelandet för- anlett att avgiftsunderlag för honom icke blivit bestämt eller blivit bestämt till för lågt belopp, skall riksför- lopp, skall riksför- sättningsverket bestämma det avgiftsunderlag, som genom berörda för- farande undandragits. Sådant avgiftsunderlag må dock ej bestämmas om

Har arbetsgivare i uppgift eller upplysning, avlämnad till ledning för beräkning av avgiftsunderlag, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har eljest meddelandet för- anlett att avgiftsunderlag för honom icke blivit bestämt eller blivit bestämt till för lågt belopp, skall riksför- sättningsverket bestämma det avgiftsunderlag, som genom berörda för- farande undandragits. Detsamma gäller när arbetsgivare har lämnat oriktig uppgift i mål om avgift. Av-

1 Lagen omtryckt 1974:938. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:938.

2 Senaste lydelse 1978:200.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

vad som undandragits är att anse såsom ringa.

giftsunderlag får dock inte bestämmas om vad som har undandragits är att anse såsom ringa.

Föreligga sådana omständigheter att avgiftsunderlag som avses i föregående stycke skall bestämmas och kan på grund av vad sålunda och i övrigt förekommit antagas att av arbetsgivaren lämnad uppgift eller upplysning icke varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för en riktig beräkning av avgiftsunderlaget, skall avgiftsunderlaget bestämmas med tillämpning av 10 §.

Vad ovan sagts skall äga motsvarande tillämpning om arbetsgivare, ehuru uppgiftspliktig, underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning.

Avgiftsunderlag som avses i denna paragraf må icke bestämmas efter utgången av sjätte året efter utgiftsåret. Har arbetsgivaren avlidit, påföres avgiftsunderlaget hans dödsbo, dock att sådan påföring icke må ske med mindre fråga därom prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

Avgiftsunderlag får inte bestämmas enligt denna paragraf efter utgången av sjätte året efter utgiftsåret. Tidsfristen är dock elva år om det avgiftsunderlag, som inte har bestämts, uppgår till betydande belopp.

Har arbetsgivaren åtalats för skattebrott som avser hans arbets-

Utan hinder av föreskrifterna i första stycket får fråga om

Nuvarande lydelse

givaravgift må, även efter utgången av den i fjärde stycket angivna tiden, avgiftsunderlag bestämmas för det avgiftsår, som brottet avser. Det samma gäller, om bestämmande av avgiftsunderlag medför att arbetsgivaren enligt 12 § skattebrottslagen (1971:69) är fri från ansvar för sådant brott. Avgiftsunderlag som nu har sagts må dock icke bestämmas med mindre fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det då åtalet väcktes eller åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen vidtogs. Har arbetsgivaren avlidit skall fråga om påföring av avgiftsunderlag för dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. Avgiftsunderlag som påförts efter åtal mot arbetsgivaren skall undanröjas av riks försäkringsverket, om åtalet ej bifalles

Föreslagen lydelse

bestämmande av avgiftsunderlag på grund av oriktig uppgift i mål om avgift prövas inom ett år efter utgången av det år, då målet vann laga kraft.

Har arbetsgivaren avlidit, påföres avgiftsunderlaget hans dödsbo, dock att sådan påföring icke må ske med mindre fråga därom prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

till någon del. Detta
gäller dock ej om åta-
let ogillas med stöd
av 12 § skattebrotts-
lagen.

Femte stycket skall
tillämpas också i fall
då den som har före-
trätt juridisk person
åtalats för skattebrott
som avser den juridiske
personen påfört avgifts-
underlag eller är fri
från ansvar för sådant
brott på grund av 12 §
skattebrottslagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

1 UTREDNINGSUPPDRAGET

1.1 Direktiven

Direktiven för utredningsarbetet framgår av vad dåvarande chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anförde till statsrådsprotokollet den 16 februari 1973. Anförandet har följande innehåll.

Under de senaste åren har en rad åtgärder vidtagits för att motverka skattefusk. Jag vill främst nämna den nya skattebrottslagen (1971:69), varigenom skattefusk kommit att jämföras med brottsbalkens bedrägeribrott, och de i samband med skattebrottslagen antagna bestämmelserna om skatte- och avgiftstillägg samt förseningsavgift. Även mot skatteflyktsmetoder har under senare tid nya lagregler införts. Väsentligt ökade möjligheter att motverka förfaranden som syftar till för låg skatte- och avgiftsberäkning föreligger sålunda genom redan vidtagna lagstiftningsåtgärder. Härtill kommer att omfattande lagstiftningsarbete pågår som avser att skapa ytterligare hinder för kringgående av gällande regler om skatter och allmänna avgifter.

Även om sålunda skyddet mot skatteundandragande har förstärkts och avses skola förbättras, är emellertid skattefordringar i vissa avseenden väsentligt sämre ställda än fordringar av civilrättslig natur. Jag avser här möjligheterna att genom processuella tvångsmedel säkra betalning av en fordran. Sådana möjligheter finns sedan länge för civilrättsliga fordringar, men saknas i vad avser skattefordringar.

Enligt 15 kap. rättegångsbalken och 8 kap. utskönningslagen (1877:31 s. 1) kan s.k. civilprocessuella säkerhetsåtgärder vidtas innan förutsättning för utmätning av egendomen föreligger. Dessa åtgärder brukar indelas i reella och personella. Till de förra räknas bl.a. kvarstad och skingringsförbud och till de senare, som avser att

förhindra att en person undandrar sig betalning genom att resa utrikes, hör reseförbud. Ett antal förutsättningar måste föreligga för att en ansökan om sådan säkerhetsåtgärd skall kunna bifallas. Sökanden skall sålunda bl.a. ha visat sannolika skäl för sitt yrkande. En annan förutsättning är att motparten skäligen kan befaras företa sig något som förhindrar eller försvårar verkställigheten av dom.

Domstol eller, om talan ännu inte väckts vid domstol, överexekutor kan förordna att "kvarstad läggs" på viss egendom eller att egendom "ställs under förbud att säljas eller skingras". Kvarstad kan avse endast lös egendom medan skingringsförbud kan avse vad egendom som helst. Sådana förordnanden innebär bl.a. att egendomens ägare inte längre har rätt att fritt förfoga över egendomen. Avtal som ingåtts i strid mot kvarstadsbeslut eller skingringsförbud är ogiltigt. Genom säkerhetsåtgärder kan alltså borgenär förhindra att gäldenär gör sig av med sin egendom innan dom föreligger som kan grunda rätt till utmätning för fordran etc. Reseförbud enligt 15 kap. 2 § rättegångsbalken kan meddelas på yrkande av part, om det "skäligen kan befaras att motparten begiver sig från riket utan att efterlämna känd egendom, som svarar mot hans gäld". Även överexekutor kan meddela reseförbud. Överträdelse av beslut om säkerhetsåtgärd är straffbelagd.

Även inom straffprocessen kan tvångsmedel av nu avsett slag ifrågakomma, dels för att möjliggöra verkställighet av en kommande dom, dels för att säkerställa bevisupptagningen inför domstol. I motsats till vad som gäller inom civilprocessen kan fråga om tvångsmedel tas upp inför domstol innan talan väckts i huvudsaken.

Inom förvaltningsprocessen finns möjligheter att i vissa fall förelägga och utdöma vite, som kan sägas utgöra tvångsmedel i processen. För skatteprocessens del finns vid sidan av vitesinstitutet en speciell säkerhetsåtgärd, nämligen handräckning vid taxeringsrevision, som närmast kan jämföras med straffprocessens husranssakan och beslag och således avses säkra bevisningen i en kommande process. De nuvarande reglerna om handräckning har kritiserats som alltför omständliga för att kunna användas på ett effektivt sätt. Detta torde vara det främsta skälet till att institutet ytterst sällan tillämpas. Institutet kvarstad och skingringsförbud som ju syftar till att säkra det ekonomiska utfallet av en väntad

eller pågående process saknas helt i förvaltningsprocessen.

Det är enligt min mening en kännbar brist i lagstiftningen att tvångsmedel för att säkra betalning av ännu ej fastställda skattefordringar och liknande inte finns beträffande skatteprocessen. Av bl.a. utredningstekniska skäl måste det nämligen relativt ofta förflyta en ganska lång tid från det exempelvis en taxeringsrevision påbörjas hos en skattskyldig och till dess tillkommande skatt är fastställd och utmätningssgill. Det har i praktiken förekommit åtskilliga fall där den skattskyldige under denna tidrymd genom olika åtgärder åstadkommit att skattefordringen, när den väl fastställts, har visat sig sakna värde. Lämpliga bestämmelser om säkerhetsåtgärder skulle i många av dessa fall med all sannolikhet ha lett till ett betydligt gynnsammare uppbördsresultat för det allmänna. Man bör heller inte bortse från den inverkan detta skulle få på skattemoralen i allmänhet.

Jag vill därför föreslå att frågan om införande av säkerhetsåtgärder i skatteprocessen nu utreds. Utredningen bör inriktas på alla typer av säkerhetsåtgärder. Detta innebär att uppdraget inte bör begränsas till sådana åtgärder som är direkt inriktade på skattefordringen som sådan utan också omfatta tvångsmedel för att säkra bevisning i skatteprocessen. En översyn av bestämmelserna i lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision bör således ingå i uppdraget. Av praktiska skäl bör utredningen avse hela skatte- och avgiftsområdet, inbegripet tullområdet. Också socialförsäkringsavgifterna bör inbegripas. I första hand torde motsvarande regler inom civilprocessen kunna tjäna som förebild. Men även straffprocessens regler om säkerhetsåtgärder bör beaktas. Särskilt gäller detta de rent processuella förutsättningarna, eftersom snabbhet i förfarandet är synnerligen viktigt för skatteprocessens del. Detta får dock inte leda till att kraven på rättssäkerhet eftersätts. Åtskilligt talar för att frågor om säkerhetsåtgärder bör avgöras av domstol. De nya länsskatterätterna får därvid anses ligga närmast till hands i vad avser beslut om säkerhetsåtgärder för skatter. Situationer kan dock tänkas där det bör finnas en möjlighet att låta annan myndighet åtminstone provisoriskt besluta om säkerhetsåtgärd i avvaktan på domstols beslut. Utredningen bör överväga möjligheten att införa bestämmelse om att mål och ärenden, i vilka förordnats om säkerhetsåtgärder, skall behandlas med förtur. Utredningen bör bedrivas skyndsamt.

I tilläggsdirektiv den 29 juni 1978 har utredningen fått i uppdrag att utreda frågan om en allmän kontrollag för skatter, tullar och avgifter samt att se över reglerna om solidariskt betalningsansvar på skatte- och avgiftsområdet.

Utredningens arbetsuppgifter i fråga om straffrättslig preskription har berörts av dåvarande finansministern i svaret på en i riksdagen den 7 februari 1974 framställd enkel fråga. Denna avsåg vilka åtgärder som finansministern ämnade vidta för att komma till rätta med att svenska medborgare lämnade Sverige och bosatte sig utomlands för att därmed undgå åtal för skattefusk. Finansministerns svar innehöll följande

Under de senaste åren har statsmakterna vidtagit kraftiga åtgärder för att motverka skattefusk och skatteflykt. Genom den nya skattebrottslagen har med verkan från den 1 januari 1972 straffen skärpts påtagligt vid allvarligare överträdelser av skattereglerna. Härigenom har preskriptionstiden för de grova skattebrotten förlängts från fem till tio år. I fråga om samhällets fordringar på inkomstskatt gäller för närvarande en preskriptionstid på omkring sju år räknat från deklARATIONstillfället. Den pågående utredningen om säkerhetsåtgärder i skatteprocessen har att komma med förslag om de ytterligare skärpningar som kan anses erforderliga.

Ett flertal organisationer har i skrivelser till regeringen påtalat behovet av en översyn av preskriptionsreglerna vid skattebrott. Skrivelserna har tillställts utredningen för att beaktas under det fortsatta arbetet.

1.2 Utredningsarbetet

Av direktiven framgår att utredningens arbete bör inriktas på alla slags åtgärder till skydd för det allmännas anspråk på skatt, tull och avgift. Uppdraget spänner över ett område som omfattar uppgifter av såväl förvaltningsrättslig som processrättslig och straffrättslig karaktär. Utredningen har därför valt att lösa dem etappvis. Hittills har utredningen avgett tre delbetänkanden, Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen (SOU 1974:49), Betalningssäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen (SOU 1975:104) och Lag om preskription av skattefordringar m.m. (SOU 1978:87). De två förstnämnda förslagen har föranlett lagstiftning. Förslaget om preskription av skattefordringar har remissbehandlats och är f.n. under övervägande i departementet.

Utredningsarbetet har därefter inriktats på en översyn av reglerna om åtalspreskription vid brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna.

För att få underlag för reformbehoven har utredningen gjort rundfrågningar till rikets åklagarmyndigheter, länsstyrelsernas skatteavdelningar och vissa allmänna domstolar. Vidare har underhandskontakter tagits med företrädare för riksskatteverket. Utredningen har även studerat aktmaterial hos utrikesdepartementet avseende delgivning av stämning i brottmål med personer bosatta i främmande länder. En redovisning av resultatet av de undersökningar som har företagits lämnas i kap. 5 och 6.

Vid studiebesök i de nordiska grannländerna, Österrike och Förbundsrepubliken Tyskland har

företrädare för utredningen bl.a. undersökt dessa länders regelsystem på preskriptionsområdet. Redovisning härför lämnas i kap. 3.

Förslagen till ändrade regler om åtalspreskription läggs fram i ett särskilt delbetänkande. Anledningen härtill är - som nämnts - att de från systematisk synpunkt skiljer sig från utredningens övriga arbetsuppgifter.

För utredningen återstår att överväga möjligheterna för införandet av en allmän kontrollag i fråga om skatter och avgifter och föreslå den närmare utformningen av en sådan lag samt att se över reglerna om solidariskt betalningsansvar på skatte- och avgiftsområdet.

Sedan det förra delbetänkandet har utredningen avgett remissyttrande över betänkandet Konkurs och rätten att idka näring (SOU 1979:13).

2 STRAFFRÄTTLIG PRESKRIPTION I GÄLLANDE RÄTT OCH RÄTTSPRAXIS

2.1 Inledande anmärkningar

Inom straffrätten förekommer i huvudsak två former av preskription, nämligen åtalspreskription och påföljdspreskription.

Åtalspreskription är det samlande begreppet för den typ av preskriptionsbestämmelser som medför ansvarsfrihet för brottet.

Åtalspreskription i ordets egentliga bemärkelse - som förbud att åtala för brott - förekommer i mycket begränsad omfattning. Främst är det utredningstekniska skäl som motiverat dylika bestämmelser. Exempel härpå utgör förbudet för åklagare och målsägande att under vissa förhållanden åtala för våldtäkt etc. sedan sex månader har förflutit från det att brottet begicks (6 kap. 11 § andra stycket BrB). Väcks åtal skall det avvisas av domstolen.

Inom preskriptionsrätten har begreppet åtalspreskription en annan - om än något missvisande - innebörd. Institutet innebär här inte ett förbud att åtala, men väl ett förbud för domstol att döma till påföljd sedan brottet har preskriberats. Bl.a. ligger det humanitära skäl bakom denna typ av preskriptionsbestämmelser. Det har inte ansetts lämpligt att någon lagförs för brott som ligger långt tillbaka i tiden. Meningen är att den som har begått ett brott bör kunna räkna med att

detta inte lång tid därefter beivras av myndigheterna och spolierar den tillvaro som han har byggt upp. Allmänpreventiva hänsyn har inte ansetts lägga hinder i vägen för detta betraktelsesätt. Skälen för och emot preskription har dock olika tyngd alltefter brottets svårhetsgrad.

Institutet åtalspreskription i nu angiven bemärkelse förekommer i två olika former, nämligen dels som ett förbud för domstolen att döma till påföljd om inte den misstänkte har häktats eller fått del av åtal inom viss tid från brottet, dels som ett förbud för domstol att döma till påföljd sedan viss tid förflutit från brottet.

De allmänna bestämmelserna om åtalspreskription finns i 35 kap. BrB. De riktar sig sålunda till domstolen och förbjuder den att under vissa förutsättningar döma till påföljd. Man har valt denna ordning av det skälet att det är först i domstolen som det blir klarlagt under vilket lagrum en gärning faller och därmed också vilken preskriptionsbestämmelse som är tillämplig. Preskriptionsbestämmelserna träffar emellertid indirekt även åklagaren. Är förhållandena sådana att han finner att preskription har inträtt, bör han inte åtala för brottet och inte heller inleda förundersökning. Åklagarens situation kan dock vara besvärlig i de fall där preskriptionsfara föreligger. Är åklagaren i tidsnöd och är utredningen om brottet inte fullständig kan det vara svårt för honom att ta ställning till om preskription har inträtt eller om han, med viss risk för ansvar för obefogat åtal, skall ge in stämningsansökan till domstolen.

Sedan viss tid har förflutit från brottet inträder s.k. absolut preskription. Domstolen får därefter under inga förhållanden döma till påföljd. Häktning av den misstänkte eller delgivning av åtal med honom saknar därvid betydelse.

Frågan huruvida preskription föreligger skall själv-
mant tas upp av rätten. Finner den att brottet har preskriberats skall den ogilla åtalet på denna grund. Ansvarsfrågan prövas då inte i målet, inte ens på begäran av den misstänkte. I vissa fall, t.ex. då fråga om skadestånd uppkommit, kan emellertid domstolen vara tvungen att ta ställning till ansvarsfrågan trots att brottet har preskriberats. Detta följer av att bestämmelserna om åtalspreskription inte inverkar på rätten till skadestånd i ett brottmål.

Med påföljdspreskription, som utgör den andra huvudgruppen av preskriptionsbestämmelser på straffrättens område, menas att påföljd som har ådömts någon bortfaller efter viss tid om åtgärder för verkställighet inte har vidtagits dessförinnan. Tiden varierar efter påföljdens art och längd.

Bestämmelserna i 35 kap. BrB om åtals- resp. påföljdspreskription är främst avsedda att tillämpas på brott som är upptagna i BrB. De skall emellertid även användas inom specialstraffrätten i den mån inte avvikande regler har meddelats i specialförfattningarna. För skattebrottens del ges sådan särreglering i 14 § SkBL.

I det följande behandlas först de allmänna reglerna om preskription. Därefter redogörs i ett särskilt avsnitt för specialbestämmelserna på skattestraffrättens område.

2.2 Preskription enligt 35 kap. BrB

2.2.1 Åtalspreskription

Bestämmelser om åtalspreskription finns i 35 kap. 1-6 §§ BrB.

I 35 kap. 1 § BrB, som utgör den centrala bestämmelsen om åtalspreskription, föreskrivs att påföljd inte får ådömas, med mindre den misstänkte har häktats eller fått del av åtal för brottet inom viss tid från brottet.

Preskriptionstidens längd varierar med hänsyn till det straff som kan följa på brottet. Där detta är indelat i grader med särskild straffskala för ringa och grova brott skall varje grad av brottet anses som ett brott för sig.

Preskriptionstiden är två år, om på brottet inte kan följa svårare straff än fängelse i ett år, fem år, om svåraste straffet är högre men inte över fängelse i två år, tio år, om svåraste straffet är högre men inte över fängelse i åtta år, femton år, om straffet är fängelse på viss tid över åtta år och slutligen tjugofem år, om fängelse på livstid kan följa på brottet. Innefattar en handling flera brott får påföljd ådömas för alla brotten så länge det kan ske för något av dem.

Preskriptionstiden löper från den dag, då brottet begicks. Det framgår av 35 kap. 4 § BrB. Om villkoret för att döma till påföljd är att en särskild verkan av handlingen skall ha inträtt, räknas - enligt samma bestämmelse - preskriptionstiden från den dag, då sådan verkan inträdde.

Preskriptionstiden löper i hela år från den dag då brottet begicks eller verkan av det inträdde, till och med klockan 24.00 dagen med motsvarande datum sista året av preskriptionstiden. Söndagsregeln i lagen om beräkning av lagstadgad tid tillämpas inte.

Enligt 35 kap.1 § BrB får påföljd för brottet ådömas endast om den misstänkte "häktats eller erhållit del av åtal för brottet" inom viss tid från brottet.

Med "häktats" menas att häktningsbeslutet skall ha verkställts, dvs. s.k. effektiv häktning skall ha ägt rum. Att domstolen beslutar om häktning av en misstänkt i hans frånvaro påverkar således inte preskriptionsfrågan.

Kravet att den misstänkte skall ha "fått del" av åtal för brottet innebär, att han personligen skall ha delgivits stämningen i brottmålet. Det framgår indirekt av 33 kap. 6 § RB, som innehåller regler om delgivning av stämning i brottmål. Där sägs att bestämmelserna i 5, 12 och 15 §§ DL inte skall tillämpas vid delgivning av stämning i brottmål. Enligt 5 § DL får delgivning utom riket i vissa fall ske enligt det främmande landets bestämmelser. 12 § DL innehåller regler om delgivning genom att handlingen lämnas till annan än den sökte, t.ex. medlem i hans hushåll, hyresvärd etc. I 15 § DL regleras kungörelsedelgivning. Bestämmelsen i 33 kap. 6 § RB, att nu nämnda paragrafer är undantagna vid delgivning av stämning i brottmål, får därför till följd att den misstänkte skall delges stämningen personligen.

Enligt 35 kap. 1 § BrB är den preskriptionshindrande effekten av häktning och delgivning av åtal

begränsad till "brottet". Med brottet förstås den i häktningsframställningen eller stämningsansökan beskrivna gärningen. För att preskriptionshinder skall anses föreligga erfordras ett nära samband mellan häktningen resp. delgivningen av åtalet och den efterföljande domen. Utgörs preskriptionshindret av ett verkställt häktningsbeslut skall åtalet och domen följa som resultat av den förundersökning där häktningen ingår som ett processuellt tvångsmedel. Gärningsbeskrivningen i häktningsframställningen resp. stämningsansökan skall i princip ha full identitet med den gärning på vilken den fällande domen grundas. Därvid är ändringar i gärningsbeskrivningen tillåtna endast om de faller inom området för sådan justering av åtal som medges enligt 45 kap. 5 § RB.

För att man skall kunna avgöra om preskriptionstiden har löpt ut måste den gärningsbeskrivning som preskriptionshindret omfattar hänföras till tillämpligt lagrum. Det lagrum åklagaren har åberopat saknar i och för sig betydelse men kan i viss mån inverka på bedömningen av gärningen. Genom att åberopa ett lagrum får nämligen åklagaren ofta anses ha påstått vissa rättsfakta. I sådana fall får man ta hänsyn även till dessa vid avgörande om preskription har inträtt.

Häktning eller delgivning av åtal med den misstänkte medför att preskriptionstiden för åtalspreskription upphör att löpa. Till skillnad från vad som gäller inom vissa utländska rättssystem - och även tidigare gällde enligt 5 kap. 17 § strafflagen - börjar inte någon ny preskriptionstid att löpa. En annan sak är att, om hindret sedermera undanröjs, preskriptionstiden fortsätter att löpa som om hindret inte hade funnits.

Det framgår av 35 kap. 3 § BrB. Där föreskrivs nämligen för det fall att en häktad person friges utan att han har fått del av åtalet eller att mål mot någon avvisas eller skrivs av sedan åtalet har delgetts, att i fråga om möjligheten att döma till påföljd skall anses som om häktningen eller delgivningen inte hade skett.

De nu angivna rättsverkningarna av preskriptionshindren har medfört att bestämmelser om absolut preskriptionstid har behövt införas. De finns i 35 kap. 6 § BrB. Där föreskrivs att påföljd i intet fall får ådömas sedan viss tid har förflutit från den dag, då brottet begicks eller effekten av det inträdde. Tiden är fem år, om inte svårare straff än böter kan följa på brottet samt tiden för ådömande av påföljd bestäms enligt 35 kap. 1 § 1 BrB, femton år om i annat fall än som nu sagts fängelse över två år inte kan följa på brottet och 30 år i övriga fall.

Reglerna om absolut preskription skall tillämpas om den misstänkte häktats eller fått del av åtal inom den i 35 kap. 1 § BrB föreskrivna tiden men rättegångsförfarandet av någon anledning drar ut på tiden. Avgörs målet t.ex. inte i högre instans inom den absoluta preskriptionsfirsten skall den tilltalade vara fri från ansvar. Den absoluta preskriptionen hindras sålunda endast av laga-kraftäggande dom. Detta framgår bl.a. av rättsfallet NJA 1976 s. 10.

2.2.2 Påföljdspreskription

För att fullständig bilden av det straffrättsliga preskriptionsinstitutet lämnas här en kortfattad redogörelse för påföljdspreskription.

Regler om påföljds-preskription har meddelats för böter, vite, fängelse och internering.

Preskriptionstiden för verkställighet av böter är tre år från den dag, då domen vann laga kraft. Han ansökan om böternas förvandling delgetts den dömda dessförinnan gäller särskilda preskriptionsbestämmelser.

Samma regler, som gäller för böter, är tillämpliga på sådant utdömt vite, som har förelagts av myndighet och som till sin natur är att anse som böter.

Fängelsestraff bortfaller om verkställigheten inte har påbörjats inom viss bestämd tid från den dag då domen vann laga kraft. Tiden varierar med hänsyn till straffets stränghet. Den kortaste preskriptionstiden är fem år och den längsta trettio år. Har verkställighet av fängelsestraff inletts men senare avbrutits löper preskriptionstiden för återstoden. Vid villkorlig frigivning räknas preskriptionstiden från den dag då beslut om förverkande av den villkorligt medgivna frigivningen vann laga kraft.

Särskilda preskriptionsregler gäller vid förverkande. Beslut om sådan rättsverkan förfaller om det inte har verkställts inom tio år från den dag, då det vann laga kraft.

2.3 Preskription av brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna

I de föregående avsnitten har redogjorts för de allmänna bestämmelserna om preskription. De är tillämpliga även på brott mot skatte- och avgifts-

författningarna i den mån inte avvikande regler har meddelats. Sådan särreglering i fråga om preskriptionstid finns i SkBL.

I 14 § SkBL föreskrivs att påföljd för brott enligt 3, 7, 8 eller 9 § SkBL får ådömas utan hinder av vad som sägs i 35 kap. 1 § BrB om den misstänkte häktats eller fått del av åtal för brottet inom fem år från brottet.

Undantagsbestämmelsen medför att preskriptionstiden för brott enligt SkBL blir minst fem år. De brott som träffas av bestämmelsen är skatteförseelse, oredlig uppbördsredovisning, bristande uppbördsredovisning och vårdslös uppbördsredovisning.

Tillämpade på skattebrotten innebär de nu nämnda tidsreglerna att preskriptionstiden för brotten skattebedrägeri (2 §), skatteförseelse (3 §), vårdslös skatteuppgift (5 §), oredlig uppbördsredovisning (7 §), bristande uppbördsredovisning (8 §), vårdslös uppbördsredovisning (9 §) och försvårande av skattekontroll (10 §) är fem år samt för brottet grovt skattebedrägeri (4 §) tio år.

Det bör i detta sammanhang framhållas att vissa brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna faller utanför SkBL:s tillämpningsområde. Det innebär att de inte heller omfattas av de särskilda reglerna om preskription som SkBL innehåller. Exempel härpå utgör straffbestämmelserna enligt UBL, SjsL, KupSL, JRL och FiRL. Brott enligt straffbestämmelserna i dessa författningar preskriberas sålunda efter de allmänna bestämmelserna i 35 kap. BrB, vilket

innebär att tvåårig preskriptionstid gäller i fråga om de brott som inte kan medföra svårare straff än fängelse i ett år.

Som tidigare har framhållits löper preskriptionstiden från den dag då brottet begicks eller, om villkoret för att döma till påföljd är att en särskild verkan av handlingen skall ha inträtt, från den dag, då denna verkan uppkom. Tillämpade på de olika skattebrotten innebär reglerna följande.

Vid "aktivt skattebedrägeri" börjar preskriptionstiden löpa när det debiteringsbeslut som den oriktiga uppgiften föranlett fattades.

Vid "försök till aktivt skattebedrägeri" är utgångspunkten den dag, då den oriktiga uppgiften lämnades eftersom någon effekt inte uppkommer av den brottsliga handlingen.

Vid "passivt skattebedrägeri" är utgångspunkten för beräkningen av preskriptionstiden den dag, då debitering skulle ha skett om uppgiftsskyldigheten hade fullgjorts i rätt tid och ordning. I vissa fall, t.ex. i fråga om gåvoskatt, skall preskriptionstiden emellertid räknas från utgången av den föreskrivna deklarationsfristen.

Vid "försök till passivt skattebedrägeri" räknas preskriptionstiden från den dag, då den föreskrivna deklarationsfristen löpte ut.

Brottet "vårdslös skatteuppgift" är ett färebrott. Preskriptionstiden löper därför från den dag, då den oriktiga uppgiften lämnades.

I fråga om brotten oredlig, vårdslös och bristande uppbördsredovisning gäller, att utgångspunkten för beräkning av preskriptionstiden blir beroende av om brottet består av underlåtenhet att avge redovisning eller av oriktig uppgift vid redovisningen. I det förra fallet räknas tiden från den tidpunkt då föreskriven redovisning senast skulle ha lämnats och i det senare från det att redovisningshandlingen avgavs till vederbörande myndighet.

Vad slutligen angår brottet "försvårande av skattekontroll" gäller - på grund av dess typ av effektbrott - som utgångspunkt för beräkning av preskriptionstiden den dag, då den kontrollerande myndighetens verksamhet försvårades i det särskilda fallet.

3 STRAFFRÄTTSLIG PRESKRPTION I UTLÄNDSK RÄTT

3.1 Inledning

Kapitlet innehåller en översiktlig redogörelse för bestämmelser om åtalspreskription i de nordiska länderna samt vissa mellaneuropeiska stater.

Ett genomgående drag i den utländska preskriptionslagstiftningen är att åtalspreskription hindras/avbryts under det förprocessuella skedet i betydligt större utsträckning än vad som är fallet i Sverige. Detta förhållande har ofta sin förklaring i att det i den främmande staten tillämpas en rättegångsordning som avviker från den svenska. Men även i några av de länder, där straffprocessen är uppbyggd efter i stort sett samma mönster som här i landet, t.ex. i Norge och Danmark, har förprocessuella åtgärder getts preskriptionshindrande rättsverkan.

3.2 Danmark

Bestämmelser om straffrättslig preskription finns i 11 kap. borgerlig straffelov. De är huvudsakligen av generell natur. För skattebrottens del innehåller kapitlet emellertid vissa särregler i fråga om preskriptionstidens längd.

Preskriptionstiden är två år, när inte svårare straff än böter eller fängelse i ett år är stad-

gat, fem år när det högsta straffet är fängelse i fyra år, tio år när det högsta straffet är fängelse i tio år och femton år när det högsta straffet är fängelse på bestämd tid. För grovt skattebedrägeri och skattebedrägeri - såväl av passiv som aktiv art - är preskriptionstiden enligt särskild bestämmelse tio år.

Vid beräkning av preskriptionstiden skall det svåraste straff som gärningen generellt kan medföra vara avgörande. Innehåller lagrummet bestämmelser om svårare straff vid särskilda omständigheter skall sålunda dessa ligga till grund för beräkningen, oberoende av huruvida omständigheterna har förelegat i det konkreta fallet.

Preskriptionstiden räknas från det den straffbara handlingen eller underlåtenheten upphör. Om viss effekt fordras för straffbarhet skall fristen emellertid räknas från det denna effekt uppkommer.

Preskriptionstiden avbryts av varje rättegångshandling som medför att en person får ställning som misstänkt (sigtes för overtraedelsen). Är det fråga om bötesföreläggande som utfärdas av polisen avbryts preskriptionsfristen genom delgivning av föreläggandet. I de fall där administrativ myndighet får påföra straff anses preskriptionsavbrott inträda när vederbörande får kännedom om att han är misstänkt för brottet.

I ordinära brottsmål avbryts sålunda preskriptionsfristen då vederbörande, genom rättegångshandling som företes mot honom, får ställning som misstänkt. Olika straffprocessuella åtgärder - t.ex. efter-

lysning, gripande, anhållande eller begäran hos domstolen att få påbörja förundersökning (forundersøgelsebegaering) - medför preskriptionsavbrott, under förutsättning att åtgärden uttryckligen riktar sig mot vederbörande som misstänkt. Om förhör hålls med en person utan att han får veta att han är misstänkt för brottet får förhöret inte någon preskriptionsavbrytande effekt. Detsamma gäller om efterlysning sker av en person utan att det anges att han är misstänkt för brottet. I vissa fall kan dock åtgärder som riktar sig mot ett bolag medföra att preskriptionsfristen avbryts gentemot personer i bolagets styrelse. Tidpunkten för begäran hos domstolen om straffprocessuell åtgärd är avgörande för när preskriptionsavbrott skall anses ha inträtt.

Avskrivs sedermera brottmålet, fortlöper preskriptionsfristen som om någon åtgärd ej vidtagits mot den misstänkte. Detsamma gäller när rättegångsförfarandet avbryts på obestämd tid av annan anledning än att den misstänkte undandragit sig förfarandet.

I detta sammanhang skall nämnas att enligt 21 § skattekontrolloven skall en person som har gjort sig skyldig till skattebrott i de fall där brottet har preskriberats, erlægga tilläggsskatt motsvarande skatten för den undandragna inkomsten eller förmögenheten. Regeln har tillkommit för att motverka att en skattebrottsling gör en obehörig vinst på grund av preskriptionen. Bestämmelsen gäller inte om brottet består i medverkan till skattebedrägeri.

3.3 Finland

Bestämmelserna om åtalspreskription i finsk straffrätt motsvarar i huvudsak de svenska preskriptionsreglerna.

Preskriptionstiden är tjugo år om det svåraste straffet som föreskrivs för brottet är frihetsstraff på viss tid över åtta år, tio år om det svåraste straffet är frihetsstraff över två år till och med åtta år, fem år om det svåraste straffet är frihetsstraff över ett till och med två år och två år, om det svåraste straffet är frihetsstraff till och med ett år eller böter. Åtalsrätten för brott, för vilket det svåraste straffet är frihetsstraff på livstid, preskriberas aldrig.

Preskription hindras genom att den misstänkte häktas för brottet eller lagligen kallas att svara i brottmålet.

Preskriptionsfristerna räknas från den dag brottet begicks eller om det för att döma till straff krävs viss effekt av den brottsliga handlingen, från den dag då verkan inträdde. Innefattar en handling flera brott, får straff ådömas för samtliga brott så länge något av dem inte är preskriberat.

3.4 Norge

Bestämmelserna om åtalspreskription i norsk straffrätt liknar mycket de danska. Även här finns sålunda långtgående möjligheter till preskriptions-

avbrott på det förprocessuella stadiet. Bestämmelserna finns i 6 kap, straffeloven.

Preskriptionstiden är två år om det svåraste straffet är böter eller fängelse intill ett år, fem år om det är fängelse intill fyra år, tio år om det är fängelse intill tio år, femton år om tidsbestämt straff över tio år kan följa och tjugofem år om fängelse på livstid får ådömas.

För skattebrottens del finns särskilda bestämmelser om preskriptionstid i skatteloven. Enligt dessa jämfört med de allmänna bestämmelserna i straffeloven är preskriptionstiden för skattebedrägeri fem år. Underlåtenhet att avge deklaration eller annan uppgift till skattemyndigheterna preskriberas dock redan efter två år. Grova brott mot mervärdeskattelagen har under senare tid i praxis handlagts som allmänna bedrägeribrott. Därvid har bestämmelserna om preskription vid grovt bedrägeri blivit tillämpliga. Detta förfarande har medfört att preskriptionsfristen för dessa brott har utsträckts till tio år. På den direkta beskattningens område har någon utveckling i denna riktning inte förekommit.

Preskriptionstiden räknas från den dag, då det straffbara förhållandet upphörde eller, om straffbarheten är beroende av att en viss verkan av den brottsliga handlingen inträder, från den dag, då detta skedde.

Preskriptionsfristen avbryts genom varje rättegångshandling som medför att den misstänkte får ställning som "siktet".

En person anses som "siktet" när "forfølgning" är inledd vid domstol eller förberedd genom beslut om beslag, rannsakan, anhållande eller annan mot den misstänkte riktad liknande åtgärd av förprocessuell art.

Om "siktelsen" sker vid ett utomrättsligt förfarande, avbryts preskriptionsfristen genom skriftligt meddelande till den misstänkte att han är "siktet".

I domstolsloven föreskrivs att det för att preskriptionsavbrott skall anses föreligga är tillräckligt att meddelandet har före fristens utgång avlämnats till postanstalt eller telegraf- eller telefonstation. Är den misstänktes adress okänd får rätten anslå i sitt kansli att meddelandet finns att tillgå hos rätten. Fyra veckor efter det att anslaget satts upp anses delgivning med den misstänkte ha skett.

Läggs "forfølgningen" ned löper preskriptionstiden som om ingen åtgärd vidtagits. Detsamma gäller om förfarandet avbryts på obestämd tid av annan anledning än att den misstänkte håller sig undan.

3.5 Förbundsrepubliken Tyskland

Den allmänna strafflagen innehåller bestämmelser om åtals- och påföljdspreskription. Därutöver finns särskilda regler i Abgabenordnung, AO, i fråga om preskriptionsavbrott vid skattebrott.

Preskriptionstiden är trettio år för gärningar, som straffas med livstids frihetsstraff, tjugo

år för brott som straffas med frihetsstraff i mer än tio år, tio år om det svåraste straffet är frihetsstraff mellan fem och tio år, fem år om det är mellan ett och fem år samt tre år i andra fall. För skattebrott är preskriptionstiden fem år och vid grova brott, tio år.

Preskriptionstiden börjar löpa så snart brottet är fullbordat. Den upphör att löpa om rättegången på grund av lagligt hinder inte kan påbörjas eller fullföljas.

Preskriptionsfristen vid skattebrott avbryts genom ett flertal olika åtgärder från myndigheters sida. Redan underrättelsen till den misstänkta att förundersökning i brottmålet har inletts mot honom har preskriptionsavbrytande effekt. Även det första förhöret med honom under förundersökningen eller förordnande härom liksom domstols beslut angående tvångsmedel har sådan verkan. Detsamma gäller beslut att väcka åtal samt begäran vid domstol om undersökning i utlandet. Preskriptionsavbrott inträder i nu nämnda fall regelmässigt vid tidpunkten för beslut om åtgärden.

Efter preskriptionsavbrottet löper ny preskriptionstid. När den dubbla preskriptionstiden löpt ut kan lagföring inte ske längre.

Vid bötesförfarande (Bussgeldverfahren), som handläggs av polis- eller skattemyndighet, inträder preskriptionsavbrott så snart som den enskilde har underrättats härom eller myndigheten sökt göra detta.

3.6 Österrike

Bestämmelserna om åtalspreskription i fråga om skattebrott finns i Finanzstrafgesetz.

Preskriptionstiderna för brott enligt Finanzstrafgesetz är i regel fem år. För vissa ordningsföreseelser gäller en kortare frist.

I preskriptionstiden inräknas inte

- a) den tid, under vilken förundersökning inte kan inledas eller fullföljas (die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann),
- b) den tid, under vilken målet är anhängigt vid domstol eller den särskilda myndigheten för skattebrott (Finanzstrafbehörde) samt
- c) den tid, under vilken ett förfarande som sammanhänger med strafförfarandet är anhängigt vid författnings- eller förvaltningsdomstol, (Verfassungsgerichtshof oder Verwaltungsgerichtshof).

Preskriptionstiderna räknas från den tidpunkt då brottet begicks. Fordras för brottets fullbordan att viss effekt skall ha inträtt börjar preskriptionstiden att löpa först när denna effekt inträdde.

3.7 Frankrike

Inom fransk straffrätt skiljer man på crime (brott), délit (förbrytelse) och contravention (överträdelse, polisförseelse). Preskriptionstiden är för de olika kategorierna tio, tre

resp. ett år, räknat från dagen för brottet resp. överträdelsen. Brottet preskriberas om åtal inte har väckts eller rannsakan inte har skett inom preskriptionstiden.

3.8 Schweiz

Enligt schweizisk straffrätt preskriberas gärningar som straffas med livstids straffarbete på tjugo år. Är påföljden straffarbete på viss tid är preskriptionstiden tio år och i andra fall fem år.

Preskriptionstiden räknas från den dag, då den straffbara handlingen företogs.

Preskription avbryts genom varje undersökningshandling från åklagarmyndighet eller domstol mot den misstänkte. Åtal får inte väckas när den ordinarie fristen har överskridits med mer än halva tiden.

3.9 England

Engelsk straffrätt saknar bestämmelser om åtalspreskription. I fråga om vissa bagatellförseelser (summary offences) skall dock talan anhängiggöras inom sex månader från det förseelsen ägde rum.

4 TIDIGARE BEHANDLING AV FRÅGAN OM
PRESKRIPTIONSHINDRANDE ÅTGÄRDER

Frågan om att införa andra preskriptionshinderande åtgärder än häktning eller delgivning av åtal har efter det att RB antogs varit föremål för utredning vid flera tillfällen.

I processlagberedningens förslag till ändringar i strafflagen i anledning av antagandet av nya rättegångsbalken (SOU 1944:9 och 10) föreslogs bl.a. att preskription enligt SL 5:14 och 15 skulle inträda, om åtgärd för brottets beivrande inte blivit vidtagen inom viss tid. Åtgärd för brottets beivrande skulle enligt ett andra stycke i SL 5:16 anses vara vidtagen, då den misstänkte i laga ordning fått del av åtalet, eller, vid förundersökning, som lett till allmänt åtal, underrättats om den mot honom riktade misstanken.

I motiveringen till sitt förslag anförde processlagberedningen bl.a. följande.

Av 5 kap. 14 och 15 §§ SL i dessa lagrumms nuvarande lydelse framgår, att preskription avbrytes, då åtal väckes och alltså ett rättsligt förfarande för brottets beivrande inleds. Enligt nya RB skall allmänt åtal i regel föregås av förundersökning. Denna förundersökning är en del av rättegången i vidsträckt mening; brottmålsförfarandet får alltså ur den synpunkt, som i förevarande sammanhang är av betydelse, anses inlett

redan genom förundersökningen. Med hänsyn därtill skulle det, såvitt angår brott, som höra under allmänt åtal, icke vara följdriktigt att låta preskriptionen avbrytas först genom åtalet; redan de åtgärder för brottets beivrande, som innefattas i förundersökningen, torde böra tilläggas preskriptionsavbrytande verkan. Vad målsägandebrott beträffar bör däremot såsom hittills preskriptionen avbrytas först då åtal äger rum; vid dylika brott äga reglerna om förundersökning icke tillämpning utan målsäganden har att själv draga försorg om den utredning han anser erforderlig för väckande av åtal.

Vad ovan sagts har avseende endast å det fall, att förundersökningen leder till åtal; mera tveksamt är huruvida även förundersökning, som nedlägges eller avslutas utan att åtal följer, bör äga någon betydelse i preskriptionsavseende. Enligt 17 § förevarande kap. skall, om åtal avbrytes, ny preskriptionstid räknas från avbrottet. Det kunde övervägas att meddela en motsvarande föreskrift för det fall att förundersökning inlett men åtal i anledning av denna ej följt. Emellertid må framhållas att, om allmänt åtal nedlägges på den grund, att tillräckliga skäl, att den misstänkte är skyldig till brottet, ej föreligga, den tilltalade enligt 20 kap. 9 § nya RB kan påyrka, att frikännande dom meddelas. Någon motsvarande befogenhet föreligger icke, då förundersökningen ej lett till åtal; om nya bevis sedermera komma i dagen, kan förundersökningen när som helst återupptagas och åtal anställas. Med hänsyn till det nu anförda bör enligt beredningens uppfattning allenast förundersökning, som följes av åtal, anses medföra preskriptionsavbrott.

Enligt den nuvarande lydelsen av 5 kap. 16 § andra stycket SL skall åtal, såvitt angår dess preskriptionsavbrytande betydelse, anses vara börjat, då kallelse till svaromål blivit den som skall tilltalas i laga ordning kungjord eller han blivit häktad för brottet. I överensstämmelse därmed lär preskriptionsavbrott genom förundersökning böra anses inträda, först då den misstänkte på sätt i lag föreskrives erhållit underrättelse om den mot honom riktade misstanken. Beträffande innebörden härav må framhållas att, då förundersökning fortskridit så långt, att någon skäligen misstänkes för brottet, denne

enligt 23 kap. 18 § nya RB skall underrättas om misstanken, då han höres. Huruvida användandet av tvångsmedel kan medföra preskriptionsavbrott, torde i första hand bero av tvångsmedlets natur. Anhålles den misstänkte, skall han enligt 24 kap. 9 § nya RB omedelbart erhålla besked om det brott misstanken avser. Vad angår häktning samt kvarstad och skingringsförbud har dylikt besked i allmänhet lämnats honom redan före åtgärdens vidtagande. Då reseförbud endast kan rikta sig mot den misstänkte samt beslut om sådant förbud enligt 25 kap. 4 § nya RB skall innehålla uppgift å det brott misstanken avser, måste avbrott i preskriptionen anses äga rum i och med reseförbudets delgivning. Kan tvångsmedel rikta sig även mot annan än den misstänkte, lär det däremot icke kunna tilläggas preskriptionsavbrytande verkan, såframt ej samtidigt underrättelse lämnas, att den, mot vilken åtgärden är riktad, tillika är misstänkt för brottet. Även i fråga om tvångsmedlen är alltså tidpunkten, då den misstänkte erhåller del av den mot honom riktade misstanken, av avgörande betydelse.

Vid föredragning i lagrådet lämnades processlagberedningens förslag utan anmärkning av lagrådets majoritet.

En ledamot av lagrådet, justitierådet Ekberg, var dock av skiljaktig mening och ansåg att då gällande principer för hinder av åtalspreskription borde bibehållas. Som skäl härför anförde han bl.a.

Naturen av reglerna om åtalspreskription krävde att dessa regler vore klara och enkla i tillämpningen. Av vikt vore sålunda bl.a. att de omständigheter, som skulle verka avbrytande på preskriptionen, kunde på ett någorlunda tillförlitligt sätt fastslås utan större svårighet. Den ordning som dithills tillämpats vore i detta hänseende att föredraga framför den föreslagna. Av tillgängliga handlingar kunde rätten i allmänhet konstatera när stämning delgivits eller häktning skett. Däremot vore det svårare för

rätten att kontrollera, huruvida och när sådan underrättelse till den misstänkte, som i förslaget fått preskriptionsavbrytande verkan, ägt rum. Enligt RB 23:18 kunde dylik underrättelse ske formlöst; ej ens närvaro av vittne vore obligatoriskt. Även om kompletterande föreskrifter skulle meddelas i administrativ ordning om bl.a. anteckning i förundersökningsprotokollet beträffande dagen för underrättelsen, måste det tagas i beräkning att tvister kunde uppkomma såväl angående frågan huruvida underrättelse meddelats den misstänkte som ock angående tidpunkten, då det skett. En annan fråga varom tvist kunde råda, vore huruvida en förundersökning, som efter någon tids vila åter tagits upp lett till åtalet och således avbrutit preskriptionen. Mot de föreslagna bestämmelserna kunde vidare anmärkas, att den preskriptionsavbrytande åtgärden kunde vidtagas på svagare grunder än enligt gällande rätt. För väckande av åtal fordrades att sannolika skäl, att den misstänkte begått brottet, förefunnnes. Sådan underrättelse som avsåges i RB 23:18 torde däremot kunna ske, om misstanken blott ej helt vore grundlös. Eftersom det låge i åklagarens hand att bestämma, när åtal skulle väckas, öppnades en möjlighet för honom att genom fördröjande av förundersökningens avslutande hålla frågan om preskriptionens inträde svävande. Det finge antagas, att sådana fall icke skulle bli alltför sällsynta, i vilka åklagaren till förhindrande av preskription på tämligen lösa grunder meddelade den misstänkte underrättelse om misstanken och sedan, ehuru preskriptionstiden gått till ända, förhalade förundersökningen i förhoppning, att nya bevis skulle yppa sig. Väl synes rätten, då åtal väcktes efter det att förundersökningen legat nere en mycket lång tid, böra finna preskription ha inträtt, oaktat att formligt beslut om förundersökningens avslutande ej fattats, men preskriptionstiden skulle likväl kunna i realiteten bli förlängd i avsevärd mån.

Processlagberedningens förslag togs oförändrat upp i regeringens proposition (1946:329).

Första lagutskottet anslöt sig vid propositionens behandling i riksdagen till den mening justitierådet Ekberg hade företrätt. Utskottet anförde

vidare:

Utskottet vill endast ytterligare understryka betydelsen av att reglerna om åtalspreskription äro klara och enkla i tillämpningen. I sådant avseende måste otvivelaktigt företräde givas åt ett system där preskription brytes genom åtal, framför ett där den avgörande tidpunkten är när den misstänkte underrättas om misstanken för ett brott.

Även om det i propositionen föreslagna systemet skulle vara att anse som följdriktigt ur procesuell synpunkt, måste det beaktas, att det skulle komma att medföra en förlängning av preskriptionstiderna, vilken icke utan tungt vägande straffrättsliga skäl bör genomföras. Härvidlag må framhållas, att de i lagen angivna preskriptionstiderna synas vara så väl tilltagna, att anledning saknas till en sådan förlängning. Statens straffanspråk är vid slutet av preskriptionstiden i allmänhet så uttunnat, att det icke finnes något allmänt intresse som talar för att det skall få göras gällande, om icke åklagaren före tidens utgång fullföljt förundersökningen.

Med hänsyn till vad sålunda anförts förordar utskottet, att de hittillsvarande principerna för preskriptions avbrytande bibehållas och att endast de ändringar i gällande lag vidtagas, som med denna utgångspunkt äro nödvändiga för anpassningen till nya RB. ----- Utskottet förbiser icke, att invändningar kunna riktas även mot det system utskottet förordar. Det kommer sålunda i viss mån att verka som om preskriptionstiderna bleve något förkortade därigenom att åtal kommer att anställas på ett senare stadium av brottsutredningen än som nu är fallet. Med hänsyn till att förkortningen av preskriptionstiderna blir ytterst ringa finner utskottet emellertid att detta förhållande saknar betydelse. Mera avseende förtjänar den anmärkningen att en åklagare för att avbryta preskription kan komma att väcka åtal, ehuru brottsutredningen ej är avslutad. Det torde emellertid kunna antagas, att dessa fall bliva så sällsynta, att de olägenheter som skulle vara förenade därmed icke uppväga de fördelar som i andra avseenden stå att vinna med de av utskottet förordade bestämmelserna.

Riksdagen godkände första lagutskottets utlåtande (1946:59).

Även riksåklagaren har i en skrivelse till regeringen år 1954 ifrågasatt om inte ändrade regler borde införas i fråga om preskriptionshinder. I sin motivering härför yttrade riksåklagaren.

Förundersökning i brottmål utgör en del av rättegången i vidsträckt mening. Systemet med förundersökning innebär, att målet i former, som avser att garantera den misstänktes rättssäkerhet, skall så beredas, att det i ett sammanhang kan företas till huvudförhandling. Den rättsliga reglering av förundersökningsförfarandet, som skett i RB i avsikt att tillgodose dessa båda synpunkter, har självfallet medfört, att det i större och mera invecklade mål ofta förflyter avsevärt längre tid från utredningens påbörjande till åtalets väckande än tidigare. Förundersökningsreglerna skapar också större möjligheter för den misstänkte att förhåla saken. När fråga är om brott, som av målsäganden anmäls eller eljest upptäcks först mot slutet av preskriptionstiden, ett förhållande som ingalunda är ovanligt, har därför förundersökningsreglerna visat sig kunna vålla avsevärda risker för att åtal icke skall kunna anhängiggöras före preskriptionstidens utgång. Flera sådana fall har inträffat efter införandet av den nya rättegångsförordningen.

I strafflagberedningens slutbetänkande SOU 1956:65 var frågan om preskriptionshindrande åtgärder åter uppe till behandling. Erfarenheterna från tillämpningen av RB visade nämligen att det fanns skäl att ånyo överväga vilka omständigheter som skulle anses vara preskriptionshindrande. Enligt strafflagberedningen borde preskription hindras på ett tidigare stadium än det, då den misstänkte delgavs åtalet. Lämpligt vore det tillfälle under förundersökningen då den misstänkte delgavs miss-

tanke om brott. Strafflagberedningen anslöt sig sålunda till den mening som företrätts av processlagberedningen. I sina skäl härför yttrade strafflagberedningen.

Det borde inte vara omöjligt att anordna förfarande så att det lätt går att utreda huruvida preskriptionsavbrott skett. Enligt RB 23:18 skall, när förundersökningen fortskridit så långt att någon skäligen kan misstänkas för brottet, denne vid förhör underrättas om misstanken. Processlagberedningen föreslog att preskriptionen skulle avbrytas genom att den misstänkte erhållit del av åtal eller vid förundersökning som lett till allmänt åtal underrättats om den mot honom riktade misstanken. För avgörande av preskriptionsfrågan måste enligt denna ordning kunna kontrolleras huruvida och när den misstänkte erhållit sådan underrättelse. Härvid må såsom riksåklagaren framhållit erinras om 20 § förundersökningskungörelsen. Enligt denna paragraf skall i förundersökningsprotokollet antecknas när underrättelse lämnats den misstänkte jämlikt RB 23:18 att han är skäligen misstänkt för brottet. Av underrättelsen måste givetvis framgå vilket brott misstanken avser. För att underlätta kontrollen torde det kunna övervägas att komplettera bestämmelsen i förundersökningskungörelsen med en föreskrift att den misstänkte skall bekräfta att någon erhållit del därav, t.ex. genom påskrift på protokollet. Om den misstänkte vägrar att medverka härtill, bör - i överensstämmelse med vad som eljest gäller vid delgivning - underrättelse ändå anses ha ägt rum, varom anteckning bör göras.

Skall delgivning av underrättelse om misstanke för brottet anses avbryta preskriptionen bör icke ifrågakomma att en förundersökning, som nedlägges eller avslutas utan att åtal följer, får betydelse i preskriptionsavseende. Mot förslaget att låta delgivning av misstanke avbryta preskriptionen har emellertid invänts att tvist kan uppkomma huruvida en förundersökning, som efter någon tids vila åter tagits upp, lett till åtalet och således avbrutit preskription. Det har framhållits att åklagaren på tämligen lösa grunder kan meddela underrättelse om misstanke

för brott och sedan förhålla förundersökningen i förhoppning att nya bevis kan yppa sig. Även om det inte kan bestridas att den av processlagberedningen föreslagna ordningen i detta hänseende kan tänkas medföra att tveksamhet någon gång uppkommer om preskriptionen avbrutits eller ej, synes invändningen enligt strafflagberedningens mening icke vara avgörande. Iakttages RB:s regler torde nämligen endast ytterst undantagsvis kunna förekomma att domstolen får anledning att tveka vid avgörandet av om en förundersökning lett till åtal. Enligt RB 23:4 skall förundersökning bedrivas så skyndsamt som omständigheterna medger; finnes ej längre anledning till dess fullföljande, skall den nedläggas. I RB 23:20 stadgas, att när förundersökning avslutas undersökningsledaren skall meddela beslut, huruvida åtal skall väckas.

För att förhindra att preskriptionstiden utlöper under den tid då den ytterligare utredningen företages, kan åklagaren enligt utskottets och JO:s mening väcka åtal. Därest det kan befaras att den som är misstänkt skall hålla sig undan så att delgivning av åtal inte kan ske, finner JO att detta uppenbarligen kan utgöra häktningsanledning (ämbetsberättelsen 1956 s. 88). Enligt strafflagberedningens mening synes det emellertid knappast tillfredsställande att häktning skall behöva tillgripas endast för att förhindra att preskription inträder. Häktning torde för övrigt blott kunna förekomma då det föreligger någon omständighet - vid sidan av den att preskriptionstiden snart utlöper - som ger fog för antagandet att den misstänkte avviker.

I regeringens proposition (1962:10) anförde departementschefen.

Frågan om det sätt, varpå åtalspreskriptionen skall kunna avbrytas övervägdes ingående i samband med de ändringar, som den nya rättegångsbalken föranledde i strafflagen. Man var då medveten om att vissa olägenheter kunde vara förbundna med den valda lösningen - enligt vilken preskription avbrytes genom att den misstänkte häktas eller erhåller del av åtal - men ansåg fördelarna överväga. Riksåklagarämbetet har se-

dermera, under hänvisning till vissa inträffade fall, framhållit att den nu gällande ordningen kan leda till stötande resultat till följd av de möjligheter den misstänkte har att undandraga sig lagföringen. Med hänsyn härtill har strafflagberedningen funnit skäl att ånyo överväga frågan, vilka omständigheter som bör avbryta preskription, och beredningen föreslår i sitt slutbetänkande, att reglerna om preskriptionsavbrott utformas i enlighet med det förslag, som ursprungligen framfördes av processlagberedningen men som avvisades av riksdagen vid behandlingen av 1946 års strafflagsändringar.

För egen del anser jag i likhet med flera remissorgan att det ej föreligger tillräcklig anledning att nu bryta med det system, som riksdagen antog år 1946. En övergång till den av strafflagberedningen förordade ordningen skulle i många fall komma att innebära en betydande förlängning av preskriptionstiderna. Härtill kommer, att nämnda ordning otvivelaktigt skulle medföra risk för vissa komplikationer; bl.a. torde oklarhet lätt kunna uppkomma beträffande frågan, huruvida delgiven misstanke har avsett den gärning, för vilken åtal väckes. Det kan visserligen ej förnekas, att de möjligheter den misstänkte nu har att genom sitt eget handlande förhindra, att preskription avbrytes, kan leda till föga tillfredsställande resultat. Varje gränsdragning kan emellertid, hur den än sker, i enskilda fall medföra mindre gynnsamma konsekvenser.

Vid ett visst slag av brott har emellertid den nuvarande ordningen lett till att alltför kort tid står till åklagarens förfogande, innan preskription inträder. Jag tänker här på brotten mot skattestrafflagen, vid vilka den ordning vari utredningen sker innebär stor risk för att brottet skall preskriberas. Denna omständighet torde emellertid icke böra föranleda en omläggning av preskriptionsreglerna i allmänhet. I stället synes dessa brott böra göras till föremål för särskild reglering, såvitt avser preskription. Detta spörsmål torde komma att upptagas till övervägande av chefen för finansdepartementet.

Lagutskottet anslöt sig till departementschefens synpunkter.

Riksdagen godkände lagutskottets utlåtande.

5 VISSA PROCESSUELLA FRÅGOR AV
PRESKRIPTIONSRÄTTSLIG BETYDELSE

5.1 Inledande anmärkningar

Preskription av åtal hindras genom att den misstänkte häktas eller får del av åtal för brottet. Dessa åtgärder kräver enligt svensk rätt att myndigheterna kommer i direkt kontakt med den misstänkte. Är det inte känt var han vistas måste myndigheterna söka efter honom. Det sker genom efterlysning. Olika delgivningsmetoder kan också prövas för att ta reda på var en eftersökt person finns eller för att komma i direkt kontakt med honom.

Bestämmelserna om efterlysning och om delgivning varierar med hänsyn till arten av det brott som har blivit begånget och graden av misstanke om brottslig handling. Om personen i fråga uppehåller sig utomlands spelar dessutom det främmande landets regler och arbetsrutiner en avgörande roll för de svenska bestämmelsernas tillämpning i fråga om efterlysning, utlämning och delgivning i det land i vilket den misstänkte befinner sig.

5.2 Efterlysning vid fiskala brott

5.2.1 Efterlysning inom riket

I 24 kap. 6 § andra stycket RB föreskrivs att för brott misstänkt person som avviker får efterlysas av anhållningsmyndigheten om det finns skäl att anhålla honom. Efterlysning är en begäran från anhållningsmyndigheten till olika polisdistrikt om efterspaning och gripande av misstänkt person.

Ytterligare bestämmelser om efterlysning finns i efterlysningskungörelsen (1969:293) och föreskrifter som har meddelats av rikspolisstyrelsen.

Efterlysning får ske när upplysning saknas om var den som söks av myndighet uppehåller sig och efterlysningen kan antas underlätta eftersökningen. Rikspolisstyrelsen, polismyndighet, åklagarmyndighet eller kriminalvårdsstyrelse beslutar om efterlysning. Annan myndighet kan göra framställning om efterlysning hos polismyndighet.

Vid framställning till polismyndighet om efterlysning skall uppgifter lämnas om den eftersökte, om anledningen till eftersökningen och om den åtgärd som skall vidtas när han anträffas. Den myndighet som beslutar om en efterlysning skall underrätta rikspolisstyrelsen om beslutet.

Rikspolisstyrelsen utger publikationen Polisunderrättelser (PU). I denna lämnas uppgift på personer som skall gripas eller omhändertas vid

anträffandet, försvunna personer och personer som det är av synnerlig vikt att få tag i. Efterlysning i andra fall får ske i SÖK (eftersökingslista för verkställande av efterlysning). PU skickas till polismyndigheter och andra myndigheter, som i sin verksamhet kan antas ha kontakt med personer som är efterlysta. SÖK, som tidigare utgavs som publikation, finns nu endast i rikspolisstyrelsens dataregister. Så ofta som det anses behövt ger dock styrelsen ut förteckning över efterlysta personer.

Uppgifter om efterlysta personer i PU och SÖK förs in i ett register, som är lagrat i rikspolisstyrelsens datasystem. Registret innehåller också lokala efterlysningar. Polismyndighet kan själv föra in aktuell efterlysning i dataregistret. Efterlysningen får därmed omedelbar verkan. Vid efterlysning i SÖK som skall gå genom rikspolisstyrelsen kan det ta 2-3 dagar innan efterlysningen uppdateras.

5.2.2 Efterlysning utomlands

Möjligheterna att få till stånd efterlysning utomlands är beroende av om den misstänkte får utlämnas enligt det främmande landets lagar. Efterlysning bör endast komma i fråga då det finns anledning anta att den misstänkte har lämnat landet.

De nordiska ländernas utlämningslagar har tillkommit efter gemensamma nordiska överläggningar. Någon nordisk konvention föreligger dock inte på

området. Utlämning till Sverige från annat nordiskt land kan emellertid i regel ske under samma förutsättningar som gäller för utlämning enligt vår egen utlämningslag. Denna medger utlämning för fiskala brott.

Rikspolisstyrelsen kan besluta om efterlysning i annat nordiskt land av en person som är misstänkt för skattebrott om denne kommer att begäras utlämnad. Utlämning får äga rum om den eftersökte är häktad eller anhållen, har avvikit från anstalt, inte inställt sig efter permission, om han skall inställa sig för att avtjäna straff eller omhändertas för vård eller behandling. I samtliga fall krävs beslut av åklagare resp. kriminalvårdsstyrelsen att utlämning kommer att begäras vid anträffandet.

I fråga om polisiär rättshjälp, dvs. biträde med åtgärder från polismyndighet, finns för de nordiska länderna en överenskommelse om samarbete mellan de nordiska polismyndigheterna. Överenskommelsen som för svenskt vidkommande träffats i samråd med riksåklagaren, gäller i förhållande till Danmark, Finland, Island och Norge. Enligt överenskommelsen skall svensk polis- och åklagarmyndighet kunna ta direkt kontakt med motsvarande myndighet i annat nordiskt land. Vid efterlysning måste emellertid framställning om åtgärd göras hos den centrala polismyndigheten, eftersom central registrering skall ske i dessa ärenden. I överenskommelsen görs inte något undantag för fiskala brott.

Efterlysning i utomnordiskt land av den som skall gripas eller omhändertas får begäras om den eftersökte är häktad, har avvikit från anstalt inom kriminalvården, inte inställt sig efter permission eller skall inställa sig för att avtjäna straff.

I den europeiska utlämningskonventionen från 1957, till vilken Sverige är ansluten, räknas de brott upp för vilka utlämning får ske. Fiskala brott ingår inte i uppräknningen.

Sverige har emellertid under 1979 anslutit sig till ett tilläggsprotokoll till den europeiska utlämningskonventionen och den europeiska konventionen om inbördes rättshjälp i brottmål. Enligt detta skall de avtalsslutande staterna lämna varandra biträde med utlämning av personer som har begått bl.a. fiskala brott.

Det är f.n. inte klart vilka övriga stater som kan beräknas ansluta sig till protokollet i denna del. I vart fall kommer troligen anslutningen att dra ut på tiden eftersom det i vissa staters lagstiftning finns förbud mot utlämning av personer som är misstänkta för fiskala brott. F.n. är det endast Förbundsrepubliken Tyskland som medger sådan utlämning.

Interpol har år 1977 utarbetat ett cirkulär till interpolbyråerna i vilket anges att de internationella efterlysningsnotiserna inte kommer att sändas ut beträffande personer som är misstänkta för fiskala brott. Samarbetet mellan Interpols medlemsstater är emellertid grundat på nationell suveränitet, varför det inte finns något hinder för medlemsstat att lämna rättshjälp vid sådant brott.

Vid utredning av fiskala brott kommer det ibland fram misstanke om annat brott t.ex. urkundsförfalskning. Ett skattebedrägeri kan t.ex. begått med åberopande av falska eller osanna verifikationer. En begäran om åtgärd i utomnordiskt land med anledning av sådant brott skall innehålla upplysning om huruvida brottet har samband med fiskalt brott. I regel prövar den utländska myndigheten frågan om det allmänna brottet har något samband av det slaget. I sådant fall lämnas inte rättshjälp.

Begäran om åtgärd i utomnordiskt land översänds av rikspolisstyrelsens interpolsektion till vederbörande lands interpolbyrå. Känner interpolsektionen till att den begärda åtgärden inte kommer att vidtas av vederbörande land görs dock inte någon framställning.

Sammanfattningsvis kan därför sägas att det - med undantag för Förbundsrepubliken Tyskland - f.n. inte är möjligt att i ett utomnordiskt land få till stånd efterlysning av person som är misstänkt för fiskalt brott.

5.3 Delgivning i brottmål

5.3.1 Delgivning inom landet

Delgivning innebär att en bestämd handling överlämnas till den sökta eller företrädare för denne på något av de sätt, som anges i lag eller annan författning.

Förfarandet vid handläggning av mål och ärenden hos domstolar och myndigheter regleras i huvudsak i RB, FPL och FL. I dessa författningar hänvisas i fråga om delgivning till DL och DF.

Tillämpningsområdet för DL anges i lagens 1 §. Skall delgivning i mål och ärenden hos domstol eller annan myndighet ske i enlighet med lag eller författning verkställs delgivningen enligt DL. Har i visst slag av mål eller ärenden meddelats delgivningsbestämmelser i annan författning gäller emellertid dessa.

I 33 kap. 6 § RB föreskrivs att 5, 12 och 15 §§ DL inte är tillämpliga vid delgivning i brottmål. Föreskriften innebär att den misstänkte alltid skall delges stämningen personligen. S.k. surrogatdelgivning - delgivning med den misstänktes familjemedlem eller annan som står i nära förbindelse med den sökta - eller kungörelsedelgivning får inte äga rum. Denna regel gäller också i det fall att den misstänkte bor eller vistas utomlands, oavsett om lagen i det främmande landet medger surrogatdelgivning av stämning i brottmål.

I DL anvisas fyra delgivningsmetoder, nämligen ordinär delgivning, särskild postdelgivning, stämmingsmannadelgivning och kungörelsedelgivning.

Delgivning bör i första hand ske genom att den enklaste delgivningsformen, ordinär delgivning, (3 § 1 st. DL och 3 § DF) används. Denna form av delgivning inrymmer tre delgivningssätt, brevdelgivning med delgivningskvitto (s.k. vitt kort), buddelgivning och rekommenderad försändelse med mottagningsbevis.

Vid valet av delgivningssätt förordas brevdelgivning i första hand eftersom detta förfarande är det billigaste. Delgivningskvittot anses utgöra ett tillförlitligt bevis på att den sökta fått de handlingar som han kvitterat. Genom brevdelgivningen kan myndigheterna också på ett diskret sätt nå den som söks för delgivning.

I vissa situationer är delgivning genom bud att föredra. Det gäller exempelvis när den som söks för delgivning vistas i myndighetens lokaler.

Handling som skall delges får även sändas i rekommenderad försändelse eller som postpaket med mottagningsbevis. På försändelsen kan anges att den får kvitteras ut endast av adressaten personligen. Rekommenderad försändelse med mottagningsbevis används i stor utsträckning av förvaltningsmyndigheter. Vid de allmänna domstolarna används metoden alltmer, särskilt vid delgivning i mål om lagsökning och betalningsföreläggande.

Finns det anledning anta att delgivningskvittot eller mottagningsbeviset inte kommer att lämnas i tid får de myndigheter som regeringen särskilt bestämmer använda sig av s.k. särskild postdelgivning. Det innebär att delgivningshandlingen överlämnas i särskild ordning genom postverkets försorg (3 § 2 st. DL och 4-5 §§ DF). På kuvertet skall en blankett för delgivningskvitto fästas. Där anges även om försändelsen skall lämnas till adressaten personligen.

Kan delgivning inte ske genom ordinärt delgivningsförfarande får stämningsmannadelgivning användas (3 § 3 st., 23 § och 24 § 1 st. DL samt 6-10 §§ DF). Ibland kan förhållandena varasådana att stämningsmannadelgivning bör anlitas i första hand, t.ex. då ärendet är särskilt brådskande eller den som skall delges är känd för att hålla sig undan.

Polismyndighet förordnar stämningsmän i varje polisdistrikt. Finns stämningsman hos myndigheten skall denne i första hand anlitas för delgivning. I annat fall får myndigheten använda sig av polismyndighet. Handlingen skall då skickas innesluten i ett kuvert med blankett för delgivningskvitto till polismyndigheten i det polisdistrikt, där delgivning kan väntas ske. Det bör anges på handlingen vilken dag delgivning senast skall vara verkställd och redovisad till myndigheten. Vidare bör föreskrift lämnas huruvida delgivning skall ske personligen med den sökta.

Kungörelsedelgivning (3 § 4 st., 15 § 2 st., 17 och 22 §§ DL samt 11-12 §§ DF) kan, som ovan nämnts, inte användas vid delgivning av stämning i brottmål. I skatteprocessen får däremot denna delgivningsform användas när den som söks för delgivning har avvikit eller saknar känt hemvist i riket.

5.3.2 Delgivning utom landet

5.3.2.1 Delgivning inom Norden

Skall delgivning äga rum med person som vistas i någon av de nordiska länderna får bestämmelserna i en mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge den 26 april 1974 träffad överenskommelse om inbördes rättshjälp genom delgivning och bevisupptagning tillämpas. Enligt denna skall framställning om delgivning och bevisupptagning -s.k. rättshjälp - göras genom skriftväxling mellan berörda statliga myndigheter i de fördragsslutande länderna. Framställningen skall vara avfattad på svenska, danska eller norska språket eller åtföljas av bestyrkt översättning till något av dessa språk. Detsamma gäller beviset om delgivningen. Översättning av handling som skall delges är inte nödvändig om den som söks för delgivningen frivilligt mottar handlingen. Även i några andra fall får översättning underlåtas om det bedöms kunna ske utan fara för rättssäkerheten.

Enligt cirkulär (1975:301) till statsmyndigheterna angående inbördes rättshjälp mellan Sverige,

Danmark, Finland, Island och Norge genom delgivning och bevisupptagning, får framställning om rättshjälp i Danmark - både när det gäller brottmål och tvistemål - skickas till domstolen i den domkrets där den som söks för delgivning är bosatt eller uppehåller sig. Vid delgivning i brottmål bör emellertid framställningen skickas till politimesteren i den politikrets där den som söks är bosatt eller uppehåller sig. Saknar myndigheten kännedom om den söktes uppehållsort får framställningen sändas till justitieministeriet.

Framställning om delgivning i Finland sänds till den länsstyrelse, inom vars förvaltningsområde den som söks är bosatt eller uppehåller sig. Saknas uppgift härom får framställningen sändas till länsstyrelsen i Nylands län. Handlingen behöver inte översättas till finska språket.

Framställning om delgivning i Island och Norge sänds till respektive herreds- eller byret. I Norge bör vid brottmål politimestern dock lämpligen anlitas.

5.3.2.2 Delgivning i vissa utomnordiska länder

Skall delgivning ske med person som vistas i utomnordiskt land får utrikesdepartementet anlitas enligt kungörelsen (1933:618) angående biträde av utrikesdepartementet för delgivning av handlingar i utlandet.

Begäran om utrikesdepartementets biträde skall innehålla uppgift om namn och adress på den som skall delges och - om möjligt - även uppgift om medborgarskap. För att delgivning skall kunna verkställas på ett effektivt sätt är det av betydelse att fullständiga uppgifter lämnas i dessa hänseenden. Gatuadresser bör anges i stället för postboxadresser eller liknande. I vissa stater, t.ex. USA, får nämligen postkontoren inte lämna ut postboxinnehavarens adress utan särskilt tillstånd av domstol.

Vitesföreläggande blir verkningslöst vid delgivning utomlands, eftersom beslut om utdömning av vite i praktiken inte kan verkställas. Norge, Schweiz, Polen, Förbundsrepubliken Tyskland och Österrike vägrar också vanligtvis att bistå med delgivning av kallelse som innehåller vitesföreläggande eller hot om annan påföljd vid utevaror.

I april 1959 antogs i Strasbourg en europeisk konvention om inbördes rättshjälp i brottmål. Till denna konvention är anslutna Sverige, Belgien, Danmark, Frankrike, Grekland, Israel, Italien, Liechtenstein, Luxemburg, Nederländerna, Norge, Schweiz, Turkiet, Förbundsrepubliken Tyskland och Österrike. Konventionen innehåller bestämmelser om ömsesidig rättshjälp i form av bevisupptagning vid domstol, verkställande av delgivning av rättegångshandlingar och domstolsbeslut samt meddelande av utdrag ur kriminalregistret.

Enligt konventionen åtar sig avtalsslutande part att lämna rättshjälp i mål och ärenden som avser brottsbekämpning. Framställning om rättshjälp kan avslås om gärningen bedöms som politiskt eller fiskalt brott. Avslag kan också göras "om den anmodade parten finner att framställningens efterkommande skulle kränka dess suveränitet, medföra fara för dess säkerhet, strida mot dess allmänna rättsprinciper (ordre public) eller andra väsentliga intressen".

Delgivning av rättegångshandling skall enligt konventionen ske genom att den formlöst överlämnas till adressaten. På begäran av sökande part skall emellertid delgivning ske på det sätt som han begär utifrån sitt lands lagstiftning eller i annan särskild form som är förenlig med denna lagstiftning.

I cirkulär (1968:32) till de allmänna domstolarna och åklagarna med vissa föreskrifter i anledning av Sveriges tillträde till den europeiska konventionen om inbördes rättshjälp i brottmål föreskrivs vad domstolar och åklagare bör iakttaga när biträde vid handläggning av brottmål önskas från främmande stat.

Bestämmelserna i kungörelsen (1933:618) angående biträde av utrikesdepartementet för delgivning av handlingar i utlandet gäller även vid framställning om delgivning i konventionsstat. Avser delgivningen kallelse till förhandling bör den vara utrikesdepartementet tillhanda i god tid före förhandlingen. Detta gäller särskilt om

kallelsen avser tilltalad, eftersom sådan kallelse enligt bestämmelserna i vissa länder måste tillställas myndigheten i den främmande staten viss angiven tid före förhandlingen. Utrikesdepartementet anger en s.k. intern frist för varje ärende, dvs. det datum, då utrikesdepartementet senast önskar uppgift om huruvida delgivning har ägt rum. Fristen varierar mellan 7-10 dagar före förhandlingsdagen.

Utrikesdepartementet har i viss utsträckning samlat upplysningar om den praxis som tillämpas i utlandet vid delgivning av stämning och av kallelser till huvudförhandling i brottmål. Den praxis som utbildats är i stora drag följande.

Delgivning av stämning eller kallelse till huvudförhandling i brottmål kan verkställas i de flesta länder där en fast svensk diplomatisk representation finns. Tillvägagångssättet vid delgivningen är likartat i dessa länder. Sedan utrikesdepartementet fått handlingarna från den sökande myndigheten skickas de till svensk utlandsmyndighet - ambassad, generalkonsulat eller konsulat - i det främmande landet såvida den sökta bor i närheten av utlandsmyndigheten. Avser delgivningen svensk medborgare eller person som behärskar svenska språket översätts inte handlingarna till det främmande landets språk. Utlandsmyndigheten ringer eller skriver till den sökta och anmodar honom att komma till myndigheten. Hör den sökta trots påminnelser inte av sig är det vanligt att en tjänsteman från myndigheten söker upp honom i bostaden eller på arbetsplatsen.

I de fall, där den sökta inte bor i närheten av någon utlandsmyndighet anlitas utländsk myndighet för delgivning. Detta är även förhållandet om det kan antas att den sökta håller sig undan eller då utlandsmyndigheten, trots upprepade försök, misslyckats med delgivningen. Utrikesdepartementet ombesörjer i sådant fall översättning av handlingarna till det aktuella landets språk. Dessa skickas därefter till den svenska utlandsmyndighet som vidarebefordrar dem till det främmande landets utrikesministerium. Därifrån överlämnas de till vederbörlig stämningsman eller polisman som ombesörjer den faktiska delgivningen. Delgivningsbeviset eller hindersbeviset skickas sedan till utrikesministeriet som i sin tur vidarebefordrar det till utlandsmyndigheten. Därifrån återsänds handlingarna via utrikesdepartementet till den myndighet som begärt delgivningen.

I vissa länder, bl.a. i Östeuropa, är delgivning genom utlandsmyndighets omedelbara försorg tillåten endast då delgivningen avser medborgare i den stat utlandsmyndigheten företräder. Vid delgivning med personer som inte är svenska medborgare skall i sådana fall det främmande landets myndigheter anlitas.

I Förbundsrepubliken Tyskland skall alla delgivningar i brottmål gå via utrikesdepartementet och svenska ambassaden i Bonn. Detta gäller såväl vid delgivning av svenska som andra länders medborgare.

Utländska myndigheter biträder som regel med delgivning. Vid stämning i brottmål lägger emellertid lagstiftning eller rättspraxis i vissa länder hinder i vägen för sådan medverkan. Detta gäller särskilt vid delgivning av stämning i skattebrottmål. I Frankrike, Schweiz och Liechtenstein vägrar myndigheterna att medverka vid delgivning av handlingar i fiskala mål. Myndigheter i Storbritannien medverkar över huvud taget inte vid delgivning i brottmål.

Det kan vara av intresse i sammanhanget att närmare redogöra för erfarenheterna från den praktiska tillämpningen i fråga om den tid som delgivningsförfarandet i vissa länder tar i anspråk. Delgivning som sker genom att endast utlandsmyndigheten anlitas tar normalt 1½-2 månader räknat från den dag, då handlingarna kom in till utrikesdepartementet. Vid delgivning genom det främmande landets myndigheter varierar tiden efter i vilket land delgivningen företas. I de europeiska länderna anses normaltiden - från det att handlingarna har tagits emot på utrikesdepartementet och översatts till dess redovisning har skett - vara 2-6 månader. Till de länder, där delgivning sker relativt snabbt hör Frankrike, Italien, Förbundsrepubliken Tyskland, Storbritannien och Schweiz. I Spanien, Grekland och Portugal liksom i de östeuropeiska länderna tar delgivningen i regel cirka 6 månader i anspråk.

Vid delgivning i USA skall handlingarna, i de fall där amerikanska myndigheter anlitas, förmedlas genom Sveriges generalkonsulat. Dessa an-

litar i sin tur sheriffen i det distrikt, där den sökte är bosatt. Normaltiden för delgivning i USA är ca 3 månader.

Vid delgivning i Canada skall handlingarna sändas via generalkonsulatet i Montreal till kanadensiska utrikesministeriet. Ministeriet vidarebefordrar handlingarna till vederbörande sheriff. Normaltiden för delgivning i Canada är ca 3 månader.

I Brasilien är delgivningsförfarandet komplicerat och tidskrävande. Handlingarna skall översättas till portugisiska och skickas till brasilianska utrikesministeriet. Därifrån sänds de till Högsta domstolen i Brasilien som i sin tur sänder dem vidare över respektive delstatsdomstol till distriktsdomstolen. Efter verkställd delgivning eller delgivningsförsök återsänds handlingarna i samma ordning. Förfarandet kan inte sällan ta mer än ett år i anspråk.

Vid delgivning i övriga Sydamerika genom det främmande landets myndigheter skall respektive lands utrikesministerium anlitas. Normaltiden för delgivning är här ca 6 månader.

Delgivning i afrikanska stater är ofta förknippat med stora praktiska svårigheter. Ett undantag utgör Gambia. Delgivning av handlingar i tvistemål ombesörjs där vanligtvis av representanter vid Vingresors resebyrå. I brottmål anlitar utrikesdepartementet i första hand utrikesministeriet i Gambia. I samråd med den sökande myndig-

heten kan emellertid Vingresor anlitas även för delgivning av handlingar i brottmål.

Australienska myndigheter medverkar inte vid delgivning i brottmål. Bor den som söks långt ifrån svensk utlandsmyndighet kan delgivning därför i allmänhet inte komma till stånd.

6 ENKÄTER OCH UNDERSÖKNINGAR
OM ÅTALSPRESKRIPTION

6.1 Enkäten till åklagarmyndigheterna

Utredningen har i en rundfrågning till samtliga 108 åklagarmyndigheter i landet begärt uppgifter om de skattebrott som preskriberats hos myndigheterna under tiden den 1 januari 1974 - den 31 december 1978 på grund av att den misstänkte avvikit eller hållit sig undan inom eller utom landet. Såväl fall där förundersökning inte har kunnat slutföras som fall där stämning inte har kunnat delges har redovisats.

Svar har inkommit från alla myndigheter utom länsåklagarmyndigheten i Älvsborgs län. Uppgifterna i svaren har sammanställts i tabellform, som redovisas i en bilaga till betänkandet.

Totalt har 38 åklagarmyndigheter lämnat uppgifter om 91 ärenden som inte har kunnat fullföljas på grund av preskription. I dessa har stämning utfärdats i 51 fall. I fem av dessa har stämning utfärdats vid en tidpunkt då mer än sex månader återstod innan preskriptionstiden löpte ut. I övriga 46 fall har åtal väckts när kortare tid än sex månader återstod av preskriptionstiden. Flera av dessa stämningsansökningar har getts in under sista månaden före preskriptionsinträdet.

I de 40 ärenden, där stämning inte har utfärdats, har brottsmisstanke delgetts den misstänkte i 9 fall. Av de återstående 31 ärendena har förundersökning inletts i 20 fall.

Flera av de redovisade ärendena är knapphändigt beskrivna i fråga om orsaken till att de misstänkta personerna inte har kunnat lagföras.

I de fall, där egentlig förundersökning inte hade inletts eller stämmningsansökan inte hade utfärdats, anges som orsak att den misstänktes uppehållsort har varit okänd eller att han har vistats i ett främmande land, där han inte har kunnat nås. De länder som nämns är USA, Australien, Liberia, Schweiz, Gambia och Spanien.

De misstänkta representerar olika yrkesgrupper. Direktörer, läkare och ingenjörer förekommer relativt ofta. Att läkarna är förhållandevis många beror troligen på att denna yrkeskategori var föremål för en omfattande s.k. kategorigranskning i början av 1970-talet. Personer av utländsk härkomst utgör ett annat inslag.

Av de ärenden som beskrivs mer ingående kan följande vara av intresse i detta sammanhang.

En läkare med amerikanskt medborgarskap misstänktes för skattebrott avseende beskattningsåren 1968 och 1969. Brottsanmälan kom in 12 oktober 1973. Den 26 oktober 1973 anhölls han i sin frånvaro sedan det framkommit att han hade avvikit till USA eller Förbundsrepubliken Tyskland. För-

undersökningen lades ned 12 mars 1975 sedan preskription inträtt 10 februari 1974 resp. 12 februari 1975. Den misstänkte återvände därefter till Sverige.

En person misstänktes för vårdslös deklARATION avseende beskattningsåret 1970. Brottsanmälan inkom 14 juni 1974 och förundersökning inleddes i september samma år. Den misstänkte lämnade landet och återkom efter preskriptionstidens utgång 15 februari 1975.

En person misstänktes för vårdslös deklARATION avseende beskattningsåret 1969. Brottsanmälan inkom 1 februari 1974 och förundersökning inleddes 16 april 1974 då brottsmisstanke även delgavs. Ärendet kunde inte föras till åtal då den misstänkte under hela den tid som beskattningsmyndigheten, länsskatterätten och polisen handlade ärendet från och till uppehöll sig i utlandet. Preskriptionstiden löpte ut 14 februari 1975 och förundersökningen lades ned 25 maj 1975.

En person misstänktes för falskdeklARATION avseende beskattningsåret 1969. Brottsanmälan kom in 7 oktober 1974 och förundersökning inleddes 14 oktober 1974. Den misstänkte kallades till förhör dels 4 november och dels 22 november 1974. Överenskommelse om tid för förhör med den misstänkte skedde per telefon 23 december 1974. Ny kallelse till förhör skickades 27 december 1974 till den misstänktes bostadsadress. Samma dag meddelade den misstänkte till utredningsledaren

att han ämnade ge sig av på resa till utlandet. Beslut om hämtning till förhör meddelades 2 januari 1975. Den misstänkte eftersöktes av polis utan att anträffas. Preskriptionstiden löpte ut 20 februari 1975. Den 3 mars 1975 lades förundersökningen ned.

En läkare misstänktes för falskdeklaration under beskattningsåret 1969. Det undanhållna beloppet uppgick till 50 000 kronor. Brottsanmälan gjordes den 10 juli 1974. Förhör hölls med den misstänkte 2 oktober 1974. Förundersökningsprotokollet kom in till åklagarmyndigheten 17 oktober 1974 och dagen därpå - 18 oktober - väcktes åtal. Den misstänkte, som hade vikariat på en distriktsläkartjänst, lämnade i hast denna. Han anhölls i sin frånvaro 19 november 1974 och efterlystes i Sverige. I början av februari 1975 spårade man den misstänkte till Malaga och försökte där delge honom stämning genom svenska konsulatet. Det kunde emellertid inte ske före preskriptionstidens utgång den 14 februari 1975.

En person misstänktes för falskdeklaration avseende beskattningsåren 1969 och 1970. Brottsanmälan kom in till åklagarmyndigheten 11 september 1973. Förundersökning inleddes 12 september 1973 och brottsmisstanke delgavs den misstänkte i slutet av september 1973. Stämning utfärdades 21 januari 1974. Den misstänkte var under förundersökningstiden bosatt i Schweiz och medverkade per brev och telefon samt via förordnad offentlig försvarare. Den 8 maj 1974 häktades han i sin frånvaro. Preskriptionstiden för brotten inträdde 14 maj 1974 resp. 28 april 1975.

Stämningen återkallades 2 februari 1975 och målet avskrevs i tingsrätten 29 maj samma år.

Åklagarmyndigheterna har i enkäten även lämnat synpunkter på behovet av preskriptionsrättsliga reformer.

Några åklagarmyndigheter anser att nuvarande regler för åtalspreskription kan behållas. De flesta är emellertid av den uppfattningen att preskriptionstiderna bör förlängas generellt eller under särskilt angivna omständigheter. I det följande redovisas vissa åklagarmyndigheters syn på reformbehovet.

Åklagarmyndigheten i Örebro distrikt föreslår att en preskriptionstid på tio år bör gälla för samtliga fall av skattebedrägeri.

Åklagarmyndigheten i Karlshamns distrikt föreslår bl.a. att preskriptionsfristerna bryts genom åklagarens beslut att inleda förundersökning eller t.o.m. genom någon åtgärd under skatteprocessen.

Åklagarmyndigheten i Motala distrikt anser att preskriptionsfristen bör brytas då åtal väcks vid domstol.

Åklagarmyndigheten i Norrtälje distrikt föreslår att preskriptionsfristen bryts genom lagakraftvunnet beslut i taxeringsprocessen.

Åklagarmyndigheten i Danderyd distrikt föreslår att skattebrotten handläggs inom förvaltningsprocessen. Därigenom skulle man kunna undvika de processuella svårigheter som föreligger enligt nuvarande system.

Åklagarmyndigheten i Kristianstad distrikt menar att det är av vikt att anmälan till åklagaren sker så snart misstanke om brott har uppkommit. Därigenom minskar risken för att preskription inträffar i fråga om många brott av äldre beskaffenhet.

Åklagarmyndigheten i Uppsala distrikt framhåller att preskriptionstiden för skattebrott ofta blir för kort då flera skattebrott förekommer mot samma person. Anmälan från skattemyndigheten kommer in först när det sista taxeringsåret behandlats. Det blir då svårt att hinna utreda och delge åtal för det äldsta brottet.

6.2 Enkäten till rikets skattechefer m.m.

I 115 § TL föreskrivs inom vilka tidsfrister framställning om eftertaxering måste göras till förvaltningsdomstolen för att målet skall få prövas i sak.

Eftertaxering är inte något rättsmedel i egentlig mening utan ett tillägg till den ordinarie taxeringen, som får användas av det allmänna efter det att den ordinarie besvärstiden har löpt ut.

Fyra förutsättningar av materiell art skall föreligga för att eftertaxering skall få ske.

För det första krävs att den skattskyldige skall ha lämnat oriktigt meddelande eller att han helt underlåtit att lämna uppgift om sina ekonomiska förhållanden till beskattningsmyndigheten. Den skattskyldiges förfarande skall vidare ha medfört att för låg skatt påförts honom eller med honom samtaxerad person. För det tredje krävs ett samband mellan det oriktiga eller underlåtna meddelandet och den för låga skattedebiteringen. Detta samband beskrivs i 114 § TL med orden "och har meddelandet följts eller har eljest meddelandet föranlett att skatt enligt uppborðslagen - - -". Eftertaxering får slutligen inte ske om det undandragna skattebeloppet är ringa.

Åtgärder av samma slag som eftertaxering får företas även i fråga om mervärdeskatt, punkt-skatter och avgifter för socialförsäkringsavgifternas finansiering.

I 115 § andra stycket TL föreskrivs att tidsfristen för framställning om eftertaxering är fem år från utgången av det taxeringsår som framställningen avser.

Har den skattskyldige åtalats för skattebrott får framställning om eftertaxering göras även efter den normala femårsfristens utgång. Framställningen måste i dessa fall ha kommit in till förvaltningsdomstolen under det kalenderår som följer efter det år då åtalet väcktes.

Den omständigheten att åklagaren har väckt åtal hos den allmänna domstolen har endast preliminär

betydelse för frågan om eftertaxering. Den allmänna domstolens prövning avgör nämligen om ett beslut om eftertaxering skall stå fast. Huvudprincipen är att beslut om eftertaxering skall undanröjas om den allmänna domstolen ogillar åtalet i dess helhet. Huruvida det sker på objektiva eller subjektiva grunder saknar betydelse. Undantag utgör det fall att den tilltalade frikänns på grund av frivillig rättelse enligt 12 § SkBL eller åtal inte väcks på grund av att sådan rättelse har skett. Eftertaxeringen står då likväl fast.

Utredningen har genom rundfrågning till skattecheferna i riket och till ombudet hos mellankommunala skatterätten begärt upplysning om i vilken utsträckning framställning om eftertaxering gjorts under åren 1972-1979 med stöd av bestämmelserna i 115 § tredje stycket TL, dvs. med anledning av åtal för skattebrott.

De flesta myndigheterna uppger att de inte använt sig av den förlängda tidsfristen i 115 § TL för framställning om eftertaxering. De är av den mening att bestämmelsen i sin nuvarande utformning endast har mycket marginell betydelse. Endast i sju fall har framställning om eftertaxering gjorts med stöd av lagrummet.

6.3 Särskilda synpunkter från RSV:s kontrollavdelning

Utredningen har varit i kontakt med företrädare för kontrollavdelningen vid RSV. Avdelningen handlägger bl.a. revisioner av större omfattning. Vid dess revisionssektion utförs granskningar av sådana skattskyldiga vars verksamhet har internationell anknytning. I det följande lämnas en kortfattad redogörelse för kontrollavdelningens syn på åtalspreskription.

Det är en allmän uppfattning att reglerna om åtalspreskription spelar en betydelsefull roll beträffande de revisioner som utförs av personalen vid revisionssektionen. Granskningen i utlandsfallen är tidsödande på grund av svårigheterna att ta del av grundmaterialet. Endast med ett fåtal länder har genom personliga kontakter kommit till stånd ett informellt samarbete som i någon mån underlättar granskningen av utlandstransaktionerna. Även om en viss förbättring är att vänta när det gäller upplysningar i dessa frågor stater emellan finns fortfarande i några centraleuropeiska länder ett starkt motstånd mot att lämna information i fiskala ärenden. Ytterligare en omständighet att beakta i sammanhanget är att skattebrotten i utlandsfallen ofta upptäcks på ett relativt sent stadium. Anledningen härtill är också här begränsningar i kontrollmöjligheterna så snart man kommer utanför landets gränser.

Mot bakgrund av det anförda är det nödvändigt att inte reglerna om åtalspreskription utformas på så sätt att de begränsar tiden för erforderliga förprocessuella utredningar av skatterevisor och åklagare.

Det förekommer inte så sällan att den skattskyldige lämnar landet när revision inleds eller i vart fall när den närmar sig slutet och han inser att åtalsanmälan kan komma att ske. Hans ekonomiska möjligheter att vistas utomlands samt den tid som återstår innan preskription för skattebrottet resp. skatten och skattetillägget inträder spelar därvid en stor roll. Personer med flitigt affärsutbyte med utlandet eller personer av utländsk härkomst tillhör oftast den kategori som lämnar landet.

Väl i utlandet undviker den skattskyldige i regel all kontakt med svenska myndigheter. Han besvarar inte frågor som rör hans ekonomiska förhållanden och vägrar att ta del av de revisionspromemorior som sänds över till honom. Följden blir att revisionen ofta inte kan genomföras eller att den blir ofullständig. Eftersom innehållet i den skall ligga till grund för bedömningen huruvida ett skattebrott har begåtts kan detta handlings sätt från den skattskyldiges sida medföra svårigheter för skattemyndigheterna att fastställa om brottsmisstanke föreligger. En ofta avgörande faktor är i sammanhanget den tid inom vilken revisionen måste vara slutförd. Många gånger är tiden knapp om åklagaren också skall hinna genomföra förundersökning och väcka åtal mot den miss-

tänkte innan preskription inträder. I några fall kommer av samma skäl åtal aldrig till stånd.

Det upplevs som otillfredsställande att, på sätt som har framhållits, den skattskyldige genom sitt handlingssätt kan begränsa eller omintetgöra möjligheterna att beivra ett allvarligt skattebrott. Det är därför väsentligt att ett flexibelt preskriptionssystem inrättas där utredningsaspekten - såväl hos skattemyndigheterna som hos åklagaren - kan tillgodoses i erforderlig utsträckning. I det sammanhanget bör den preventiva funktion som t.ex. ett preskriptionsför-längningsinstitut får på de skattskyldiga som planerar "frivillig utlandsvistelse" särskilt beaktas.

Die ...

Der ...

...

7.1 Bakgrunden till utredningens förslag

Utredningen skall enligt direktiven lämna förslag till förbättringar av det allmännas ställning som part och borgenär i fråga om skatter, tullar och avgifter. Utredningsarbetet skall därvid inriktas huvudsakligen på åtgärder inom kontroll-, uppbörds- och indrivningsförfarandena (direktiv den 16 februari 1973 och 29 juni 1978). I uppdraget ingår även att avge förslag till åtgärder som ligger utanför beskattningsförfarandet som sådant men som har direkt anknytning till detta. Sålunda har det under hand meddelats utredningen att det fortsatta arbetet bör omfatta en översyn av bestämmelserna om bortfallande av påföljd vid brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna. Denna utredningsuppgift aktualiserades första gången genom departementschefens svar på en enkel fråga i riksdagen den 7 februari 1974. Frågan avsåg vilka åtgärder regeringen ämnade vidta för att komma till rätta med det förhållandet att misstänkta skattebrottslingar kunde bli fria från ansvar för skattebrott genom att lämna landet en viss tid. I skrivelser till regeringen har ett flertal organisationer också påtalat behovet av ändrade regler på detta område.

På grund av uppgiftens särskilda karaktär - bl.a. den omständigheten att den avsåg en översyn av processuella regler inom straffrätten - har utredningen beslutat behandla den för sig. Förslagen till ändrade regler om åtalspreskription vid skattebrott läggs därför fram i ett särskilt delbetänkande.

För att kartlägga behovet av reformer i fråga om preskription av skattebrott har utredningen gjort rundfrågningar till rikets åklagare och samtliga länsstyrelser skatteavdelningar. Utredningen har också varit i kontakt med företrädare för RSV:s kontrollavdelning. Resultatet av enkäterna redovisas i kap. 6.

Institutet åtalspreskription har nära samband med bestämmelserna om efterlysning av person som är misstänkt för brott samt reglerna om delgivning av stämning i brottmål. Utredningen har därför undersökt vilka möjligheter som står till buds för myndigheterna att få reda på var en misstänkt person uppehåller sig, särskilt när uppehållsorten är belägen utom riket. Vidare har utredningen gått igenom utrikesdepartementets praxis i ärenden avseende delgivning av stämning i brottmål. Resultatet av undersökningarna redovisas i kap. 5.

Allmänna bestämmelser om åtalspreskription finns i 35 kap. BrB. De är avsedda att tillämpas främst på brott som är upptagna i BrB men skall även användas inom specialstraffrätten i den mån inte avvikande regler har meddelats.

I 35 kap. 1 § BrB, som utgör den centrala bestämmelsen om åtalspreskription, föreskrivs, att påföljd inte får ådömas med mindre den misstänkte har häktats eller fått del av åtal inom viss tid från brottet. Tiden är två år om svårare straff än fängelse i ett år inte kan följa på brottet, fem år om svåraste straffet är högre men inte över fängelse i två år samt tio år om svåraste straffet är högre men inte över fängelse i åtta år. Enligt lagrummet kan vid svårare straff än de nu nämnda även längre preskriptionstid förekomma.

I fråga om preskriptionstidens längd innehåller 14 § SkBL särbestämmelser för vissa skattebrott. I paragrafen sägs nämligen att preskriptionstiden för skatteförseelse samt oredlig, bristande resp. vårdslös uppbördsredovisning skall vara fem år. Det kan anmärkas att brott av motsvarande svårhetsgrad normalt preskriberas efter två år.

Innebörden av de nu nämnda bestämmelserna är att samtliga brott enligt SkBL utom grovt skattebedrägeri preskriberas efter fem år. För grovt skattebedrägeri gäller en tioårig preskriptionstid.

Vissa brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna faller utanför SkBL:s tillämpningsområde. De allmänna reglerna i BrB om preskriptionstidens längd gäller därför för dessa brott. Hit hör vissa brott enligt UBL, SjsL, KupSL, JRL och FiRL. För brott enligt dessa författningar är preskriptionstiden två år, när inte svårare straff än fängelse i ett år kan följa på brottet.

Preskriptionstiden löper från den dag, då brottet begicks eller, om villkoret för att döma till påföljd är att en särskild verkan av handlingen skall ha inträtt från den dag då så skedde (35 kap. 4 § BrB). För skattebrottens del innebär bestämmelsen att utgångspunkten för preskriptionstidens beräkning blir olika beroende på brottets art samt i vad mån det har fullbordats. I avsnittet 2.3 lämnas en redovisning för hur bestämmelsen tillämpas i fråga om olika skattebrott.

Påföljd för brott får - som nämnts - ådömas endast om den misstänkte har häktats eller fått del av åtalet inom viss tid från brottet. Med "häktats" menas i detta sammanhang att häktningsbeslutet har verkställts. Delgivning av åtalet med den misstänkte skall ha skett enligt bestämmelserna om delgivning av stämning i brottmål, m.a.o. skall den misstänkte personligen ha tagit emot stämningen.

I 35 kap. 6 § BrB föreskrivs en yttersta gräns för att döma till påföljd. Denna s.k. absoluta preskriptionstid är 15 år i fråga om samtliga brott enligt SkBL utom grovt skattebedrägeri, för vilket tiden är 30 år. Efter denna tid får fällande dom inte meddelas.

Av det sagda har framgått att verkställighet av de preskriptionshindrande åtgärderna kräver en personlig kontakt mellan myndigheterna och den misstänkte. Bestämmelserna om efterlysning av misstänkt person och om delgivning i brottmål

skall därför något beröras. Allmänt kan sägas att de varierar med hänsyn till brottets art, graden av misstanke om brottslig handling samt reglerna om efterlysning, utlämning och delgivning i det land, i vilket den misstänkte uppehåller sig.

Efterlysning för brott innebär begäran om efterspaning och gripande av en för brott misstänkt person. Den centrala bestämmelsen finns i 24 kap. 6 § andra stycket RB. Där föreskrivs, att person som misstänks ha begått brott, får efterlysas om han avviker och det finns skäl att anhålla honom.

Bestämmelsen i RB kompletteras av reglerna i efterlysningskungörelsen (1969:293). Efterlysning enligt denna kungörelse får ske om upplysning saknas var någon, som eftersöks av myndighet, uppehåller sig och efterlysningen kan antas underlätta eftersökningen. Det fordras inte här att efterlysning sker för brott.

Publikationen Polisunderrättelser (PU), som ges ut av RPS, innehåller förteckning över efterlysta personer som skall omhändertas då de anträffas. PU sänds regelbundet ut till polismyndigheterna samt till de myndigheter, som i sin verksamhet antas komma i kontakt med efterlysta personer. Uppgifterna i PU lagras i RPS:s data-system.

Möjligheterna att i utlandet få till stånd efterlysning av en för brott misstänkt person är beroende av om han enligt den främmande statens lagar får utlämnas.

För de nordiska länderna gäller att varje land har sin egen utlämningslag. Frågan om utlämning och sålunda också efterlysning prövas enbart med hänsyn till denna. Någon nordisk konvention på området föreligger inte. Däremot har utlämningslagarna i de nordiska länderna kommit till efter gemensamma överläggningar. Det har medfört att de i stort överensstämmer med varandra. I samtliga lagar medges också utlämning av person som är misstänkt för skattebrott. Rikspolisstyrelsen har således möjlighet att efter framställning besluta om efterlysning i annat nordiskt land av person som är misstänkt för skattebrott och vars utlämning kommer att begäras vid anträffandet.

När det gäller utlämning från utomnordiskt land är förhållandet det motsatta. Sverige har visserligen i likhet med ett flertal stater ratificerat den europeiska utlämningskonventionen samt slutit avtal om utlämning med några stater. Avtalen omfattar emellertid inte utlämning på grund av fiskala brott. Undantag utgör avtalet med Förbundsrepubliken Tyskland. Det är sålunda f.n. i princip inte möjligt att få till stånd efterlysning utom Norden av person som är misstänkt för skattebrott. Internationella efterlysningsnotiser sänds inte heller ut av Interpol om den efter sökta är misstänkt för skattebrott.

Åtalspreskription hindras genom att den misstänkte personligen delges stämning. Det bör i första hand ske genom ordinär delgivning, dvs. brevdelgivning med delgivningskvitto, buddelgivning eller rekommenderad försändelse med mottagningsbevis. Finns

det anledning anta att delgivningskvittot eller mottagningsbeviset inte kommer att lämnas i tid får särskild postdelgivning tillämpas. Kan nu angivna delgivningsformer inte användas får delgivning ske genom stämningsman. I vissa fall kan stämningsman genast anlitas, t.ex. om ärendet är mycket brådskande och den som skall delges är känd för att hålla sig undan.

Kungörelsedelgivning får inte användas vid delgivning av stämning i brottmål. Det kan emellertid här anmärkas att när det gäller skattskyldig som håller sig undan så får förvaltningsdomstolarna använda sig av denna delgivningsform.

Vid delgivning av stämning i brottmål utom riket bör uppmärksammas att kravet på personlig delgivning inte får eftersättas, även om det främmande landets delgivningsbestämmelser i detta avseende avviker från de svenska.

Delgivning av stämning i brottmål i annat nordiskt land sker genom skriftlig framställning om delgivning till berörda myndigheter, i regel polismyndighet, länsstyrelse eller domstol inom det förvaltningsområde, där den sökta är bosatt eller uppehåller sig. I de fall där den sökta inte frivilligt mottar handlingen skall den vara översatt till det främmande landets språk.

Delgivning av stämning i brottmål med person som vistas i utomnordiskt land skall i princip alltid ske genom UD:s försorg. Delgivning kan äga rum i de flesta länder, där en fast svensk diplomatisk representation finns.

Tillvägagångssättet vid delgivning i utomnordiska länder följer i regel samma mönster. Bor den sök- te i närheten av svensk utlandsmyndighet - ambas- sad, generalkonsulat eller konsulat - skickas handlingarna från UD till denna. Myndigheten ringer eller skriver till den sökte och anmodar honom att komma till myndigheten. Hör den sökte trots påminnelser inte av sig är det vanligt att en tjänsteman vid myndigheten söker upp honom i bostaden eller på arbetsplatsen.

Bor den som söks inte i närheten av någon utlands- myndighet, anlitas myndighet i det främmande lan- det för delgivningen. Så sker också om utlands- myndigheten, trots upprepade försök har misslyck- ats med delgivningen. UD ombesörjer då översätt- ning av delgivningshandlingarna till det främman- de landets språk. De skickas därefter till den svenska utlandsmyndigheten som i sin tur beford- rar dem vidare till det främmande landets utri- kesministerium. Därifrån översänds de till den stämmingsman eller polismyndighet, som har att ombesörja den faktiska delgivningen. Delgivnings- beviset eller hindersbeviset skickas därefter åter till utrikesministeriet som befordrar det vidare till utlandsmyndigheten. Därifrån åter- sänds handlingarna via UD till den myndighet som begärt delgivningen.

I några länder, bl.a. de östeuropeiska staterna, är delgivning genom utlandsmyndighets försorg tillåten endast om delgivningen avser medborgare i den stat, som utlandsmyndigheten företräder. Vid delgivning med andra personer skall det främ- mande landets myndigheter anlitas.

I vissa utomnordiska länder hindrar det främmande landets lagstiftning de inhemska myndigheterna från att medverka vid delgivning av stämning i brottmål. Sålunda delger inte myndigheterna i Storbritannien och Australien handlingar i brottmål över huvud taget, medan myndigheterna i t.ex. Frankrike, Schweiz och Liechtenstein endast är förhindrade att delge handlingar i skattebrottmål.

Delgivningsförfarandena i utomnordiska länder tar i de fall, där de inhemska myndigheterna ombesörjer delgivningen i regel flera månader i anspråk. Mot bakgrund av den praxis som har utbildats på området kan följande delgivningstider sägas förekomma; i Frankrike, Storbritannien, Tyskland, Schweiz och Italien ca två-tre månader, i Spanien, Grekland och Portugal fyra-sex månader samt i de östeuropeiska länderna omkring sex månader. Normaltiden för delgivning i Canada och USA är tre månader, medan avsevärt längre tid - ibland mer än ett år - behövs för delgivning i vissa länder i Sydamerika.

Den straffrättsliga preskriptionslagstiftningen i övriga nordiska länder och vissa andra stater har redovisats i kap. 3.

Vad angår preskriptionstidens längd föreligger vid skattebrott i stort överensstämmelse mellan de nordiska länderna. Några avvikelser finns emellertid i dansk och norsk rätt. Sålunda föreskrivs i dansk rätt en tioårig preskriptionstid för alla centrala skattebrott, alltså även för sådana som inte är av grov karaktär. En strikt

tillämpning av preskriptionsreglerna i norsk rätt medger endast en femårig preskriptionstid vid skattebrott. Genom att tillämpa preskriptionsreglerna för allmänna bedrägeribrott på grova skattebrott rörande mervärdeskatt, har emellertid preskriptionstiden i praxis utsträckts till tio år för sådana brott.

Bestämmelserna i dansk och norsk rätt om preskriptionshinder/avbrott skiljer sig väsentligt från motsvarande regler i Sverige. Den finska lagstiftningen på området är däremot uppbyggd enligt samma principer som den svenska.

Enligt dansk och norsk rätt avbryts preskriptionstiden genom varje rättegångshandling som medför att en person får ställning som misstänkt. Olika straffprocessuella åtgärder, t.ex. efterlysning, gripande, anhållan eller begäran hos domstol att få påbörja förundersökning, medför preskriptionsavbrott om åtgärden uttryckligen riktar sig mot en person som misstänkt. Företas åtgärden vid domstol anses enligt dansk rätt preskriptionsavbrott inträda vid tidpunkten för begäran om åtgärden. Enligt norsk rätt har rättsverkan knutits till tidpunkten för beslutet om åtgärden.

Är det fråga om åtgärd som företas inom ett utomrättsligt förfarande eller som beslutas av administrativ myndighet inträder enligt båda länders lagstiftning preskriptionsavbrott först då den misstänkte genom delgivning eller annorledes får kännedom om att han är misstänkt för brottet. Motsvarande gäller vid bötesföreläggande som utfärdas av polismyndighet.

Även villkoren för delgivning av stämning i brottmål i Danmark och Norge är utformade enligt andra principer än de svenska. Enligt dansk rätt får, om den misstänkte inte anträffas och om han har fyllt 18 år, delgivning av stämning i brottmål ske genom att handlingen överlämnas till person i den misstänktes hushåll, hans hyresvärd eller dennes hustru eller personer som leder eller är anställda i den verksamhet, i vilken han arbetar. Vistas han under känd adress i utlandet får delgivning ske genom brev försändelse med mottagningskvitto eller enligt det främmande landets lag eller enligt de föreskrifter som har överenskommit med det främmande landet. Är den misstänktes adress okänd anses delgivning ske genom att ett utdrag av handlingen införs i Statstidende samt att meddelande härom tillställs den misstänkte med posten. Enligt norsk rätt anses delgivning ha skett när meddelande om beslutet eller föreläggandet avlämnades till postanstalt, telegraf- eller telefonstation. Är den misstänktes adress okänd får meddelandet anslås i rättens kansli. Delgivning anses i sistnämnda fall ha skett fyra veckor senare.

Bestämmelser om s.k. absolut preskriptionstid - motsvarande regeln i 35 kap. 6 § BrB - saknas i dansk och norsk lagstiftning. Har preskriptionstiden för ett visst brott brutits, kan strafförfarandet i princip fullföljas utan att nya frister behöver iakttas. Undantag utgör det fall, där förfarandet läggs ned.

I Förbundsrepubliken Tyskland är preskriptionstiden för skattebrott fem år eller om brottet är grovt tio år. Tiden avbryts genom ett flertal åtgärder från de rättsvårdande myndigheterna. Så snart som polis- eller skattemyndighet under rättar en person om brottsmisstanke eller utfärdar ett skriftligt meddelande härom till honom avbryts preskriptionstiden. Detsamma gäller om skattemyndighet inleder ett administrativt bötesförfarande (Bussgeldverfahren). Åklagarens beslut att väcka åtal samt domstolsåtgärder, som riktar sig mot den misstänkte, har också samma verkan. Efter preskriptionsavbrottet börjar preskriptionstiden löpa på nytt. När den dubbla preskriptionstiden har löpt ut får skattebrottet inte längre lagföras enligt västtysk rätt.

I Österrike är preskriptionstiden fem år för alla centrala skattebrott och det oavsett brottets svårhetsgrad. Vid beräkning av preskriptionstiden tas emellertid inte hänsyn till den tid under vilken skatte-, polis- eller åklagarmyndighet är förhindrad att inleda eller fortsätta förundersökningen samt den tid, under vilken målet är anhängiggjort vid förvaltnings- eller kriminaldomstol.

Genomgången av utländsk rätt visar sammanfattningsvis att preskriptionstiderna vid skattebrott med vissa undantag motsvarar de svenska men att det finns fler möjligheter till preskriptionshinder/avbrott i de utländska rättssystemen. Krav på att åtalspreskription endast bryts genom

"personlig" delgivning av stämningen med den misstänkte eller faktisk häktning av denne upprätthålls sålunda inte i alla situationer.

Som tidigare har nämnts har utredningen gjort en enkät hos åklagarmyndigheterna. Den avsåg uppgift om antalet skattebrott som preskriberats under åren 1974-1978 på grund av att den misstänkte hade avvikit eller hållit sig undan. Myndigheterna tillfrågades även om sina synpunkter på behovet av reformer på preskriptionsområdet.

Under den angivna perioden hade 91 ärenden inte kunnat fullföljas p.g.a. att preskription inträtt. I cirka hälften av ärendena hade stämning utfärdats. Det hade i de flesta fall skett när kortare tid än sex månader hade återstått av preskriptionstiden. I hälften av de ärenden, där åtal inte hade väckts, hade förundersökning inletts och i omkring en fjärdedel hade brottsmisstanke delgetts den misstänkte.

De synpunkter på reformerad lagstiftning som förs fram av åklagarmyndigheterna tar främst sikte på möjligheterna att på ett enklare sätt hindra preskriptionsinträde. Olika åtgärder före eller under förundersökningen föreslås bli preskriptionshindrande, t.ex. beslut eller annan formell åtgärd i skatteprocessen, beslut om inledande av förundersökning eller beslut att väcka åtal. Endast en myndighet är av den uppfattningen att man kan komma till rätta med olägenheterna genom att förlänga preskriptionstiden för skattebrott generellt till tio år.

Vid kontakten med företrädare för kontrollavdelningen vid RSV har framkommit att man i stort är nöjd med de preskriptionsfrister som f.n. gäller vid skattebrott. Däremot anser man att det finns ett behov av att reglerna om preskriptionshinder vid skattebrott ändras. Det framhålls därvid som angeläget att ett flexibelt system inrättas, inom vilket man tar hänsyn till utredningsaspekten såväl hos skattemyndigheterna som hos åklagaren. Det bör ske genom att lättillämpade regler om åtgärder som hindrar preskriptionsinträde införs. Därigenom kan man begränsa den misstänktes möjligheter att försvåra eller hindra att brottet beivras. Man pekar särskilt på de svårigheter som föreligger, när den misstänktes transaktioner också omspannar rättshandlingar i andra länder eller när den misstänkte efter inledd skattekontroll - ofta i slutskedet av preskriptionstiden - lämnar landet eller gör sig oanträffbar på annat sätt.

De synpunkter på en reformerad lagstiftning på preskriptionsrättens område som har förts fram i det föregående har dikterats av de särskilda förhållanden som råder inom skattestraffrätten. Frågan om en översyn av preskriptionsreglerna av främst allmänna processuella hänsyn har emellertid varit föremål för behandling vid flera tillfällen tidigare.

Redan i samband med att ett nytt förfarande i brottmål infördes genom RB föreslog processlagberedningen att preskriptionsfristen skulle brytas då den misstänkte i laga ordning fick del av

åtalet eller, om åtalet hade föregåtts av laga förundersökning, då han vid denna fick underrättelse om den mot honom riktade misstanken (SOU 1944:9 och 10). Även strafflagberedningen föreslog i sitt slutbetänkande regler av liknande innehåll (SOU 1956:65).

De skäl som anfördes av beredningarna för ändrade regler om preskriptionshinder var främst föranledda av att förundersökningsinstitutet infördes genom RB. Eftersom brottmålsförfarandet inleddes genom förundersökningen ansågs det följdriktigt från processuell synpunkt att den fick preskriptionsavbrytande verkan om den ledde till åtal mot den misstänkte. Man framhöll också att den gällande ordningen kunde leda till stötande resultat till följd av de möjligheter den misstänkte hade att dra sig undan lagföringen.

På grund av den kritik som riktades mot beredningarnas förslag lades de aldrig till grund för någon lagstiftning. Kritikerna gjorde bl.a. gällande att de föreslagna preskriptionsreglerna inte var lika klara och enkla att använda som det system, där åtalspreskription hindrades genom delgivning av åtalet. Det ansågs vara förenat med svårigheter att i en senare domstolsförhandling konstatera när den misstänkte genom "åtgärd för brottets beivrande" hade fått del av brottsmisstanken. Därmed avsågs särskilt de fall, där tvångsmedel hade satts in mot honom. Även för dessa gällde nämligen att tidpunkten, då han fått del av brottsmisstanken var avgörande i preskriptionshänseende. Eftersom denna varierade vid olika tvångsmedel var systemet svårt att överskåda och tillämpa.

Den föreslagna preskriptionsordningen ansågs även komma att medföra att preskriptionstiderna förlängdes, något som utan tungt vägande straffrättsliga skäl inte borde genomföras. De i lagen angivna fristerna var så väl tilltagna att anledning saknades till en sådan förlängning. Statens straffanspråk var vid slutet av preskriptionstiden i allmänhet så uttunnat, att det inte fanns något allmänt intresse som talade för att det skulle få göras gällande, om inte åklagaren före fristens utgång fullföljt förundersökningen så långt att han var i stånd att väcka åtal.

Mot förslagen anmärktes vidare att preskriptionsavbrytande åtgärd inte borde få företas på så svaga grunder. Enligt då gällande rätt måste åklagaren väcka åtal mot den misstänkte för brottet för att förhindra att preskription ägde rum. Härför fordrades att det fanns sannolika skäl för att den misstänkte hade begått brottet. Eljest utsatte sig åklagaren för risken att rekonventionstalan kunde komma att föras mot honom. Underrättelse om brottsmisstanke enligt 23 kap. 18 § RB - vilket enligt förslagen bl.a. skulle gälla som villkor för preskriptionsavbrott - skulle åklagaren där- emot kunna delge om misstanken inte var helt grundlös.

Kritikerna ansåg att ytterligare en olägenhet var förbunden med förslagen. Underrättelsens preskriptionsavbrytande verkan var nämligen beroende av om den förundersökning, vid vilken den misstänkte fått del av brottsmisstanken, hade lett till åtal mot honom. Eftersom det låg i åklagarens hand att

bestämma när åtal skulle väckas, öppnades en möjlighet för denne att hålla tidpunkten för preskriptionsinträdet svävande efter den lagfästa preskriptionstidens utgång, genom att fördröja avslutandet av förundersökningen. Sådana fall torde inte bli alltför sällsynta, menade kritikererna, i vilka åklagaren på tämligen lösa grunder meddelade den misstänkte underrättelse om misstanken och sedan, fastän preskriptionstiden hade gått till ända, förhalade utredningen i förhoppningen att nya bevis skulle komma fram. Förutom att preskriptionstiderna blev förlängda i avsevärd mån skulle detta förfarande leda till rättsosäkerhet på området.

7.2 Överväganden och förslag

7.2.1 Allmänna synpunkter

Ett effektivt beskattningssystem är av väsentlig betydelse för att vårt samhälle skall kunna fungera. Genom beskattningen tillförs det allmänna medel för sina utgifter och en aktiv samhällspolitik möjliggörs. Det är därför viktigt att var och en fullgör sina skatterättsliga förpliktelser på föreskrivet sätt.

Skattereglerna har utformats i syfte att ge en så långt möjligt rättvis och likformig fördelning av den samlade skattebördan. I den mån någon genom olika åtgärder undandrar sig sin andel av skatten innebär det en ökad belastning för andra. Underlåter samhället att ingripa mot dessa åtgärder ökar frestelsen hos de lojala skattebetalarna att själva kompensera sig på liknande sätt.

Det är en allmän erfarenhet att skattefusket har ökat kraftigt under senare år. Statsmakterna har försökt att komma till rätta med missförhållandena genom en utökad kontroll och skärpt lagstiftning. Sålunda har skattemyndigheternas kontrollarbete reformerats bl.a. genom tillkomsten av en ny taxeringsorganisation och lagar om bevis- och betalningssäkring. Polisens och åklagarens resurser för att bekämpa ekonomisk brottslighet har förstärkts och effektiviserats. Det straffrättsliga sanktionssystemet har reviderats; skatte- och avgiftstillägg har införts och en straffskärpning har ägt rum genom tillkomsten av SkBL.

Det straffrättsliga sanktionssystemet är ett betydelsefullt medel för att bekämpa skattefusket. Det är därför viktigt att det fungerar tillfredsställande. Kan den skattskyldige genom olika former av processsabotage försvåra eller omöjliggöra lagföring och straff förlorar systemet sin allmänpreventiva funktion.

Processhandlingar som syftar till att försvåra eller omöjliggöra lagföring och straff är inte ovanliga i skattebrottsprocessen. Regelsystemen i RB och BrB lämnar vissa möjligheter öppna för dylika förfaranden. Bestämmelserna har utformats främst för att användas vid lagföring av de traditionella brotten. När de skall tillämpas på skattebrotten med dess specifika straffrättsliga konstruktion, uppkommer vissa processuella egenheter som kan missbrukas av skattebrottslingen. Här kan pekas på det förhållandet att ett av de rättsfakta som skall ligga till grund för bedömningen i skattebrottmålet, t.ex. huruvida den

brottsliga handlingen har föranlett att skatt har undandragits det allmänna, normalt skall avgöras i en fristående förvaltningsprocess (jfr departementschefens uttalande i prop. 1971:10 s. 247: "Eftersom skattebedrägeriet är ett effektbrott finns dock anledning att förvänta att den allmänna domstolen avvaktar lagakraftägande beslut i beskattningsfrågan innan ansvarsålet avgörs").

De utredningar i form av revision eller andra skatterättsliga undersökningar som föregår eller löper jämsides med den straffrättsliga förundersökningen är också säregna för straffprocessen i sig. När polis- och åklagarmyndighet får hand om ärendet har i normalfallet annan förvaltningsmyndighet på grundval av sin egen utredning redan slagit fast att anledning föreligger till misstanke om skattebrott.

Ytterligare en omständighet som skiljer skattebrottsprocessen från förfarandet i traditionella brottmål är de långa utredningstider som normalt behövs för att väcka åtal i ett mål av större omfattning. Olika faktorer inverkar därvid. Ofta är de skatterättsliga frågorna i brottmålet mycket komplicerade. Stora beviskrav ställs dessutom på åklagaren. De resurser som står till skatte- och åklagarmyndigheternas förfogande för kontroll och processföring är begränsade. Den skattskyldiges möjligheter att försvåra utredningen är också betydande, särskilt om verksamheten omfattar internationella transaktioner. Genom att väg-
ra medverka vid utredningarna eller faktiskt hålla sig undan myndigheterna kan stora fördröjningar uppstå i brottsprocessen och den kan t.o.m. helt omöjliggöras.

Till de angivna förhållandena skall vidare läggas den omständigheten att ett skattebrott inte sällan kommer till myndigheternas kännedom först en längre tid efter det att brottet har blivit begånget. Ett allmänt bedrägeribrott upptäcks där emot vanligtvis relativt snart genom det omedelbara intrång som den brottsliga handlingen utgör i den enskildes intressesfär. När det gäller skattebrott - bedrägeri mot staten - är saken annorlunda. Fordran på skatt uppkommer genom den skattskyldiges faktiska handlande. Fordringen bestäms på grundval av gäldenärens egna uppgifter och förutsätter dennes lojala medverkan. Han är vanligtvis också den ende som har en fullständig inblick i de förhållanden som grundar fordringsanspråket. Vägrar han att lämna upplysning om sina skatterättsliga förhållanden eller lämnar han osanna eller ofullständiga uppgifter, är det allmännas möjligheter att i tid upptäcka och ingripa begränsade - i utlandsfallen mycket begränsade - på grund av otillräckliga kontrollresurser i den massärendeprocess som det här är fråga om.

Ett av de områden, där de traditionella regelsystemen i straff- och processrätten mindre väl passar vid lagföring av skattebrottet, är preskriptionsrättens. De specifika förhållanden som kännetecknar skattebrottet - för vilka nyss har redogjorts - medför inte sällan att brottsprocessen försvåras eller rent av inte kan genomföras. Det visar inte minst svaren på de rundfrågningar som utredningen har låtit företa. Gällande preskriptionssystem upplevs av tillfrågade myndigheter som alltför otympligt för att passa in i skatte-

brottsprocessen. Främst vänder man sig mot de svårtillämpade reglerna om preskriptionshinder som man menar vara alltför rigorösa för denna typ av process.

Utredningen anser att den kritik som har riktats mot gällande preskriptionssystemets tillämpning på skattebrotten i hög grad är berättigad. Villkoren att personlig delgivning av stämningen i skattebrottmålet skall ha skett eller att den miss-tänkte faktiskt skall ha häktats för att åtalspreskription skall förhindras innebär sådana nackdelar för skattebrottsprocessen att de bör ändras. Skälen härför har i det föregående delvis redan berörts. Enligt utredningens uppfattning är det särskilt i "utlandsfallen" som nuvarande regler visar sig otillräckliga. Inleds en revision i slutet av preskriptionstiden inbjuder det brottsmisstänkta personer som har ägnat sig åt internationell verksamhet till att hålla sig undan utomlands till dess straffansvaret upphört. Vanligtvis har denna kategori av människor också ekonomiska möjligheter att vistas utom riket den tid som erfordras. De har ofta sådana internationella kontakter att en mer eller mindre långvarig vistelse utomlands inte upplevs särskilt negativt. Det ekonomiska utfallet av de brottsliga handlingarna har också i många fall säkrats utomlands.

Väl i utlandet undviker skattebrottslingen i regel all kontakt med svenska myndigheter. Väljer han att vistas i utomnordiskt land är möjligheterna att få honom efterlyst mycket små. Får myndigheterna reda på var han finns vägrar han att

besvara förfrågningar angående sina ekonomiska förehavanden. Han tar inte heller del av de revisionspromemorior som sänds över till honom. Är tiden knapp till dess åtalspreskription inträder framstår det många gånger som meningslöst att fortsätta undersökningarna därför att myndigheterna av erfarenhet vet att de blir resultatlösa.

I de fall där anmälan om brottsmisstanke ändå sker uppkommer nya svårigheter när det gäller att fullfölja brottmålet. Även om det finns en utförlig dokumentation över de skatterättsliga transaktioner som är föremål för utredning torde åklagaren i regel anse sig förhindrad att besluta om åtal utan att den misstänkte har hörts personligen. Innan beslut om åtal fattas skall vidare den misstänkte och hans försvarare i princip lämnas tillfälle att få ta del av förundersökningen för att yttra sig över den och vid behov få den kompletterad.

Väcks åtal och utfärdas stämning finns trots detta stora möjligheter att "vänta ut" preskriptionen eftersom stämningen skall delges personligen med den misstänkte. Av den tidigare framställningen har framgått att delgivning i skattebrottmål är mycket besvärlig att genomföra i utomnordiska länder i de fall, där den misstänkte saboterar verkställigheten. I några av de länder, som anlitas som tillflyktsort vid skattebrott medför brottets fiskala karaktär att de inhemska myndigheterna endast i begränsad omfattning - ibland inte alls - ombesörjer delgivningen.

Enkäten med åklagarmyndigheterna visar att det ofta förekommer att den misstänktes handlande hindrar lagföring av brottet. Med hjälp av de processuella regelsystemen förhalas skatte- och skattebrottsprocessen så att åtal för brottet inte kan delges i rätt tid.

Enligt utredningens mening är de berörda förhållandena inte acceptabla. Redan det stora antalet preskriberade brott är - med hänsyn till att de ofta rör betydande belopp - en allvarlig företeelse och då inte minst därför att andra skattskyldiga påverkas i negativ riktning. Skattebrotten får numera stor publicitet i massmedia. Det kommer därför snabbt till allmänhetens kännedom om någon lyckats "lura" myndigheterna genom att hålla sig undan utomlands. Den allmänna skattemoralen kan därigenom allvarligt skadas.

Nu angivna omständigheter talar med styrka för att man för skattebrottens del bör införa andra preskriptionshindrande fakta än dem som gäller inom den allmänna brottsprocessen. Denna särreglering bör gälla inte bara brott enligt SkBL utan även därmed jämförbara gärningar inom andra delar av skatte- och avgiftsområdet.

Den kritik som har riktats mot preskriptionsbestämmelsernas tillämpning på skattebrotten har i huvudsak gällt de preskriptionshindrande åtgärderna. Preskriptionstiderna vid skattebrotten har av tillfrågade myndigheter i allmänhet funnits vara väl avvägda. Utredningen delar också i princip denna uppfattning. I fråga om vissa

brott mot författningar på skatte- och avgiftsområdet förekommer emellertid preskriptionsfrister som avviker från den minimitid som råder för skattebrotten i allmänhet. Hit hör de uppbördsbrott som regleras i 81 § UBL och 28 § SjsL samt vissa brott mot KupSL, JRL och FiRL.

Preskriptionstiderna för skattebrotten fick sin nuvarande utformning vid SkBL:s tillkomst. Därvid avsågs, att i så stor utsträckning som möjligt ha samma frister för alla typer av skattebrott utom de grövsta. Preskriptionstiden för de lindrigaste brotten skulle därför vara fem år, trots att en sådan regel utgjorde ett avsteg från de allmänna preskriptionsbestämmelserna i BrB. En koppling till tidsfristerna för eftertaxering och efterbeskattning blev härigenom också möjlig.

Utredningen delar uppfattningen, att det är angeläget att preskriptionsfristerna görs enhetliga för alla brott mot författningarna på skatte- och avgiftsområdet utom dem som tillhör kategorin ordningsförseelser. Preskriptionstiderna för de nu nämnda uppbördsbrotten i UBL och SjsL samt vissa brott mot KupSL och prisregleringslagarna på jordbrukets och fiskets områden som f.n. preskriberas efter två år bör därför utsträckas till fem år. Några straffrättsliga invändningar mot ett sådant förslag torde inte föreligga. Det kan knappast anses mindre allvarligt att skaffa kredit genom att låta bli att betala innehållen skatt än att göra sig skyldig till t.ex. skatteförseelse.

I fråga om uppbördsbrotten gäller dessutom att den nuvarande preskriptionsfristen på två år mindre väl passar in i den processordning, inom vilken ansvaret för betalning av innehållen skatt tas ut. Det allmännas anspråk i detta avseende preskriberas nämligen fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket skatten skall ha erlagts enligt verkställd debitering. I utredningens betänkande Lag om preskription av skattefordringar m.m. (SOU 1978:87) föreslås att fristen skall räknas från utgången av det kalenderår, då fordringen påfördes gäldenären. Någon ändring i fråga om tidsfristens längd innehåller däremot inte förslaget. Bristen på överensstämmelse mellan preskriptionstiderna för att lagföra brottet och att kräva ut det civilrättsliga ansvaret medför även processuella olägenheter. Eftersom åklagaren är förhindrad att föra det allmännas talan i skadeståndsdelen sedan brottmålet har preskriberats, måste särskild person förordnas härför. Processekonomiska skäl talar sålunda också för att en samordning bör komma till stånd.

Mellan valuta- och skattebrotten finns ett nära samband. Det ena brottet begås ofta för att dölja det andra. Preskriptionstiderna för valutabrotten motsvarar dem som gäller för skattebrotten. Enligt utredningens mening bör man överväga att införa särskilda bestämmelser om preskriptionshinder även för valutabrotten. Det faller emellertid utanför utredningens direktiv att föreslå åtgärder i fråga om valutabrott.

De reformförslag som utredningen lägger fram i det följande avviker i några hänseenden från vad som är vedertaget inom straff- och processrätten. De speciella förhållanden som råder inom skattestraffrätten fordrar emellertid bestämmelser som ibland avviker från de principer som vanligen gäller för dessa lagstiftningsområden.

7.2.2 Riktlinjer för en reform

Utredningen har i det föregående kommit till den slutsatsen att preskriptionstiderna för vissa brott mot författningar på skatte- och avgiftsområdet bör förlängas samt att bestämmelserna om preskriptionshinder bör reformeras i fråga om skattebrotten.

Skälen för en förlängning av preskriptionstiderna vid vissa brott enligt UBL, SjsL, KupSL, JRL och FiRL har behandlats tidigare. Preskriptionstiden för dessa brott bör sättas till lägst fem år, vilket överensstämmer med fristen för de lindriga skattebrotten. Lagtekniskt bör regleringen ske genom att en bestämmelse om undantag från de allmänna reglerna i 35 kap. 1 § BrB tas in i specialförfattningen. Den metoden har tidigare använts i andra sammanhang, t.ex. 14 § SkBL.

När det gäller att utforma reglerna om preskriptionshinder vid skattebrott gör sig olika hänsyn gällande. Å ena sidan ställs höga krav på rätts säkerheten eftersom det här är fråga om att reglera ett straffrättsligt ansvar. Å andra sidan krävs att systemet är så effektivt att det tillgodoser det allmännas krav på att ett begånget brott skall bli lagfört.

Kravet på rättssäkerhet innebär i första hand att preskriptionshindret bör knytas till sådana fakta som är entydiga och klara. Såväl den misstänkte som de myndigheter som har att beivra brottet skall med säkerhet kunna avgöra från vilken tidpunkt straffansvar inte längre kan utkrävas. Häri ligger att en händelse som inte kan fastställas till ett bestämt tillfälle inte bör komma i fråga som preskriptionshinder. Det är inte heller lämpligt att låta åklagaren ensidigt få disponera preskriptionshindrande fakta på så sätt att frågan om deras existens kan hållas svävande en längre tid.

Mot rättssäkerhetsaspekten får ställas kravet på att det straffrättsliga sanktionssystemet skall fungera på ett tillfredsställande sätt. Det kan inte komma i fråga att knyta den preskriptionshindrande effekten till sådan åtgärd som med lätthet kan fördröjas eller omöjliggöras genom den misstänktes handlande. Olika slag av processsabotage inom skatte- eller skattestraffrätten bör sålunda inte få påverka preskriptionsfrågan.

Handläggningen av åtal för skattebrott skiljer sig från andra brottsutredningar såtillvida att till grund för åtalet ligger, förutom förundersökningen, även en inom skatteförvaltningen gjord utredning och eventuellt också ett skatterättsligt avgörande. En lösning är därför att låta någon av dessa åtgärder utgöra preskriptionshindrande faktum. Vad som närmast torde komma i fråga är att - efter bl.a. västtysk modell - låta någon åtgärd inom det skatterättsliga för-

farandet, t.ex. inledandet av ett administrativt sanktionsförfarande utgöra preskriptionshinder. Att i detta avseende knyta straffprocessen till en skatterättslig händelse skulle emellertid - förutom att det strider mot gällande straffrättsliga principer - skapa osäkerhet hos den enskilde i fråga om när brottet preskriberas. Med nuvarande långa handläggningstider av skattemål kan även en fördröjning av brottsutredningen befaras. Ingen av dessa följder är önskvärd.

Förundersökning av brott mot författning på skatte- och avgiftsområdet inleds i regel genom anmälan om brottsmisstanke från vederbörande skattemyndighets sida. Förekommer anledning att brott har förövats skall åklagaren inleda förundersökning. Vissa tvångsmedel, t.ex. husrannsakan och beslag, får då också användas. När förundersökningen har fortskridit så långt att någon skäligen kan misstänkas för brottet skall han, då han hörs, underrättas om misstanken. Säkerhetsåtgärder av mer ingripande karaktär får då även sättas in mot den misstänkte. Han får meddelas reseförbud, kvarstad- eller skingringsförbud får beslutas beträffande hans egendom etc. Är misstanken starkare - sannolika skäl föreligger att han begått brottet - får han anhållas och häktas.

Var och en av de nu nämnda åtgärderna kan i och för sig vara lämplig som preskriptionshinder. Någon tvekan om när åtgärden har vidtagits kan inte uppkomma. Brottsanmälan registreras när den kommer in till åklagarens kansli. Tidpunkten för åklagarens beslut att väcka åtal skall dokumen-

teras i brottsakten. Delgivning av misstanke skall antecknas i förundersökningsprotokollet. Reseförbud, som meddelas av rätten eller åklagaren, skall delges den misstänkte. Beslut om kvarstad eller skingringsförbud meddelas av rätten efter förhandling. Även beslut om häktning, vilket meddelas av rätten, och anhållande, som beslutas av åklagaren, finns skriftligt dokumenterat. Över husrannsakan, kroppsvisitation och beslag skall föras protokoll.

Det finns emellertid enligt utredningens mening vissa straffrättsliga betänkligheter med ett förslag som knyter preskriptionshindrande verkan till åtgärd som inte kräver att skälig misstanke om brott har riktats mot någon. Brottsanmälningen eller åklagarens beslut att inleda förundersökning bör därför inte ha någon verkan i preskriptionshänseende.

Förhållandena är annorlunda i fråga om de straffprocessuella åtgärder, som får vidtas när någon är skäligen misstänkt för brottet. Brottsmålsförfarandet har genom dessa åtgärder riktats mot en bestämd person. Från processuell synpunkt får det - vilket processlagberedningen redan på sin tid framhöll - anses som följdriktigt att preskription av åtalet hindras genom åtgärderna. Verkningarna av dessa kommer också genast till den misstänktes kännedom. Han blir varse att ett rättsligt förfarande har inletts mot honom på grundval av en särskilt angiven misstanke.

Mot en preskriptionsordning av nu angivet slag talar emellertid vissa omständigheter.

Den straffrättsliga grunden för preskriptionshinder är att den misstänkte får del av brottsmisstanken. Detta kommer till uttryck på olika sätt och vid skilda tillfällen beroende på vilka straffprocessuella åtgärder som har vidtagits. Systemet kan därför bli mindre överskådligt och enhetligt.

För att en åtgärd skall medföra preskriptionshinder fordras att åtal följer på förundersökningen. Det kan sålunda uppkomma fråga huruvida en förundersökning, som lagts ned och efter någon tids vila åter tas upp, lett till åtalet. För att undvika tveksamhet i detta avseende fordras att de omständigheter som utgjort grund för brottsmisstanken är noggrant angivna. Så är inte alltid fallet när en åtgärd vidtas på förundersökningsstadiet. Även av denna anledning bör inte åtgärden i sig utgöra preskriptionshinder.

Utredningen har därför stannat för en lösning, enligt vilken endast en särskilt vidtagen preskriptionsåtgärd under förundersökningen, nämligen delgivning av underrättelse om brottsmisstanke, medför preskriptionshindrande verkan. Denna underrättelse skall avfattas skriftligt och innehålla uppgift om de omständigheter som grundar skälig misstanke om brottet.

Den nu förordade lösningen minskar möjligheterna för den misstänkte att uppnå preskription av brottet genom att förhåla förundersökningen.

Även sabotagehandlingar i skatteprocessen för att uppnå åtalspreskription kommer att förlora sin verkan på grund av det lägre krav på sannolikhet som ställs upp för att preskriptionshindrande effekt skall anses föreligga.

Underrättelsen om skälig misstanke för brott bör ha preskriptionshindrande verkan enbart i de fall där åtal följer på förundersökningen. Avslutas den utan att beslut meddelas om att väcka åtal, inträder preskription även om ny förundersökning senare inleds. Ytterligare ett villkor bör vara att stämningsansökan innehåller en gärningsbeskrivning som huvudsakligen omfattar de omständigheter som legat till grund för beslutet om skälig misstanke om skattebrott.

Sammanfattningsvis föreslås sålunda att nya bestämmelser om preskriptionshinder införs vid brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna. De bör utformas på så sätt att delgivning av skriftlig underrättelse om skälig misstanke om brott medför att preskription förhindras. I underrättelsen bör noggrant anges de skäl på vilka beslutet grundas.

Underrättelse om brottsmisstanke bör delges den misstänkte i den ordning som gäller för delgivning av stämningen. Härigenom upprätthålls kravet på att den misstänkte personligen får kännedom om åtgärden. Förslaget ansluter sig således till den i preskriptionssammanhang härskande principen, att den misstänkte skall ha vetskap om när preskription inträder.

Har den misstänkte avvikit eller håller han sig på annat sätt undan då underrättelsen skall delges bör, till undvikande av stötande resultat, möjligheter finnas att hindra eller åtminstone fördröja preskription.

Svårigheterna att delge den misstänkte då han håller sig undan, skulle kunna lösas med bestämmelser om fiktiv delgivning ett visst antal dagar efter det att handlingarna har avsänts med ordinarie postgång till den misstänktes senast kända adress. En annan utväg vore att tillämpa bestämmelserna om delgivning med annan än den sökta eller om kungörelsedelgivning på delgivning av underrättelse om brottsmisstanke.

Utredningen har emellertid stannat inför ett alternativ som ligger mer i linje med de rättstraditioner som finns inom den svenska preskriptionsrätten. För att inte i alltför hög grad avvika från de principer som f.n. gäller på detta område föreslår utredningen att undanhållande från den misstänktes sida möts med regler om förlängning av den ordinarie preskriptionstiden under domstolens överinseende. Förlängningsfristen bör anpassas till åklagarens behov av ytterligare tid för delgivning med den misstänkte men bör inte få överstiga en viss yttersta tid.

På talan av åklagare bör sålunda domstol få besluta om förlängning av preskriptionstiden under så lång tid som behövs för delgivning av underrättelsen. En förutsättning för beslutets giltig-

het bör vara att det har fattats under preskriptionstiden. Det ligger i förlängningsinstitutets natur att så måste ske. Har preskription inträtt bör inte ett förlängningsbeslut i efterhand kunna återuppväcka möjligheten att döma till påföljd.

Förslaget innebär ett avsteg från den i preskriptionssammanhang härskande principen att den misstänkte skall ha vetskap om när preskription inträder. Detta avsteg bör emellertid kunna godtas i de typiska sabotagefall som träffas av bestämmelsen under förutsättning att tillräckliga rättssäkerhetsgarantier fogas in i systemet. Beslut om förlängning bör därför få fattas endast om det kan slås fast dels att personen i fråga är skäligen misstänkt för skattebrott och dels att denne inte har kunnat delges underrättelse om brottsmisstanke personligen på grund av att han har avvikit eller på annat sätt håller sig undan.

Utredningen föreslår sålunda att ett nytt rättsinstitut - preskriptionstidsförlängning - införs. Förlängningen bör, som nämnts, anpassas till åklagarens behov av tid för delgivning av underrättelsen om brottsmisstanke. För att inte "evig" preskriptionstid skall inträda bör en yttersta gräns sättas för förlängningen, förslagsvis fem år.

Domstolen i brottmålet bör få besluta om förlängning.

Det ligger i sakens natur att en snabb och enkel process bör eftersträvas när det gäller handläggningen av fråga om preskriptionstidsförlängning. Denna bör inte kunna uppehållas genom fördröjande åtgärder från den misstänktes eller hans försvarares sida. Å andra sidan kräver hänsynen till den misstänktes berättigade intressen att han har möjlighet att föra fram sina åsikter till domstolen, även om han av förklarliga skäl inte avser att infinna sig personligen i domstolen.

Mot bakgrund av nu nämnda synpunkter har förordandet vid prövning av fråga om förlängning av preskriptionstid utformats som en skriftlig process av mer summarisk karaktär vid vilken den misstänkte ges tillfälle att bemöta åklagarens framställning. Det har lagts i domstolens skön att bestämma om den misstänkte och hans försvarare bör ges denna möjlighet i det särskilda fallet. Hänsyn får därvid tas till den tid som står till förfogande för handläggning innan preskription inträder. Är preskriptionsinträdet omedelbart förestående bör domstolen, om utredningen ändock ger underlag för bedömning av frågan om preskriptionstidsförlängning, få besluta härom utan att ha låtit den misstänkte yttra sig. I normalfallet bör dock den misstänkte få så lång tid till sitt förfogande som fordras för att han skall kunna bemöta åklagarens framställning. Sådana omständigheter som att den misstänkte befinner sig utomlands, att försvarare har utsetts för honom etc. får därvid vägas in i bilden.

Meddelande till den misstänkte att han bereds tillfälle att yttra sig i förlängningsfrågan bör lämpligen översändas till honom mot delgivningskvitto, s.k. vitt kort. Något formellt krav på att delgivning skall ha skett innan ärendet avgörs bör givetvis inte föreligga.

Utredningen har inte velat föreslå att förlängningsinstitutet - som får användas när delgivning av brottsmisstanke inte har kunnat ske - skulle få tillgripas även när delgivning av åtal för brottet misslyckats. Eftersom denna delgivning i normalfallet ligger på domstolen har det inte ansetts lämpligt att denna också skulle avgöra när delgivningen är ogenomförbar. Institutet föreslås sålunda gälla endast vid underrättelse om brottsmisstanke.

Bestämmelserna om preskriptionshinder vid brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna bör tas in i SkBL. I UBL, SjsL, KupSL, JRL och FiRL bör hänvisning ske till bestämmelserna i SkBL.

7.2.3 Behovet av följdändringar i vissa skatte- och avgiftsförfattningar

Förslaget att preskriptionshinder skall inträda vid delgivning av skriftlig brottsmisstanke får följdverkningar på det skatteprocessuella planet. De förlängda tidsfrister för eftertaxering, efterbeskattning och motsvarande åtgärder på socialförsäkringsavgifternas område, som alltsedan år 1972 står det allmänna till buds då åtal för skattebrott väcks efter den ordinarie

eftertaxeringsfristens utgång, kommer nämligen härigenom att utsträckas i viss mån, t.ex. i de fall där brottsmisstanke kan delges men förundersökningen försenas eller omöjliggörs på grund av att den misstänkte har avvikit utomlands. Frågan är om denna fristförlängning kan godtas eller om den bör förhindras genom mer eller mindre "djupgående" lagändringar av rent skatteprocessuell natur. Skall skatteprocessen i fråga om mer kvalificerade skatteundandraganden alltjämt vara bunden till skattebrottsprocessen eller bör den frigöras från detta samband? Svaret är inte utan vidare givet. Det är såsom utredningen ser det beroende av om man inom en snar framtid kan vänta sig mer övergripande reformer av processlagstiftningen inom skatte- och avgiftsområdet eller inte.

Utredningen har tidigare vid upprepade tillfällen efterlyst en allmän översyn av talerätten och andra processuella frågor. Bl.a. har påpekats att statens säkerhetsintressen vid kontroll, uppbörd och indrivning av skatter, tullar och avgifter inte kan tas tillvara på ett tillräckligt effektivt sätt på grund av brister i den nuvarande processlagstiftningen. Senast skedde detta i delbetänkandet om fordringspreskription (SOU 1978:87 s. 129) men kritik av liknande slag har utredningen dessutom fört fram i remissyttrandet under det lagstiftningsarbete, som föregick de nyligen genomförda reformerna i fråga om taxeringsorganisationen i första instans.

Att kritiken har fog för sig, visar de rådande förhållandena och då särskilt på inkomstbeskattningens område. Taxeringsarbetet i första instans brottas med allt större svårigheter som bl.a. medför att länsrätterna utsätts för en ökande arbetsbelastning. Denna försenar i sin tur domstolsavgörandena till men för såväl myndigheter som enskilda. Dessa olägenheter är särskilt allvarliga i de fall, där misstanke om skattebrott föreligger. Den tidrymd som förflyter från det brottsmisstanke uppstår och fram till dess att skatte- och straffdomstolarna kan träffa sina avgöranden är avsevärd. Till en del kan dessa brister avhjälpas genom förtursregler avseende skattemål där brottsmisstanke föreligger men mycket talar för att de rådande missförhållandena även beror på otidsenliga processbestämmelser. Enligt utredningens mening är det därför angeläget att man söker få ett samlat grepp om reformbehoven på det skatteprocessuella området.

De följdverkningar som de nya reglerna om åtalspreskription får på skatte- och avgiftsprocessen kan mötas genom smärre jämkningar inom ramen för gällande ordning även om bättre lösningar sannolikt skulle kunna åstadkommas vid en mer genomgripande översyn av reformbehoven på området i fråga. I avvaktan på en sådan översyn, som med all sannolikhet måste komma men då bli förhållandevis tidskrävande, anser utredningen att det är nödvändigt att lägga fram förslag till punkt-reformer på området.

Innan utredningen tar upp de rent skatteprocessuella reformbehoven i förevarande sammanhang, lämnas en kortfattad redogörelse för gällande rätt. Eftersom de föreslagna åtalsreglerna påverkar endast tidsfristerna för eftertaxering/efterbeskattning läggs tyngdpunkten på de föreskrifter som reglerar dessa frister.

Det nuvarande beskattningsförfarandet förutsätter en aktiv medverkan av de enskilda medborgarna. Dessa har att lämna skriftliga uppgifter om sina ekonomiska förhållanden och myndigheterna fastställer därefter beskattningsunderlag och skatt med ledning av uppgifterna. Denna s.k. allmänna deklaraionsplikt infördes på ett mer definitivt sätt i vårt land genom 1902 års förordning om inkomstskatt. Institutet eftertaxering kom till vid samma tillfälle. Förebilder för lagstiftningen hämtades från tysk skatterätt. Bestämmelser av motsvarande innehåll har senare införts på den indirekta beskattningens och socialförsäkringsavgifternas områden.

Eftertaxering - efterbeskattning på den indirekta beskattningens område - är inget rättsmedel i traditionellt juridisk mening. Det är i stället fråga om en möjlighet för det allmänna att, om vissa materiella och processuella förutsättningar föreligger, göra ett tillägg till det beslut, som har fattats i anslutning till den ifrågavarande beskattningsperioden. Någon fullständig omprövning av ett tidigare beslut kan i princip inte ske i denna ordning. En sådan omprövning kan komma till stånd endast genom ordinarie be-

svär eller någon form av extraordinära besvär från statens eller den enskildes sida.

För att eftertaxering/efterbeskattning skall få ske krävs i materiellt hänseende att den enskilde har lämnat oriktigt meddelande till myndigheterna eller helt underlåtit att fullgöra föreskriven uppgiftsskyldighet samt att myndigheterna på grund härav har påfört honom för låg skatt resp. avgift. Det skall således föreligga ett orsakssammanhang mellan det oriktiga/underlåtna meddelandet och den för låga debiteringen. Objektivt fordras dessutom att den tillkommande debiteringen inte avser ett ringa belopp. För mervärdeskattens och de s.k. punktskatternas del får dock efterbeskattning inte heller äga rum om "det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt" att så sker. Här föreligger således ett subjektivt villkor som saknas på den direkta beskattningens och socialförsäkringsavgifternas område.

I processuellt avseende föreskrivs bl.a. att fråga om eftertaxering/efterbeskattning skall väckas och/eller avgöras inom viss tid efter den ordinarie beskattningsperiodens utgång. Frågan får beträffande flertalet medelsslag prövas av samma myndighet som har att fastställa skatten eller avgiften i ordinarie ordning. Ett undantag utgör eftertaxering till inkomstskatt och förmögenhetsskatt. Beslutet skall då alltid fattas av allmän förvaltningsdomstol i första instans. Av det skälet finns i TL två tidsfrister för eftertaxering, nämligen en för frågans väck-

ande och en för domstolens avgörande i sak. Så- tillvida föreligger en viss parallellitet med straffprocessens regelsystem med den skillnaden att den s.k. domsfristen är betydligt kortare än de absoluta preskriptionstiderna i 35 kap. 6 § BrB.

Bestämmelserna om eftertaxering till inkomstskatt och förmögenhetsskatt finns samlade i 114-116 §§ TL. De har under årens lopp genomgått jämkningar vid flera tillfällen men är i sina huvuddrag alltså av samma innehåll som i 1902 års förordning om inkomstskatt.

De olika fristerna för framställning och beslut om eftertaxering har sin plats i 115 § andra - fjärde stycket och 116 § första stycket TL.

Den normala tidsfristen för framställning om eftertaxering är enligt 115 § andra stycket TL fem år från utgången av det taxeringsår, som framställningen avser. Inom denna tid måste framställningen ha kommit in till den domstol, som har att pröva frågan om eftertaxering i första instans. Domstolen har därefter ytterligare ett år på sig att avgöra saken. Denna senare föreskrift - som har sin plats i 116 § TL - infördes år 1978. Innan dess gällde i princip samma tidsfrist för väckande av talan och beslut om eftertaxering.

Andra tidsfrister för väckande av talan om eftertaxering - längre eller kortare än fem år efter utgången av taxeringsåret - finns i fråga om tre särskilda fall.

Två av fallen saknar intresse i sammanhanget. Det ena avser en kortare tid för eftertaxering av vissa dödsbon och det andra en särskild fristberäkning för eftertaxering av skattskyldiga som har lämnat oriktig uppgift i taxeringsmål.

Det tredje undantagsfallet gäller förlängd tid för framställning om eftertaxering för samma taxeringsår, som berörs av åtal för skattebrott. Bestämmelserna - som tillkom i samband med 1971 års lagstiftning om skattebrott och skattetilllägg m.m. samt senast ändrades år 1978 (SFS 1978:196) - finns i tredje och fjärde styckena av 115 § och har följande lydelse.

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser hans taxering, får ansökan om eftertaxering för det år som brottet avser upptagas till prövning även efter utgången av den i andra stycket angivna tiden. Detsamma gäller, om eftertaxering medför att den skattskyldige enligt 12 § skattebrottslagen (1971:69) är fri från ansvar för sådant brott. Ansökan skall i fall som har sagts nu ha kommit in före utgången av kalenderåret efter det då åtalet väcktes eller åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen vidtogs. Har den skattskyldige avlidit skall ansökan om eftertaxering av dödsboet ha kommit in inom sex månader från dödsfallet. Eftertaxering, som har åsatts efter åtal mot den skattskyldige, skall undanröjas av skatterätten, om åtalet ej bifalls till någon del. Detta gäller dock ej, om åtalet ogillas med stöd av 12 § skattebrottslagen.

Tredje stycket skall tillämpas också i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser den juridiske personens taxering eller är fri från ansvar för sådant brott på grund av 12 § skattebrottslagen.

Tidsfristen enligt 115 § tredje stycket utlöses så snart som den skattskyldige har "åtalats" för brottet, dvs. då åklagarens stämningsansökan har kommit in till den allmänna domstolen eller då åklagaren har delgett den misstänkte s.k. direktstämning. I det förra fallet - som för skattebrottens del är så gott som allena rådgående - räcker det således att åtal har väckts. Huruvida den tilltalade har fått vetskap om det eller inte saknar betydelse.

Det förhållandet att den skattskyldige själv har anmält saken till myndigheterna - en s.k. frivillig rättelse - hindrar inte eftertaxering men däremot att han döms till straffansvar. Det framgår av författningstexten, som för det fallet knyter an till bestämmelsen i 12 § SkBL om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse. I föreliggande lagrum har dessutom tillfogats en specialregel av innebörd att framställning om eftertaxering efter femårsfristens utgång får göras även om åtal inte kan väckas därför att frivillig rättelse har ägt rum.

Framställning om eftertaxering i åtalsärenden behöver inte göras i direkt eller nära anknytning till den tidpunkt då åtalet väcks. Det är tillräckligt att framställningen kommer in till förvaltningsdomstolen före utgången av det kalenderår som följer efter det år då åtal ägde rum eller - i förekommande fall - frivillig rättelse skedde. Har den skattskyldige avlidit är tiden dock endast sex månader från dagen för dödsfallet.

Åklagarens ställningstagande i åtalsärendet har i flertalet fall bara preliminär betydelse för frågan om eftertaxering. Den allmänna domstolens syn på åtalet avgör nämligen i regel huruvida ett beslut om eftertaxering, som har meddelats före domen i brottmålet, skall stå fast eller inte. Huvudprincipen är att beslut om eftertaxering skall undanröjas om den allmänna domstolen ogillar åtalet i dess helhet och detta oavsett om domen i eftertaxeringsmålet har vunnit laga kraft. Huruvida åtalet ogillas på objektiv eller subjektiv grund saknar betydelse. Principen gäller dock inte om den tilltalade frikänns på grund av frivillig rättelse enligt 12 § SkBL. Eftertaxeringen står då fast. Detsamma är fallet - vilket framgår av vad som tidigare sagts - om åtal överhuvud inte kommer till stånd därför att åklagaren finner att frivillig rättelse har skett.

Enligt 115 § fjärde stycket TL gäller de förlängda tidsfristerna vid åtal för skattebrott även för framställning om eftertaxering som riktas mot juridisk person. En förutsättning är att "den som har företrätt" den juridiska personen har åtalats för skattebrott som avser den juridiska personens taxering.

S.k. legalt ställföreträdarskap behöver inte föreligga. Det är tillräckligt att den fysiska personen har varit behörig att företräda den juridiska personen i taxeringsärendet eller taxeringsmålet på grund av fullmakt eller liknande. Författningstexten är utformad på så sätt att

varje form av medverkan till skattebrott inbegripits. Åtalet kan således gälla gärningsmannaslag, anstiftan eller medhjälp.

I sistnämnda avseende finns det ingen motsvarighet i fråga om eftertaxering som träffar fysisk person. Har åklagaren av någon anledning underlåtit att åtala en skattskyldig fysisk person men däremot väckt åtal mot "tredje man" för medhjälp till skattebrott - en situation som inte är ovanlig beträffande skatterättsligt svårbedömda fall där den skattskyldige har biträttats av sakkunnig - är bestämmelserna i 115 § tredje stycket TL nämligen inte tillämpliga.

Av det sagda framgår att framställningen om eftertaxering enligt 115 § tredje och fjärde styckena TL inte behöver överensstämma med den gärningsbeskrivning som omfattas av åtalet. Inget hindrar att beskattningsmyndigheten i sin framställning tar upp andra belopp - högre eller lägre och/eller andra grunder än vad åklagaren har gjort i sin stämningsansökan. Det enda som krävs för att eftertaxeringen skall stå fast är att ett åtal för skattebrott avseende samma taxeringsår, bifalls av den allmänna domstolen till någon del.

Det har tidigare påpekats att bestämmelserna om eftertaxering i TL har tjänat som förebilder vid utformningen av motsvarande institut inom skatte- och avgiftsområdet i övrigt. Föreskrifter härom finns i fråga om mervärdeskatten i 38-41 §§ ML, för punktskatternas del i 20-21 §§ FFL samt beträffande de socialpolitiska arbetsgivaravgifterna i 14 § AvgL.

Även vissa andra skatte- och avgiftsförfattningar har liknande regelsystem. Dessa påverkas dock inte av förslaget att delgivning av brottsmisstanke skall ha preskriptionsbrytande verkan och kan därför lämnas därhän i förevarande sammanhang.

De förlängda tidsfristerna i samband med åtal för skattebrott regleras i fråga om mervärdeskatt, punktskatterna samt socialförsäkringsavgifterna i 40 § andra och tredje styckena ML, 21 § andra och tredje styckena FFL resp. 14 § femte och sjätte styckena AvgL. Bestämmelserna är av samma innehåll som de i 115 § tredje och fjärde styckena TL.

Såsom tidigare har framhållits är de förlängda tidsfristerna för eftertaxering och därmed liknande åtgärder beroende av den frist som i det särskilda fallet står till den allmänna åklagarens förfogande att väcka åtal för brottet och få stämningen delgiven. Denna frist är för flertalet brott enligt SkBL fem år. Domstolen får därefter utdöma påföljd för dessa brott inom 15 år från den tidpunkt då brottet begicks. Denna s.k. absoluta preskriptionstid löper således i dessa fall under ytterligare tio år efter det att åtalsfristen har gått till ända. För brottet grovt skattebedrägeri, som har ett straffmaximum av sex års fängelse, är åtalsfristen tio år och domsfristen 30 år. Här rör det sig alltså om en mellanliggande tidrymd av hela 20 år.

Tidsfristerna för framställning och beslut om eftertaxering enligt 115-116 §§ TL kan beskrivas med följande exempel.

A. lämnar oriktigt meddelande i sin självdeklaration för taxeringsåret 1979. Förfarandet medför att han debiteras för låg inkomstskatt, vilken debitering fastställs då skattelängden för vederbörande distrikt undertecknas. Det antas i exemplet ske den 4 december 1979.

Den normala femårsfristen för framställning om eftertaxering löper ut den 31 december 1984. Länsrätten måste i ett sådant fall avgöra frågan om eftertaxering före utgången av år 1985.

Om A. genom sitt förfarande kan misstänkas för grovt skattebedrägeri - därmed avses främst uppsåtliga skatteundandraganden som rör mycket betydande skattebelopp - blir situationen en annan. Brottet anses då förövat samma dag som den för låga debiteringen fastställs genom lokal skattemyndighets beslut, vilket i det aktuella fallet innebär den 4 december 1979. Åtalsfristen löper ut den 4 december 1989. Väcker åklagaren åtal för brottet under år 1989, äger taxeringsintendenten göra framställning om eftertaxering hos vederbörande länsrätt fram till och med den 31 december 1990. Länsrätten har därefter att avgöra eftertaxeringsmålet före utgången av år 1991.

Utredningens förslag till nya bestämmelser om åtalspreskription innebär följande.

Kan åklagaren delge A. skriftlig brottsmisstanke om grovt skattebedrägeri före utgången av tioårsfristen eller senast den 4 december 1989 kl. 24.00, har han därefter möjlighet att låta åtala honom för samma brott ända fram till dess att den absoluta preskriptionstiden har gått till ända, dvs. den 4 december år 2009. Under denna tidrymd kan taxeringsintendenten göra framställning om eftertaxering inom det kalenderår som följer efter det då åklagaren gav in sin stämningsansökan till brottmålsdomstolen.

För samtliga fall gäller att om brottmålsdomstolen ogillar åtalet i dess helhet så skall förvaltningsdomstols dom i eftertaxeringsmålet undanröjas och detta oavsett hur lång tid som har förflutit sedan domen vann laga kraft.

Såsom inledningsvis har framhållits innebär de föreslagna bestämmelserna om åtalspreskription att frågor om eftertaxering/efterbeskattning kan komma att hållas öppna under betydligt längre tid än vad som f.n. är möjligt. I extrema fall handlar det om en tidsförlängning av uppemot 20 år. Även om sådana situationer av utredningstekniska skäl med all sannolikhet kommer att bli mycket sällsynta, anser utredningen att de inte kan godtas. De bör redan i förevarande sammanhang mötas med författningsändringar av skatteprocessuell natur, vilka ändringar - i avvaktnen på en mer allmän översyn av skatte- och avgiftsprocessen - dock bör begränsas till det absolut nödvändiga.

Att en anpassning till de nya reglerna om åtalspreskription inte kan ske genom smärre jämkningar av gällande bestämmelser om förlängda tidsfrister för eftertaxering i samband med åtal för skattebrott, ligger enligt utredningens mening i öppen dager. En ändring av den innebörden att eftertaxering skulle få förekomma även efter den normala femårsfristens utgång så snart som straffprocessuell förundersökning har inletts - alternativt skriftlig brottsmisstanke delgetts den misstänkte - utgör ingen ändring till det bättre. Frågan om eftertaxeringen skall stå fast kommer då likväl att kunna hållas svävande under avsevärd tid eftersom svaret är beroende av utgången i straffprocessen. Den processen kan till skillnad från skatteprocessen inte slutföras utan delgivning med den tilltalade personligen och dennes fysiska närvaro i rätten. Den uppkomna situationen måste därför lösas på annat sätt. Härför talar enligt utredningens mening inte bara de berörda olägenheterna med "öppna" eftertaxeringsbeslut utan även andra rent principiella skäl.

Utredningen anser att tidsfristerna för eftertaxering av mer kvalificerade skatteundandraganden - en reglering som tillkom år 1971 främst därför att åtalsfristen för grovt skattebrott ökades från fem till tio år - måste ges en annan och från skatteprocessuella synpunkter mer ändamålsenlig lösning. Det kan inte vara rimligt att såsom f.n. är fallet frågan om eftertaxering efter femårsfristens utgång i första hand skall vara beroende av en enskild tjänstemans beslut att åtala eller inte. Det får också anses anmärk-

ningsvärt att allmän domstols bedömning av rent objektiva brottsförutsättningar - t.ex. huruvida en intäkt är skattepliktig eller om ett avdragsyrkande kan godtas - skall kunna medföra undanröjande av en dom om eftertaxering, som dessförinnan har meddelats av förvaltningsdomstol och kanske även fastställts av regeringsrätten.

Redan de nu nämnda förhållandena talar enligt utredningens mening starkt för att eftertaxeringens koppling till skattebrottsprocessen måste bort. Denna koppling strider f.ö. mot en av grundprinciperna i 1971 års sanktionsreform på skatte- och avgiftsområdet. Det centrala brottet i SkBL - skattebedrägeri - har nämligen utformats som ett effektbrott. Brottet är på grund härav fullbordat först när den skattskyldiges förfarande har medfört att han har påförts för låg skatt eller i förekommande fall tillgodoförts en för hög återbetalning av tidigare erlagd skatt. Därmed markeras i gärningsbeskrivningen den i och för sig självklara grundsatsen att skatteprocessen skall styra skattebrottsprocessen. Denna grundläggande princip har också understrukits av föredragande departementschef (jfr prop. 1971:10 s. 247-48) och även kommit till uttryck i högsta domstolens avgöranden. I regel bör alltså den allmänna domstolen avvakta laga-kraftäggande dom eller beslut i beskattningsfrågan innan skattebrottmålet avgörs. Undantag torde kunna göras endast för fall där utgången i skattemålet på förhand är självklar.

De redovisade förhållandena pekar på en lösning som ger skatteprocessen en helt självständig ställning till skattebrottsprocessen. Därmed har inte sagts att villkoren för eftertaxering och för straffansvar - vilka f.n. har åtskilliga gemensamma drag - behöver särskiljas fullt ut vare sig i materiella eller i processuella avseenden. Att exempelvis den tioåriga åtalsfristen i fråga om grovt skattebedrägeri även för framtiden i princip bör ange den yttersta tidsramen för framställning om eftertaxering är såsom utredningen ser det fullt klart. Den nuvarande femårstiden härrör från 1902 års förordning om inkomstskatt. Förordningen föregicks av ett relativt omfattande utredningsarbete. Under detta diskuterades även en treårig eftertaxeringstid. Skälen till att tiden slutligen bestämdes till fem år redovisades inte närmare. Det bör dock tillfogas att den dåvarande tyska skattelagstiftningen - som uppenbarligen spelade en inte obetydlig roll vid förordningens tillkomst - innehöll en femårig eftertaxeringsfrist.

I lagstiftningssammanhang diskuterades därefter inte eftertaxeringstiden under en lång följd av år. Den togs emellertid upp av 1950 års skattelags-sakkunniga, som i betänkandet Effektivare taxering (SOU 1954:24) föreslog att tiden skulle förlängas till tio år. Förslaget mötte stark remisskritik. Bl.a. påpekades att deklarationsmaterialet enligt dåvarande föreskrifter - vilka alltså gällert - skulle bevaras endast under en tid av sex år och att den längre tid som en tioårig eftertaxeringsfrist borde medföra skulle kräva

alltför stora arkivutrymmen hos myndigheterna. Det egentliga skälet mot en förlängning synes dock ha varit att femårstiden ansågs innebära en riktigare avvägning mellan det allmännas intressen och de skattskyldigas krav att inom rimlig tid få definitivt besked om sin skattebelastning för ett visst år. Denna senare uppfattning delades av föredragande departementschef (prop. 1955:160 s. 163) och godtogs av riksdagen.

Att femårsfristen genombröts i samband med 1971 års sanktionsreform på skatte- och avgiftsområdet av den anledningen att preskriptionstiden för grovt skattebrott då förlängdes från fem till tio år har berörts i det föregående. Alla remissinstanser ansåg att det var nödvändigt med denna lagändring men från några håll ifrågasattes det lämpliga i att knyta eftertaxeringen till brottsprocessen.

År 1978 skedde ytterligare en tidsförlängning. Den avsåg enbart eftertaxering enligt TL. Ändringen innebar att den allmänna förvaltningsdomstolen - som har att pröva eftertaxering i första instans - fick ytterligare ett år på sig att avgöra målet efter det år då framställningen senast skulle ha kommit in till domstolen. Med anledning av ändringen framhöll föredragande departementschef att starka skäl talade för att en taxering inte borde kunna ändras sedan lång tid förflutit efter utgången av taxeringsåret och att det därför inte kunde bli tal om någon mer betydande ändring av gällande bestämmelser (prop. 1977/78:136 s. 175).

Den restriktiva hållningen till längre efter-taxeringsfrister än fem år kan verka svårförklarlig. Eftertaxering får ju tillgripas endast mot den som inte följt spelets regler. Osanna eller ofullständiga uppgifter kan visserligen ha sin grund i missuppfattning om en viss bestämmelse eller slarv men ofta - särskilt då det handlar om mer betydande belopp - är det nog en vilja att undgå skatt som ligger bakom även om detta kan vara svårt att bevisa. I och för sig borde därför en tioårsfrist - som t.ex. gäller för flertalet civila fordringar - inte möta några betänkligheter.

Enligt utredningens mening torde den restriktiva hållningen kunna förklaras av att eftertaxeringen alltmer har kommit att uppfattas och användas som ett slags besvärsinstitut. Det förhållandet att de materiella förutsättningarna för eftertaxering undan för undan har vidgats stöder f.ö. detta antagande. Den besvärsfrist som står till det allmännas förfogande är helt enkelt för snäv. Det lämpliga i denna utveckling kan med skäl ifrågasättas.

Utredningen anser för sin del att det hade varit bättre om tidsfristerna för omprövning och ordinarie besvär hade förlängts på ett radikalt sätt i stället för att de materiella förutsättningarna för eftertaxering hade vidgats successivt. Det sagda gäller inte endast de direkta skatterna utan även socialförsäkringsavgifterna. På den indirekta beskattningens område föreligger däremot redan en sådan ordning. En reform av nu an-

tytt slag skulle göra det möjligt att begränsa eftertaxeringsinstitutets användning till särskilt kvalificerade fall. Därigenom skulle eftertaxeringsfristen för samtliga fall kunna bestämmas till tio år.

Processregler av antytt slag har på senare tid antagits i flera västeuropeiska länder. I Förbundsrepubliken Tyskland t.ex. kan på såväl myndigheternas som den enskildes initiativ ett tidigare fastställelsebeslut bli föremål för omprövning under i princip fyra år efter beskattningsperiodens utgång. För tullar och konsumtionsskatter är tiden dock begränsad till ett år. Vidare finns regler som medger preskriptionsuppehåll bl.a. under pågående skatteutredning. Eftertaxeringsinstitutet har mönstrats ut. Efter det att de ordinarie fristerna för omprövning har gått till ända, har beskattningsmyndigheten dock möjlighet att ta upp ett ärende till förnyad behandling om den finner utrett att den skattskyldige eller företrädare för honom uppsåtligen har undandragit skatt. Prövningen görs av myndigheten. Att allmän domstol senare ogillar ett åtal för uppsåtligt skatteundandragande i samma sak - s.k. Steuerhinterziehung - saknar betydelse för själva beskattningsfrågan.

De redovisade förhållandena ger enligt utredningens mening vid handen att en generell förlängning av fristen för eftertaxering och därmed svarande åtgärder från fem till tio år kräver delvis genomgripande ändringar av andra bestämmelser inom skatte- och avgiftsprocessen.

Frågan om sådan förlängning bör prövas i annat sammanhang. Utredningen föreslår därför att den nuvarande femårstiden skall behållas för normalfallen. En förlängd tidsfrist - enligt utredningens förslag tio år - får liksom hittills begränsas till att avse mer kvalificerade fall, som dock inte bör vara beroende av utgången i en skattebrottsprocess.

Ett grundläggande villkor för framställning om eftertaxering/efterbeskattning efter femårsfristens utgång bör enligt utredningens mening vara att framställningen avser ett mer betydande skatte- eller avgiftsbelopp. Att använda en beloppsgräns som kvalifikationsfaktor ligger nämligen i linje med den nuvarande ordningen som överhuvudtaget inte medger eftertaxering/efterbeskattning av ringa belopp.

Det ligger nära till hands att i författningstexten beskriva den beloppsgräns, som skall anses kvalificerande för en tioårig eftertaxeringsfrist, med uttrycket "mycket betydande belopp". Det uttrycket ingår i gärningsbeskrivningen av grovt skattebedrägeri enligt 4 § SkBL. Ett brott bedöms emellertid som grovt även om det "eljest varit av synnerligen farlig art". Med andra ord kan grovt skattebedrägeri föreligga fastän beloppet inte är mycket betydande. Uttrycket "synnerligen farlig art" innebär å andra sidan värderingar av såväl objektiv som subjektiv natur. Det är relativt obestämt och därför mindre lämpligt i skatteprocessuella sammanhang.

Enligt utredningens mening talar övervägande skäl för att kvalifikationsfallen objektivt bör beskrivas med uttrycket "betydande belopp". Uttrycket återfinns i gärningsbeskrivningen för brottet vårdslös skatteuppgift enligt 5 § SkBL men har ännu inte föranlett någon straffrättslig praxis i egentlig mening. Omständigheterna talar dock för att med betydande belopp avses skatteundandraganden som avsevärt överstiger 10 000 kr. För egen del anser utredningen att betydande belopp i eftertaxeringssammanhang bör knytas till två tredjedelar av gällande basbelopp vilket f.n. innebär ca 11 000 kr. Saken behandlas närmare i specialmotiveringen till förslaget till ändring av 115 § TL.

Enligt utredningens mening är det tillräckligt att kvalifikationsfallen beskrivs med ett beloppsvillkor av föreslagen utformning. Det kan inte anses stötande för rättskänslan att skatteundandraganden, som har åstadkommit genom oriktiga eller underlåtna meddelanden och överstiger 10 000 kr., blir föremål för beskattning uppemot tio år efter beskattningsperiodens utgång. Emellertid har det inom utredningen diskuterats om antalet kvalificerade eftertaxeringsfall skulle behöva minskas ytterligare.

Ett sätt är att till beloppsvillkoret foga ett krav på uppsåtligt förfarande från den skattskyldiges eller hans företrädares sida. För att bättre anpassa ett sådant villkor till skatteprocessens arbetsbetingelser, måste kravet på det allmännas bevisskyldighet i det avseendet stäl-

las förhållandevis lågt och således inte vara densamma som i ett motsvarande skattebrottmål. En sådan bestämmelse skulle med fördel kunna avslutas till den nuvarande femårsregeln och ges följande innehåll.

Fråga om eftertaxering skall väckas inom fem år efter utgången av det taxeringsår då taxeringen rätteligen borde ha skett. Tidsfristen är dock tio år om den skatt, som inte har påförts, uppgår till betydande belopp och det kan antas att den skattskyldige eller företrädare för denne uppsåtligen (alt. medvetet) har undanhållit den inkomst eller förmögenhet, som framställningen avser, från beskattning.

Förslag att komplettera bestämmelserna om eftertaxering och efterbeskattning med subjektiva villkor av typen uppsåt eller grov oaktsamhet har tidigare förts fram vid flera tillfällen. De har alla mött stark remisskritik. Bl.a. har påpekats att skatteprocessen av såväl utredningstekniska som andra skäl inte ger underlag för sådana bedömningar, som villkor av detta slag leder till. Utredningen delar inte den uppfattningen. Flertalet av de skatteundandraganden, som kan medföra eftertaxering är av sådan art att utredningen i skatteärendet ger en väl så god uppfattning om gärningsmannens motiv och insikter som muntliga förhör under en straffrättslig förundersökning.

Anledningen till att utredningen tillbakavisar subjektiva villkor av typ uppsåt eller grov oaktsamhet är främst den att de inte behövs som begränsande faktor. Vidare skulle allmänheten ibland ställas inför två skilda bedömningar

- en skatterättslig och en straffrättslig - av ett subjektivt villkor, som i författningarna beskrivs på samma eller snarlikt sätt. Sådant skapar förvirring. Redan i nuläget har många människor svårt att förstå att ett och samma förfarande medför eftertaxering medan åtal för skattebrott ogillas t.ex. på subjektiv grund.

Utredningen har däremot övervägt att föreslå att eftertaxeringsinstitutet i TL och motsvarande bestämmelser i AvgL kompletteras med ett subjektivt villkor av skälighets- eller billighetskaraktär.

Såsom tidigare har nämnts får efterbeskattning till mervärdeskatt eller punktskatt inte ske om det med hänsyn till omständigheterna framstår som "uppenbart oskäligt". Villkoret infördes första gången i svensk skattelagstiftning år 1959 i samband med antagandet av FFL. Det skedde på det dåvarande bevillningsutskottets initiativ. Motivet var att punktskatternas natur av övervältringsskatter gjorde en sådan regel nödvändig. Om en skattskyldig inte hade insett att försäljningen av en viss vara var skattepliktig, hade han - om förhållandet upptäcktes i efterhand - ingen möjlighet att prismässigt kompensera sig hos kunden för skatteuttaget. Att under sådana förhållanden kunna underlåta efterbeskattning i särskilt ömmande fall ansågs lämpligt. I sammanhanget gjorde utskottet också det uttalandet att en liknande rättstillämpning - utan lagstöd - torde tillämpas på den direkta inkomstkattens område (BevU 1959:3 s. 33-34). Senare samma år

antogs lagen om allmän varuskatt. Efterbeskattningsbestämmelserna i den lagen försågs också med ett skälighetsvillkor. Detta togs utan närmare motivering över i ML år 1968.

Skatten på flertalet inkomstslag enligt kommunalskattelagen saknar karaktär av övervältringsskatt i klassisk mening men sådana effekter saknas inte. Socialförsäkringsavgifterna kan däremot i detta avseende helt jämföras med de indirekta skatterna. Det kan således redan av dessa skäl finnas anledning att införa någon form av skälighetsvillkor även på dessa områden. Såsom utredningen ser det finns det också andra bevekelsegrunder. Skatte- och avgiftssystemet är komplicerat. Det finns otvivelaktigt situationer, där en missuppfattning kan vara så ursäktlig att ett krav bör efterges av det allmänna trots att den enskilde inte har iakttagit sin uppgiftsskyldighet till alla delar. De begränsade möjligheterna till omprövning och de korta besvärfristerna som står till den enskildes förfogande i fråga om direkt inkomstskatt och socialförsäkringsavgifter medger dock enligt utredningens mening inte några förslag i den riktningen i förevarande sammanhang. De nuvarande skillnaderna i fråga om omprövning, besvär och extraordinära besvär mellan direkta skatter och socialförsäkringsavgifter, å ena, samt indirekta skatter, å andra sidan, får således godtas i avvaktan på en mera allmän översyn av de processrättsliga regelsystemen.

I sammanhanget bör slutligen nämnas att det inom utredningen har väckts ett förslag av den inre börden att de fasta fem- och tioårsfristerna under vissa förhållanden skulle kunna förlängas av allmän förvaltningsdomstol på begäran av vederbörande beskattningsmyndighet. Skälet för en sådan förlängning skulle vara att omständigheter som kan antas utgöra grund för eftertaxering/ efterbeskattning har upptäckts så sent att myndigheten inte hinner utreda saken och göra framställning till domstol inom föreskriven tid. Ett beslut om förlängning skulle få omfatta endast den tidrymd som bedöms som oundgängligen nödvändig och i intet fall mer än ett år.

Ett alternativförslag av liknande innehåll har också diskuterats av utredningen. Det innebär att domstolen på begäran skulle få medge förlängning av den normala femårstiden med högst sex år. Härför skulle krävas att det kan antas antingen att den skatt, som inte har påförts, uppgår till betydande belopp eller att den skattskyldige håller sig undan eller eljest försvarar skattekontrollen. Enligt detta alternativ föreslås således inte någon fast tioårsfrist för framställning om eftertaxering.

Utredningen anser att båda de väckta förslagen i och för sig kan ha fog för sig. Då och då förekommer naturligtvis fall, där misstanke om skatteundandragande uppkommer så sent att myndigheterna av tidsskäl inte hinner utreda förhållandena och/eller väcka talan hos domstolen. Det är också ett känt faktum att det finns per-

soner som på olika sätt söker förhala eller försvåra en påbörjad skatteutredning - t.ex. en taxeringsrevision - för att därigenom undgå eftertaxering och kanske även åtal för skattebrott. Att sådana förfaranden kan vara särskilt frestande i slutet av en löpande preskriptionsfrist, ligger i sakens natur.

Att de redovisade metoderna att undgå eftertaxering och straffansvar måste bemötas lagstiftningsvägen anser utredningen vara självklart. Frågan är emellertid om det bör ske i förevarande sammanhang. Det kan nämligen diskuteras om någon form av fristförlängning genom domstols beslut är den bästa metoden. Det torde från flera synpunkter vara lämpligare att införa bestämmelser om preskriptionsuppehåll, som skulle inträda så snart som beskattningsmyndigheterna har inlett ett granskningsförfarande eller företagit någon bestämd kontrollåtgärd. Ett system med preskriptionsavbrott är också tänkbart. De nu antydda lösningarna kräver noggranna överväganden och kommer med all sannolikhet att ge anledning till även andra ändringar av processuell natur, som inte kan överblickas i detta sammanhang.

Inte något av de nu behandlade två förslagen om fristförlängning innebär något större ingrepp i nu gällande ordning men åtskilligt talar för att oavsett vilket alternativ som väljs så blir det av provisorisk natur. Utredningen är därför inte beredd att föreslå något av dessa som en lämplig lösning. Problemen med sent upptäckta skatteundrandraganden får i stället liksom hittills söka

bemötas genom att extra kontrollresurser sätts in i sådana fall.

Utredningens förslag att den nuvarande femårsfristen skall behållas men kompletteras med en tioårig frist för framställning om eftertaxering/efterbeskattning av betydande skatte- och avgiftsbelopp kräver i sin tur författningsändringar i ett par andra avseenden. Det är här fråga om ändringar som enligt utredningens mening borde ha företagits i samband med genomförandet av 1971 års sanktionsreform på skatte- och avgiftsområdet, eftersom det redan då skapades en möjlighet att väcka talan om eftertaxering/efterbeskattning efter femårstidens utgång.

Den ena ändringen avser 20 § TL. Där föreskrivs f.n. att alla som skall lämna uppgifter till ledning för egen eller annans taxering har att föra och bevara skriftligt underlag för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet och ge myndigheterna möjlighet att kontrollera uppgifternas riktighet. Skyldigheten att bevara underlaget gäller för en tid av sex år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser. Denna tidrymd bör nu förlängas till elva år, vilket innebär en arkiveringstid av tio år efter det att taxeringsåret har löpt ut eller samma tid som gäller för framställning om eftertaxering. Därigenom uppmärksammas de skattskyldiga på att de av processuella skäl bör bevara sitt deklara- tionsunderlag under lika lång tid som de ris- kerar att taxeringen kan bli föremål för för-

nyad prövning. Bestämmelsen får även betydelse för skattskyldiga som är bokföringspliktiga eftersom arkiveringsplikten enligt 22 § bokföringslagen (1976:123) omfattar endast tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Den andra ändringen berör tidsfristen för besvär i särskild ordning - s.k. extraordinära besvär - från enskilds sida. Bestämmelser härom finns i 100 § TL och 55 § ML. Föreskrifter av samma innehåll saknas i FFL och AvgL.

F.n. får extraordinära besvär anföras inom fem år efter taxeringsårets utgång resp. senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått till ända. Det föreslås nu att dessa tidsfrister förlängs till tio resp. elva år i de fall, där den skatt som oriktigt har påförts uppgår till betydande belopp eller eljest särskilda skäl föreligger. Härigenom skapas en möjlighet för den enskilde att genom extraordinära besvär få rättelse av ett tidigare meddelat beslut, som inte avser den för eftertaxering/efterbeskattning aktuella perioden. Med uttrycket "särskilda skäl" vill utredningen fånga upp sådana fall, där en rättelse av ett felaktigt beslut visserligen inte påverkar beskattningsresultatet för den period besvären avser men får betydelse för någon dessförinnan liggande eller därefter kommande beskattningsperiod.

Ändringarna är främst betingade av rättviseskäl. Den enskilde bör enligt utredningens mening tidsmässigt ges samma möjlighet till extraordinära besvär som det allmänna har genom att begära och besluta eftertaxering resp. efterbeskattning även om de två instituten inte till alla delar motsvarar varandra.

Förslaget om förlängda tidsfrister för eftertaxering/efterbeskattning och extraordinära besvär kräver i sin tur att myndigheterna bevarar deklara-tionsmaterialet under avsevärt längre tid än vad som f.n. regelmässigt är fallet. Det bör enligt utredningens mening tekniskt kunna lösas på sådant sätt att några utökade arkivutrymmen av det skälet inte torde bli behövliga. Den teknik som numera används vid mikrofilmning av de bokföringsskyldigas räkenskapsmaterial synes vara ett sätt att begränsa behov av utrymmen. Metoden bör kunna kombineras med en förtida utgallring av visst deklara-tionsmaterial t.ex. okomplicerade löntagardeklara-tioner på den direkta beskattningens område.

Att längre arkiveringstider medför en ytterligare arbetsbelastning på myndigheterna skall inte förnekas. Utredningen anser dock att dessa olägenheter måste godtas eftersom de utgör en följd av det rådande systemet. Samma krav bör kunna ställas på myndigheterna som på den enskilde medborgaren i fråga om skyldigheten att bevara material av betydelse för en ev. skatteprocess. För övrigt kan nämnas att förhållandevis långa arkiveringstider allmänt gäller utomlands.

De skäl som i övrigt ligger bakom utredningens förslag behandlas i specialmotiveringen.

7.2.4 Vissa frågor i samband med ikraftträdandet

Utredningen anser att lagförslagen bör kunna träda i kraft den 1 januari 1981.

Frågan huruvida det behövs några särskilda övergångsbestämmelser bedömer utredningen enligt följande.

Förslagen berör såväl strafflagstiftningen som skatte- och avgiftslagstiftningen. Samtliga föreslagna lagändringar är av processrättslig natur. De torde således på grund av allmänna rättsgrundsatser få tillämpas även på förhållanden som i tiden ligger före lagstiftningens ikraftträdande. Undantag från denna huvudprincip görs vanligen endast om det anses nödvändigt av processtekniska eller därmed jämförliga skäl.

De straffprocessuella ändringsförslagen i fråga om SkBL och vissa skatte- och avgiftsförfattningar kräver inte några särskilda övergångsregler. De får fr.o.m. den 1 januari 1981 användas beträffande alla brott som vid denna tidpunkt ännu inte har preskriberats.

De föreslagna s.k. följdändringarna i TL m.fl. författningar avser tidsfristerna för besvär i särskild ordning samt för framställning om eftertaxering och för beslut om efterbeskattning och

motsvarande åtgärd enligt AvgL. Det handlar således inte om ändringar av de materiella villkoren för dessa åtgärder. Följdändringarna träffas därmed inte av det förbud mot retroaktiv skattelagstiftning som numera finns i regeringsformen. Något skäl till speciella övergångsbestämmelser föreligger därför inte enligt utredningens mening.

De förlängda tidsfrister för framställning om eftertaxering m.m., som utredningen föreslår, medför emellertid möjligheter att använda skatteadministrativa sanktioner i form av skattetillägg o.dyl. i vissa situationer, där detta enligt gällande rätt inte kan ske. Utredningen syftar på sådana fall, som avser betydande skatte- eller avgiftsbelopp men som i dag inte kan föranleda påföljd enligt SkBL. Att i en särskild övergångsbestämmelse avskilja dessa fall - vilket i och för sig skulle ligga i linje med straffrättslig praxis i fråga om processrättsliga ändringar avseende påföljdspreskription - låter sig av processtekniska skäl knappast göras.

När man betraktar de olika sjukdoms-
 lederna i en sjukdom, så ser man att
 de ofta hänger samman i en viss
 ordning. Detta beror på att sjukdomen
 ofta utvecklas i en viss riktning,
 och att de olika lederna ofta är
 beroende av varandra. Detta kan
 ses tydligt om man betraktar de
 olika lederna i en sjukdom, så
 som de ofta hänger samman i en
 viss ordning. Detta beror på att
 sjukdomen ofta utvecklas i en viss
 riktning, och att de olika lederna
 ofta är beroende av varandra. Detta
 kan ses tydligt om man betraktar
 de olika lederna i en sjukdom, så
 som de ofta hänger samman i en
 viss ordning.

De olika lederna i en sjukdom, så
 som de ofta hänger samman i en
 viss ordning. Detta beror på att
 sjukdomen ofta utvecklas i en viss
 riktning, och att de olika lederna
 ofta är beroende av varandra. Detta
 kan ses tydligt om man betraktar
 de olika lederna i en sjukdom, så
 som de ofta hänger samman i en
 viss ordning. Detta beror på att
 sjukdomen ofta utvecklas i en viss
 riktning, och att de olika lederna
 ofta är beroende av varandra. Detta
 kan ses tydligt om man betraktar
 de olika lederna i en sjukdom, så
 som de ofta hänger samman i en
 viss ordning. Detta beror på att
 sjukdomen ofta utvecklas i en viss
 riktning, och att de olika lederna
 ofta är beroende av varandra. Detta
 kan ses tydligt om man betraktar
 de olika lederna i en sjukdom, så
 som de ofta hänger samman i en
 viss ordning.

Detta beror på att sjukdomen ofta
 utvecklas i en viss riktning, och
 att de olika lederna ofta är beroende
 av varandra. Detta kan ses tydligt
 om man betraktar de olika lederna
 i en sjukdom, så som de ofta hänger
 samman i en viss ordning.

8 SPECIALMOTIVERING

8.1 Förslaget till lag om ändring i
skattebrottslagen (1971:69)

14 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om preskription.

Allmänna bestämmelser om åtals- resp. påföljds-preskription finns i 35 kap. BrB. De skall tilllämpas även på specialstraffrättens område i den mån inte avvikande regler har meddelats för sådana brott. För skattebrottens del innehåller förevarande paragraf i dess nuvarande lydelse undantag från de allmänna reglerna såvitt avser preskriptionstiden. Paragrafen föreslås nu kompletterad med specialregler avseende hinder för preskriptionsinträde vid skattebrott.

I paragrafens första stycke föreskrivs, att påföljd för brott enligt 3, 7, 8 eller 9 § SkBL får ådömas utan hinder av vad som sägs i 35 kap. 1 § BrB om den misstänkte häktats eller har fått del av åtal för brottet inom fem år från brottet. Någon ändring föreslås inte i detta stycke.

På grund av undantagsregeln och bestämmelserna i BrB är preskriptionstiden för alla brott enligt SkBL minst fem år. Denna tid gäller för skattebedrägeri, skatteförseelse, vårdslös skatteuppgift, oredlig uppbördsredovisning, bristande uppbörds-

redovisning, vårdslös uppberdsredovisning och försvårande av skattekontroll. Preskriptionstiden för grovt skattebedrägeri enligt 4 § SkBL och försök till sådant brott är tio år. Dessa brott följer i preskriptionsavseende bestämmelserna i 35 kap. 1 § BrB.

Enligt bestämmelserna i 35 kap. 4 § BrB löper preskriptionstiden från den dag då brottet begicks eller, om villkoret för att döma till påföljd förutsätter att en viss verkan av det brottsliga förfarandet har inträtt, från den dag, då sådan verkan - t.ex. förmögenhetsskada - inträdde. För skattebrottens del innebär dessa föreskrifter följande.

Preskriptionstiden för s.k. aktivt skattebedrägeri enligt 2 § första stycket SkBL börjar löpa först när det felaktiga debiteringsbeslutet har fattats. Debitering med anledning av den årliga inkomsttaxeringen enligt TL sker vid det tillfälle då chefen för lokal skattemyndighet under-tecknar skattelängden. I övriga fall - dvs. vid såväl direkt och indirekt beskattning som fastställande av s.k. räkningsdebiterade socialförsäkringsavgifter - räknas preskriptionsfristen från den dag då debitering i det särskilda fallet ägde rum.

Även i fråga om s.k. passivt skattebedrägeri enligt 2 § andra stycket SkBL gäller samma utgångspunkter för preskriptionstidens beräkning som för aktivt skattebedrägeri. Har någon debitering över huvud taget inte ägt rum - t.ex. om den skattskyldige har varit okänd för myndigheterna - löper preskriptionsfristen från den dag då debitering skulle eller tidigast kunde ha skett.

Vid försök till aktivt skattebedrägeri beräknas preskriptionstiden från den dag då den skriftliga handlingen avlämnades. Försök till passivt skattebedrägeri anses begånget vid den tidpunkt då deklarationsfristen löper ut.

Vårdslös skatteuppgift enligt 5 § SkBL är ett s.k. farebrott. Brottet är förövat så snart fara för skatteundandragande har uppstått. Preskriptionstiden räknas således från den tidpunkt då den skriftliga handlingen med den oriktiga uppgiften avgavs till myndigheterna.

Brotten oredlig, bristande och vårdslös uppbördsredovisning enligt 7-9 §§ SkBL tillhör även kategorin farebrott. De kan vara av såväl aktiv som passiv natur. I det förra fallet räknas preskriptionstiden från den dag då handlingen med oriktig uppgift avlämnades och i det senare från den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten senast skulle ha fullgjorts.

För brottet försvårande av skattekontroll enligt 10 § SkBL gäller, eftersom det här är fråga om effektbrott, att utgångspunkt för beräkning av preskriptionstiden är den dag, då den kontrollerande myndighetens verksamhet försvårades i det konkreta fallet.

Verkställd häktning av den misstänkte eller delgivning av åtal för brottet med honom personligen hindrar att preskription inträder.

De preskriptionshindrande åtgärdernas rättsverkan är begränsad till brottet. Därmed avses den

i häktningsframställningen eller stämningsansökan beskrivna brottsliga gärningen. Mellan gärningsbeskrivningen i häktningsframställningen resp. stämningsansökan och den gärning på vilken domen grundas skall i princip identitet föreligga. Sådana avvikelser som faller inom området för justering av åtal enligt 45 kap. 5 § RB är dock tillåtna.

Bestämmelserna om s.k. absolut preskriptionstid i 35 kap. 6 § BrB innebär i fråga om samtliga brott enligt SkBL utom grovt skattebedrägeri, att påföljd inte får ådömas sedan femton år förflutit från det brottet begicks eller effekten av det inträdde. För brottet grovt skattebedrägeri är tiden trettio år.

I paragrafens andra stycke har införts de tidigare omnämnda specialreglerna om preskriptionshinder. De innebär att preskriptioninträde vid brott enligt SkBL hindras redan genom att den misstänkte delges en skriftlig underrättelse om att han är misstänkt för sådant brott. En ytterligare förutsättning är att förundersökningen i fråga leder till åtal. I preskriptionshänseende likställs sålunda delgivning av skriftlig brottmisstanke med verkställd häktning och delgivning av åtal. De s.k. absoluta preskriptionsfristerna enligt 35 kap. 6 § BrB berörs däremot inte.

De överväganden som ligger bakom den föreslagna specialregleringen behandlas i den allmänna motiveringen.

Det finns inget krav på att den nu angivna metoden med delgivning av skriftlig underrättelse om brottmisstanke alltid skall användas vid skattebrott. Det

ankommer på förundersökningsledaren - vanligtvis åklagaren - att från fall till fall avgöra om preskriptionsavbrott behöver åstadkommas på detta sätt eller om delgivning av åtal för brottet eller i förekommande fall verkställighet av ett häktningsbeslut kan avvaktas. Förundersökningsledaren har således att bedöma huruvida det finns risk för att den misstänkte dessförinnan avviker eller eljest kommer att hålla sig undan i syfte att preskription skall inträda.

En grundläggande förutsättning för att metoden med skriftlig underrättelse skall få komma till användning är givetvis att skälig misstanke föreligger mot den misstänkte. Har förundersökningen kommit så långt att förhör med personen i fråga ägt rum, torde denna skälighetsbedömning i regel kunna göras med tillräcklig grad av säkerhet. I fråga om skattebrott inleds nämligen förundersökningen så gott som undantagslöst på grund av skriftlig anmälan från beskattningens sida. Det skriftliga utredningsmaterial, som brukar vara fogat till anmälan, ger tillsammans med förhørsutsagan oftast tillräckligt underlag för ett sådant ställningstagande. Inget hindrar emellertid att åklagaren - om erforderlig utredning bedöms föreligga - använder sig av metoden med skriftlig underrättelse av brottsmisstanke fastän förhör ännu inte har ägt rum.

I regel är det lämpligt att delgivning av den skriftliga brottsmisstanken sker vid det förhör, då den misstänkte enligt 23 kap. 18 § RB skall underrättas om att han är skäligen misstänkt för brottet.

Vistas den misstänkte under känd adress här i landet kan delgivning av skriftlig underrättelse dessutom ske på något av de sätt, som föreskrivs för delgivning av stämning i brottmål.

Uppehåller sig den misstänkte i något av de nordiska länderna får delgivning av den skriftliga underrättelsen ske genom direkt hänvändelse till den myndighet i det nordiska landet som ombesörjer delgivning i brottmål. Härvidlag gäller cirkuläret (1975:301) till statsmyndigheterna angående inbördes rättshjälp genom delgivning och bevisupptagning mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge. För Danmarks och Norges del skall delgivningshandlingen sändas till politimesteren i den politikrets, där den som söks uppehåller sig. Framställning om delgivning i Finland skall sändas till länsstyrelsen i det län där den misstänkte har sin uppehålls-ort.

Vistas den misstänkte i utomnordiskt land bör åklagarmyndigheten anlita utrikesdepartementet för delgivning enligt bestämmelserna i kungörelsen (1933:618) angående biträde av utrikesdepartementet för delgivning av handlingar i utlandet. Eftersom detta förfarande ofta tar lång tid - särskilt då den utländska statens myndigheter skall bedöma lagligheten av delgivningen - bör vid preskriptionsfara delgivning av underrättelse om brottsmisstanke begäras hos utrikesdepartementet så snart det kan ske. Åklagaren bör sålunda inte avvakta att den misstänkte ev. återvänder till Sverige. Ett beslut att anhålla den

misstänkte i hans frånvaro eller en begäran att han skall häktas eller efterlysas saknar nämligen preskriptionshindrande verkan. Åtgärder av nu nämnda slag är i regel mindre effektiva i förevarande sammanhang.

Är situationen den att delgivning av underrättelse inte kan komma till stånd på grund av att den misstänkte har avvikit eller på annat sätt håller sig undan ges åklagaren enligt förslaget i 15 § möjlighet att ansöka hos rätten om förlängning av preskriptionstiden.

En delgivning av skriftlig underrättelse om brottsmisstanke har preskriptionshindrande effekt endast om den skett "vid förundersökning som har lett till allmänt åtal".

Förundersökning skall enligt 23 kap. 4 § RB bedrivas så skyndsamt som omständigheterna medger. Finns det inte längre anledning att förundersökning fullföljs, skall den läggas ned. I 23 kap. 20 § RB föreskrivs att när förundersökning avslutas, skall åklagaren meddela beslut huruvida åtal skall väckas eller inte.

Beslutar åklagaren att på nytt inleda förundersökning av ett fall, där förundersökning tidigare har lagts ned, har således en delgivning av underrättelse om brottsmisstanke, som har skett vid det förra tillfället, inte längre någon preskriptionshindrande verkan.

Underrättelsen skall "innehålla de omständigheter som utgör grund för misstanken om brott". Gär-

ningsbeskrivningen i den skriftliga underrättelsen skall i princip stämma överens med beskrivningen i den kommande stämningsansökan. Det innebär att den bör utformas med stor noggrannhet. I annat fall finns det risk för att åtalet ogillas om stämningen har delgetts först efter det att åtalsfristen har löpt ut.

Frågan om gärningsidentitet vid skattebrott har vid flera tillfällen varit föremål för domstolsprövning i samband med ändring eller justering av åtalet. Rättsläget torde i huvudsak vara följande.

I fråga om de centrala brotten i SkBL - skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift - krävs för straffansvar bl.a. att oriktig uppgift har lämnats i deklaration eller annan handling. Uppgiften skall dessutom ha föranlett påföring av för låg skatt eller avgift. Av det skälet måste åklagaren i stämningsansökan ange vari den oriktiga uppgiften består och det belopp som därigenom har undandragits för det allmänna.

I flera rättsfall har åklagaren tillåtits att i efterhand justera åtalet till att avse även andra oriktiga uppgifter som har lämnats i samma självdeklaration. Ändring av talan anses i sådana fall inte föreligga. Av det skälet går det inte att väcka nytt åtal för andra oriktiga uppgifter i deklarationen om den tidigare har varit föremål för straffrättslig prövning, och det oavsett om de senare uppgifterna hänför sig till andra förvärvskällor.

Vidare torde gälla att åklagaren får med avvikel-
se från stämningen påstå att det undanhållna be-
loppet är större än vad som där har angetts.
Inte heller det utgör ändring av talan.

I fråga om de subjektiva brottsförutsättningarna
får ett påstående under processen att uppsåt
föreligger i stället för grov oaktsamhet, som
har angetts i stämningen, anses utgöra en till-
låten justering av åtalet.

Här bör slutligen anmärkas att beskattningsperio-
den sätter en klar gräns för möjligheten att
justera ett väckt åtal. Åklagaren äger således
inte utvidga åtalet att avse annan beskattnings-
period än den eller de som har angetts i stäm-
ningsansökan. Det bedöms som otillåten ändring
av talan.

Av det sagda framgår att fullständig gärnings-
identitet inte behöver föreligga mellan den
skriftliga underrättelsen om brottsmisstanken
och den stämningsansökan, som sedermera ges in
till domstolen. Justeringar av den typ som nu
har redovisats är således tillåtna utan att
underrättelsens betydelse som preskriptions-
hindrande faktor för den skull upphör.

15 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om förläng-
ning i vissa särskilda fall av preskriptions-
tiden för skattebrott.

Enligt paragrafens första stycke får rätten på
framställning av åklagare besluta om förlängning

av de i 35 kap. 1 § BrB och 14 § första stycket denna lag föreskrivna tidsfristerna. Sådan förlängning av preskriptionstiden får beslutas om delgivning av underrättelse om brottsmisstanke enligt 14 § inte har kunnat verkställas på grund av att den misstänkte avvikit eller på annat sätt håller sig undan.

Den möjlighet till förlängning som föreslås i förevarande lagrum har sin grund i de svårigheter som är förenade med personlig delgivning med en misstänkt som håller sig undan myndigheterna. Då det i en sådan situation kan behövas tid att få tag på den misstänkte, äger förundersökningsledaren enligt detta lagrum beqära förlängning av preskriptionstiden. Laga domstol i brottnålet beslutar om förlängning.

Villkoret att den misstänkte "inte har kunnat delges" får anses vara uppfyllt, när han inte följt anmaning att återsända delgivningserkännande eller mottagningsbevis, och därefter på ordinarie adress har sökts av delgivningsman eller annan person som har anförtrotts uppgiften att delge handlingen vid två-tre tillfällen utan att anträffas personligen.

Vad som skall förstås med att en person har "avvikit" har behandlats i rättstillämpningen i andra liknande sammanhang, t.ex. som villkor för att sätta in straff- och civilprocessuella säkerhetsåtgärder. Innebörden av termen "avviker" är naturligtvis i stort sett densamma här. Föreligger t.ex. omständigheter som visar att den misstänkte lämnat landet för gott är det inte

nödvärdigt att invänta fruktlösa delgivningsförsök innan förlängningsbeslut får meddelas. Andra förhållanden som kan vara av betydelse är att den misstänkte har flyttat utan att uppge ny adress, att han har avvecklat sin rörelse eller slutat sitt arbete eller att han en längre tid vistats på okänd adress utan att uppge till anhöriga, arbetskamrater eller myndigheter var han befinner sig. Även uttalanden av den misstänkte att han tänkt avvika för att undvika straff kan naturligtvis spela viss roll när man avgör huruvida hans bortovaro skall bedömas som avvikelse.

Olika omständigheter kan tala för att den misstänkte "på annat sätt håller sig undan". Beviskravet för att detta rekvisit skall anses föreligga får inte ställas för högt. Redan de förhållandena att en person inte kan nås i sin bostad eller på sin arbetsplats och att det inte heller går att få klarhet i var han finns talar i och för sig för att han medvetet söker undvika kontakt med myndigheterna. Enbart dessa omständigheter är dock inte tillräckliga för förlängning. Det måste även finnas andra faktorer som pekar på att den eftersökte vill göra sig oanträffbar. Kommer det fram uppgifter om att han, under den tid han har sökts, vid flera tillfällen syntts i eller vid bostaden eller arbetsplatsen kan detta utgöra tillräcklig grund för antagande att han håller sig undan. Avvisande hållning hos den eftersöktes familjemedlemmar, hyresvärd eller arbetskamrater kan också ha betydelse vid bedömningen av huruvida den eftersökte medvetet gör sig oanträffbar.

Framställning om förlängning skall ha kommit in till domstolen före den tidpunkt då brottet preskriberas. Rätten skall också ha meddelat beslut om preskriptionstidsförlängning under den ordinarie preskriptionstiden. Åklagaren bör därför i god tid före preskriptionstidens utgång göra ansökan till rätten. Mot detta skall ställas att åklagaren så långs som möjligt under den ordinarie preskriptionstiden bör avvakta delgivningsmyndigheternas försök att nå den misstänkte med personlig delgivning. Först när de normala delgivningsmöjligheterna är uttömda är förlängningsinstitutet avsett att komma till användning.

Förlängningstiden får inte bestämmas längre än vad som är "erforderligt" för att delgivning skall kunna ske med den misstänkte. Är tiden otillräcklig får rätten, om förnyad framställning görs före utgången av den förlängda fristen, medge ytterligare förlängning.

Förlängningstiden skall bestämmas med hänsyn till den ytterligare tid som personlig delgivning av underrättelsen kan tänkas ta i anspråk. Det är givetvis mycket svårt att göra en bedömning härav. Som riktmärke bör gälla att fristen i första hand inte utsträcks längre än vad som i normalfallet krävs för delgivning i det land eller på den ort där den misstänkte befinner sig. Den praxis som utbidats beträffande delgivning i utlandet får vara vägledande i utlandsfallen. Sålunda anses i normalfallen delgivning i Frankrike, Tyskland, England, Schweiz och Italien ta två-tre månader i anspråk, Spanien, Grekland och Portugal fyra-sex

månader samt de östeuropeiska länderna omkring sex månader. Normaltiden för delgivning i Canada och USA är tre månader medan avsevärt längre tid behövs för att delge i de sydamerikanska länderna. Är den misstänktes uppehållsort okänd får från fall till fall avgöras hur lång tid som behövs för att delgivning skall kunna komma till stånd. Därvid får omständigheter kring den misstänktes person - var hans familj befinner sig, var han blivit sedd under senare tid, hans anställningsförhållanden etc. - vägas in i bilden.

Finner åklagaren att den medgivna förlängningen inte räcker till för att delge den misstänkte underrättelsen om brottsmisstanke får han göra en förnyad framställning om förlängning. Även för denna situation gäller att beslut om förlängning skall ha meddelats av domstolen innan preskriptionstiden har löpt ut.

Paragrafens andra stycke innehåller bestämmelser om en yttersta gräns för förlängning. I intet fall får förlängningstiden sammanlagt utsträckas längre än fem år. Tiden räknas därvid från den tidpunkt då den ordinarie preskriptionsfristen löper ut. Den tidsförlängning som kan medges enligt paragrafen ryms inom de absoluta preskriptionsfrister som gäller för brott enligt denna lag. Förlängning kan emellertid komma ifråga även för andra brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna. I den mån sådana brott preskriberas inom två år kan förlängningstiden komma att överskrida den absoluta preskriptionstiden. Beslutet om förlängning får i detta avseende ingen rättslig verkan.

Beslut om förlängning får endast avse tid för delgivning av underrättelse om brottsmisstanke. Det förhållandet att delgivning av stämning bedöms inte kunna ske inom ordinarie preskriptionsfrist kan inte medföra beslut om förlängning.

16 §

I denna och följande paragrafer ges vissa regler för handläggningen av ärende om förlängning av preskriptionstid. Bestämmelserna i RB om handläggning av brottmål gäller i övrigt. Fråga om förlängning ingår nämligen som ett förprocessuellt förfarande till brottmålsprocessen.

Av 15 § framgår att framställning om förlängning av preskriptionstid skall göras av åklagare. Till skillnad från vad som gäller vid delgivning av underrättelse om brottsmisstanke enligt 14 § får sålunda annan förundersökningsledare än åklagare inte göra sådan framställning.

I förevarande paragrafs första stycke regleras vilken domstol som är behörig att ta upp framställningen. Den domstol som har att pröva ansvarsfrågan mot den misstänkte avgör om förlängning skall medges. Är flera domstolar behöriga får framställningen riktas till någon av dessa.

Fråga om förlängning prövas endast av underrätt. Bestämmelserna i 18 § anger att klagan över beslut om förlängning inte får ske. Det innebär att ärende om förlängning inte kan prövas i mer än en instans. Bakgrunden härtill är det krav på snabbhet i förfarandet som är nödvändigt för en processuell åtgärd av förevarande slag.

I paragrafens andra stycke föreskrivs att den misstänkte och hans försvarare skall beredas tillfälle att skriftligen yttra sig över framställningen där så kan ske.

I princip skall den misstänkte och hans försvarare lämnas tillfälle att yttra sig. Föreligger omedelbar preskriptionsfara bör domstolen naturligtvis avgöra frågan om förlängning utan att den misstänkte eller hans försvarare har hörts. Därvid får den misstänktes uppehållsort och andra liknande omständigheter vägas in i bilden.

17 §

I paragrafen föreskrivs att underrätt är domför med en lagfaren domare vid handläggning av ärendet om preskriptionstidsförlängning samt att förfarandet skall vara skriftligt.

Bestämmelserna i paragrafen är ett uttryck för att frågan om förlängning skall kunna avgöras utan tidsutdräkt. Detta krav bör kunna tillgodoses eftersom frågan är relativt okomplicerad från utredningssynpunkt. Å andra sidan kan ett förlängningsbeslut medföra långtgående och ingripande verkningar för den misstänkte ehuru institutet är av processuell och inte straffrättslig karaktär. Det är mot bakgrund av dessa synpunkter som bestämmelsen i förevarande lagrum skall ses.

Ärende om förlängning avgörs på handlingarna. Endast skriftlig bevisning är tillåten. Någon skriftväxling i större utsträckning mellan domstol och parterna får inte förekomma. I regel bör det räcka med att låta den misstänkte yttra sig en gång över åklagarens framställning innan ärendet avgörs.

18 §

I paragrafen föreskrivs att rättens avgörande i ärende om förlängning av preskriptionstid sker genom beslut samt att talan inte får föras mot detta.

Bakgrunden till bestämmelsen behandlas i 17 §.

Beslut om förlängning vinner på grund av att klagan inte får ske omedelbart lagkraft. Tidpunkten för beslutet är därför avgörande för bedömning av frågan om preskription har inträtt. Fattas beslutet efter preskriptionsinträdet får det inte någon rättslig verkan i preskriptionsfrågan.

8.2 Förslag till ändrade regler om åtalspreskription i vissa andra författningar

Förslaget innebär en förlängning av preskriptionstiden från två till fem år i fråga om vissa brott enligt UBL, SjsL, KupSL, JRL och FiRL.

Genom förlängningen uppnås bl.a. en anpassning till de tidsfrister som gäller för ansvarstalan beträffande uppbördsredovisningsbrotten enligt SkBL samt talan om solidariskt betalningsansvar för innehållen men ej inbetald skatt enligt UBL och SjsL. Det bör observeras att preskriptionstiden för ansvarstalan enligt 35 § JRL och 22 § FiRL inte berörs av förslaget.

Preskriptionstiden räknas från den dag skatten enligt gällande föreskrifter om uppbörd senast skulle ha redovisats och/eller betalats.

De i SkBL föreslagna ändringarna om preskriptionshinder och preskriptionstidsförlängning föreslås vidare - genom hänvisning till dessa bestämmelser - bli tillämpliga vid brott mot nu angivna lagar.

8.3 Förslag till följdändringar i vissa skatte- och avgiftsförfattningar

Till följd av de nya bestämmelserna om åtalspreskription vid brott enligt SkBL föreslås förlängda tidsfrister för eftertaxering/efterbeskattning och anförande av extraordinära besvär. Förslagen, som berör TL, ML, FFL och AvgL, innehåller även vissa andra sakliga ändringar.

8.3.1 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Förslaget innefattar sakliga och redaktionella ändringar i 20, 100 och 114-116 §§.

20 §

I paragrafen föreskrivs att alla som skall lämna uppgifter till ledning för egen eller annans taxering har att i skälig omfattning föra och bevara räkenskaper, anteckningar och annat skriftligt underlag för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet och ge myndigheterna möjlighet att kontrollera uppgifternas riktighet.

F.n. anges att underlaget skall bevaras under en tid av sex år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser. För dem som är bokföringskyldiga enligt bokföringslagen (1976:123) saknar tidsbestämmelsen egentlig betydelse. De är nämligen enligt 22 § samma lag skyldiga att bevara sitt räkenskapsmaterial under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Det föreslås nu att den tid, under vilken deklara-tionsunderlag m.m. skall bevaras, utsträcks från sex till elva år. Därmed sammanfaller den i förevarande paragraf angivna arkiveringstiden med de tioåriga tidsfrister för framställning om efter-taxering och anförande av extraordinära besvär, som enligt 115 § första stycket TL föreslås skola gälla i fråga om betydande skattebelopp. Samtliga uppgiftsskyldiga - såväl bokföringsskyldiga som andra - bör således arkivera sina räkenskaper och andra anteckningar under hela den tid som deras egen eller annans taxering efter-taxeringsvägen eller genom extraordinära besvär kan bli föremål för förnyad prövning.

Såsom inledningsvis har framhållits gäller bestämmelserna i föreliggande paragraf samtliga som är uppgiftsskyldiga vid den årliga taxeringen till inkomstskatt. Bestämmelserna kan betraktas som en allmän rekommendation till dem att anskaffa och bevara skriftliga bevis för det fall att riktigheten av uppgifter, som har lämnats i självdeklarationer eller andra skriftliga meddelanden, skulle komma att sättas i fråga i taxeringsprocessen. Den som inte följer denna rekommendation riskerar således att försämma sin processuella ställning. Däremot kan han numera inte dömas till straff. Tidigare var detta möjligt enligt en särskild straffbestämmelse, som hade sin plats i 121 § första stycket TL i dess dåvarande lydelse. Den bestämmelsen upphävdes i och med att SkBL trädde i kraft den 1 januari 1972.

Den som åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen eller annan särskild räkenskaps-skyldighet, som föreskrivs för vissa kategorier skatt- och avgiftsskyldiga, kan alltsedan år 1972 straffas för försvårande av skattekontroll enligt 10 § SkBL, därest han inte har gjort sig skyldig till bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB eller undertryckande av urkund enligt 14 kap. 4 § samma balk. Härför krävs sålunda att han har brutit mot bokföringslagens regelsystem eller någon särskild föreskrift om räkenskapsföring. Det förhållandet att en bokföringsskyldig t.ex. inte bevarar sin bokföring efter utgången av den tioårsfrist, som föreskrivs i 22 § bokföringslagen, kan inte medföra något straffansvar för honom. Däremot innebär det processuella nackdelar för honom att inte ha sin bokföring i behåll under

ytterligare det år, som föreskrivs enligt föreliggande ändringsförslag.

100 §

I paragrafen regleras under åtta särskilda punkter i vilka fall den skattskyldige har rätt att anföra extraordinära besvär i fråga om sin taxering.

Extraordinära besvär får f.n. väckas inom fem år efter taxeringsåret. Enligt förslaget förlängs denna tidsfrist till tio år under förutsättning att den skatt, som oriktigt har påförts den skattskyldige, uppgår till betydande belopp eller annars särskilda skäl föreligger.

Uttrycket "betydande belopp" skall tolkas efter samma riktlinjer som motsvarande uttryck i 115 § första stycket TL i dess lydelse enligt ändringsförslaget. I specialmotiveringen till detta lagrum ges vissa synpunkter på vilket belopp som avses med uttrycket i fråga. Här kan dock nämnas att det rör sig om betydligt högre belopp än de som f.n. utgör en förutsättning för besvär enligt punkterna 6 och 7 i förevarande paragraf.

I fråga om besvär med stöd av bestämmelserna i punkterna 6 och 7 måste domstolen i fortsättningen arbeta med två olika beloppsgränser. Väcks besvären inom fem år efter taxeringsåret skall de kunna föranleda en väsentligt lägre taxering eller skatt för att kunna prövas i sak. Lämnas besvären in senare men inom tio år efter taxeringsåret måste den skatt som inte skulle ha påförts den skattskyldige avse betydande belopp.

De beloppsgränser som f.n. tillämpas med ledning av uttrycken "taxerats till väsentligt högre belopp", "väsentligt lägre taxering" eller "väsentligt lägre skatt" saknar i dessa senare fall betydelse.

Med uttrycket "annars särskilda skäl föreligger" menas bl.a. sådana fall, där ett bifall till ett extraordinärt besvär visserligen inte påverkar debiteringen för det taxeringsår besvären avser men har samband med taxeringen eller debiteringen för ett tidigare eller senare taxeringsår. I uttrycket inbegrips också extraordinära besvär, som innebär taxeringsändringar för flera taxeringsår även om debiteringsändringarna varje år för sig inte uppgår till betydande belopp.

114 §

I paragrafen föreslås en redaktionell ändring i första stycket, som klart föreskriver att dödsbo efter skattskyldig, som har lämnat oriktigt meddelande, kan eftertaxeras i den skattskyldiges ställe. Därmed anges de materiella förutsättningarna för eftertaxering uttömmande i förevarande paragraf.

115 §

Paragrafen har genomgått såväl sakliga som redaktionella ändringar.

Enligt förslaget innehåller paragrafen endast bestämmelser om de tidsfrister som det allmänna skall iaktta vid väckande av talan om eftertaxering. De nuvarande föreskrifterna i paragrafens första stycke har förts över till 116 §, där

samtliga behörighetsregler för domstol och part har samlats.

I paragrafens första stycke föreskrivs till en början att fråga om eftertaxering skall väckas inom fem år efter utgången av det taxeringsår då taxeringen rätteligen borde ha skett. Sakligt innebär detta ingen ändring av gällande rätt. En nyhet är däremot det förhållandet att tidsfristen utsträcks till tio år om den skatt som inte har påförts, uppgår till betydande belopp. Tioårsfristen ersätter i första hand bestämmelserna om förlängd tid för eftertaxering vid väckande av åtal för skattebrott, vilka föreskrifter har sin plats i 115 § tredje och fjärde styckena TL i dess nuvarande lydelse. De föreskrifterna skall enligt förslaget inte längre gälla.

Avgörande för om tioårsfristen får tillämpas är att det skattebelopp, som har undandragits genom den skattskyldiges förfarande är "betydande".

Självfallet kan någon bestämd gräns mellan vad som är betydande och inte betydande belopp ej anges. Vissa riktlinjer för tolkningen av begreppet "betydande belopp" finns dock inom lagstiftning och praxis.

I kommentaren till 100 § TL har framhållits att uttrycken "väsentligt högre belopp" i punkten 6 samt "väsentligt lägre taxering" och "väsentligt lägre skatt" i punkten 7 inte bör tjäna till ledning vid bedömningen av vad som skall anses vara "betydande belopp". Vidare har påpekats att med det sistnämnda uttrycket avses större belopp än vad som nuvarande praxis vid tillämpningen av 100 § TL ger vid handen.

En viss ledning för den framtida rättstillämpningen bör kunna erhållas av den praxis som har utbildat sig i fråga om vilket skattebelopp, som skall anses ringa enligt 114 § första stycket TL, samt brottsförutsättningarna "mycket betydande belopp" och "betydande belopp" i 4 § resp. 5 § SkBL.

De allmänna förvaltningsdomstolarna torde numera i regel bedöma den i 114 § TL angivna nedre gränsen för eftertaxering så att beskattningsunderlag, som inte kan föranleda tillkommande skatt på åtminstone 1 000 kr., inte eftertaxeras. Undantagen hänför sig till sådana situationer, där flera på varandra följande taxeringsår föreligger till samtidig bedömning.

I fråga om straffrättslig praxis inom skatte- och avgiftsområdet är läget ett annat. Man arbetar där med betydligt högre beloppsgränser än vad som avses med "ringa" och "väsentligt högre" belopp i eftertaxeringsprocessen resp. i fråga om extraordinära besvär. Detta beror på att 1971 års dubbla sanktionssystem utgår från att skattefuskar i första hand skall föranleda skattetillegg och att det rent kriminalrättsliga systemet skall reserveras för mer straffvärda fall av skatteundandraganden. F.n. torde rättsläget i stort sett vara följande.

Begreppet "betydande belopp" återfinns som en s.k. objektiv brottsbetingelse i gärningsbeskrivningen av brottet vårdslös skatteuppgift enligt 5 § SkBL. För straffansvar krävs således att den skatt som den tilltalade sökt undanhålla är betydande. Högsta domstolen har ännu inte

haft anledning att ta ställning till uttrycket i fråga. Någon rättspraxis i verklig mening finns därför inte. Däremot har riksåklagaren efter samråd med företrädare för riksskatteverket funnit det lämpligt att rekommendera underställda åklagarmyndigheter att anse betingelsen uppfylld först när den undandragna skatten uppgår till minst basbeloppet för det aktuella taxeringsåret, avjämnat till närmast högre tusental. För taxeringsåret 1979 innebär detta ett belopp av 14 000 kr.

I 4 § SkBL ingår vidare begreppet "mycket betydande belopp" i gärningsbeskrivning för brottet grovt skattebedrägeri. Avgöranden från högsta domstolen ger vid handen att ett sådant belopp bör anses föreligga om den undandragna skatten är av storleksordningen 80 - 100 000 kr. under förutsättning att andra försvårande omständigheter inte tillstöter.

Slutligen skall enligt 3 § SkBL uppsåtligt skattebrott som är att anse som ringa bedömas som skatteförseelse. Fast praxis rörande denna förutsättning saknas ännu. Emellertid har riksåklagaren och företrädare för riksskatteverket vid de tidigare nämnda överläggningarna enats om att brottsanmälan normalt bör begränsas till fall där den undandragna skatten uppgår till minst 3/4 av gällande basbelopp höjt till närmaste tusental. För taxeringsåret 1979 innebär detta att skattebelopp, som underskrider 10 000 kr., i princip bedöms som ringa.

Det kan ifrågasättas om de allmänna domstolarna till alla delar är beredda att ansluta sig till de nu nämnda beloppsgränserna. I varje fall torde skillnaden mellan ringa och betydande belopp - dvs. för taxeringsåret 1979 10 000 resp. 14 000 - inte vara tillräcklig. Det finns därför anledning anta att domstolarna vid prövningen av "betydande belopp" enligt 5 § SkBL stannar vid högre belopp än 14 000 kr.

Övervägande skäl talar för att gällande praxis vid bedömningen av vad som skall anses som ringa enligt 114 § TL bör bilda utgångspunkt för tolkningen av begreppet "betydande belopp" i förevarande sammanhang. Straffrättslig praxis avseende detta begrepp bör inte vara vägledande. Gränsen mellan vad som är betydande och inte betydande i skattebrottsprocessen måste nämligen påverkas av det förhållandet att skattetillägg skall utgöra den primära reaktionen från samhällets sida.

Ett skattebelopp om 10 000 kr. torde bättre stämma överens med de ändamål och syften, som den föreslagna regeln om utsträckt tidsfrist för eftertaxering av mer kvalificerade fall omfattar. Självfallet bör denna nedre gräns för tillämpning av den nya tioårsfristen påverkas av ev. penningvärdeförsämringar. En anknytning till 3/4 av det basbelopp som gäller vid det aktuella taxeringsårets ingång synes därför kunna utgöra en lämplig vägledning för rättstillämpningen.

Den särskilda fristberäkningen för framställning om eftertaxering på grund av oriktig uppgift i taxeringsmål - som föreslås få sin plats i paragrafens andra stycke - skall enligt förslaget

räknas från utgången av det kalenderår, då domen vann laga kraft. Detta innebär för flertalet fall en viss förlängning i förhållande till gällande rätt.

Övriga ändringar i paragrafen är av redaktionell natur. Bl.a. har bestämmelserna om en särskild tvåårsfrist för framställning om eftertaxering av vissa dödsbon, vilka f.n. finns i paragrafens andra stycke, enligt förslaget flyttats till tredje stycket.

116 §

Paragrafen - som enligt förslaget innehåller tre stycken - reglerar domstolsförfarandet i mål om eftertaxering.

Bestämmelserna i paragrafens första stycke har förts över från 115 § första stycket i dess nuvarande lydelse. I sak har författningstexten inte ändrats. Däremot har redaktionella jämkningar företagits. De har betingats främst av den länsdomstolsreform, som trädde i kraft den 1 juli 1979.

I paragrafens andra stycke anges inom vilken tid som domstolen skall avgöra mål om eftertaxering. Bestämmelsen, som f.n. har sin plats i paragrafens första stycke, har genomgått vissa redaktionella ändringar.

Paragrafens tredje stycke innehåller samma föreskrifter som nu finns i andra stycket.

8.3.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1969:430) om mervärdeskatt

Förslaget berör bestämmelserna om efterbeskattning i 40 § - 38 och 39 §§ lämnas oförändrade - och om besvär i särskild ordning i 55 §. De ändringar som föreslås stämmer i princip överens med motsvarande ändringsförslag avseende 115 § resp. 100 § TL.

40 §

Paragrafen har genomgått såväl sakliga som redaktionella ändringar.

I sak har nuvarande ordning om efterbeskattning i samband med åtal för skattebrott - bestämmelserna finns i andra och tredje styckena - mönstrets ut.

Gällande tidsfrist för normalfallet - dvs. att efterbeskattning skall ske inom sjätte året efter redovisningsårets utgång - regleras med viss redaktionell ändring alltjämt i paragrafens första stycke. Detta har kompletterats med en föreskrift, som medger efterbeskattning under tio år om den skatt, som inte har fastställts eller inte skall återbetalas, uppgår till betydande belopp.

Vidare märks att den särskilda fristberäkning för efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt - regeln återfinns f.n. i första stycket - har placerats i paragrafens andra stycke. Bestämmelserna har i sak ändrats såtill-

vida att ettårsfristen skall räknas från utgången av det kalenderår och inte den månad, då dom i målet vann laga kraft.

I paragrafens tredje stycke finns de särskilda föreskrifterna om efterbeskattning av avlidens dödsbo, som f.n. har sin plats i fjärde stycket. Dessa har inte ändrats.

För tolkningen av uttrycket "betydande belopp" - förutsättningen för att efterbeskattning skall få ske tio år efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått till ända - hänvisas till specialmotiveringen till 115 § TL. För mervärdeskattens del bör dessutom följande omständigheter beaktas.

I princip skall varje redovisningsperiod behandlas för sig vid prövningen om ett belopp är betydande eller inte. Perioden är för flertalet skattskyldiga två kalendermånader. Endast i fråga om skattskyldiga vars redovisningsperiod är kalenderår skall beloppsprövningen ske årsvis.

I specialmotiveringen till 115 § TL har framhållits att den straffrättsliga tillämpningen av uttrycket "betydande belopp" i 5 § SkBL bör kunna ge en viss ledning i förevarande sammanhang.

Straffrättsligt torde man numera anse att ett belopp är betydande först när det uppgår till gällande basbelopp, dvs. för år 1979 ca 14 000 kr. För mervärdeskattens och punktskatternas del torde denna beloppsgräns avse årsbeloppet och det

även i sådana fall, där flera redovisningsperioder ingår i ett kalenderår. I varje fall är det förmodligen så om skattebrotten avser flera på varandra följande redovisningsperioder. Den tidigare angivna huvudprincipen för beloppsprövningen - dvs. att varje redovisningsperiod skall behandlas för sig - synes därför bära följas endast i fråga om ärenden som rör en redovisningsperiod eller flera redovisningsperioder som saknar direkt tidsanknytning till varandra. I övriga fall bör årsbeloppet vara vägledande.

55 §

Paragrafens tredje stycke har kompletterats med en bestämmelse som anger att skattskyldig äger anföra besvär i särskild ordning under tio år i stället för den normala tiden av sex år under förutsättning att det handlar om ett betydande skattebelopp eller annars särskilda skäl föreligger. Med det senare uttrycket avses bl.a. sådana fall, där skatten har blivit felaktigt fastställd för flera redovisningsperioder men beloppet i fråga om var och en av dessa perioder inte kan anses vara betydande.

I övrigt hänvisas till specialmotiveringen till 100 och 115 §§ TL samt 40 § ML.

8.3.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning

Ändringsförslaget avser enbart 21 §. Huvudbestämmelserna om efterbeskattning i 20 § samt före-

skrifterna i 22 § om rättelse av tidigare fastställda beslut, som har blivit felaktiga, berörs således inte.

21 §

Paragrafen har genomgått såväl sakliga som redaktionella ändringar. De motsvarar i allt väsentligt de ändringar som har föreslagits i fråga om 40 § ML. Det hänvisas därför till specialmotiveringen till den paragrafen.

Den nuvarande fyraårsfristen för efterbeskattning löper från utgången av det år som följer efter det kalenderår, under vilket beskattningsperioden i fråga har gått till ända. I det avseendet görs ingen ändring. Bestämmelsen föreslås kompletterad med en förlängd tidsfrist för det fall att den skatt, som inte har fastställts, uppgår till betydande belopp. Fristen skall då vara nio år eftersom den beräknas från samma utgångspunkt som gäller för den normala efterbeskattningstiden om fyra år. I praktiken innebär detta samma efterbeskattningsfrister som föreskrivs i 40 § ML.

8.3.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m.m.

Förslaget innebär ändringar i 14 §. Dessa är i allt väsentligt desamma som har företagits i fråga om 115 § TL. Föreskrifterna i 13 §, som reglerar ändring av beslut om avgiftsunderlag på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart

förbiseende, berörs däremot inte. Bestämmelserna i 36 §, som medger rättelse av obehörigen eller oriktigt påförda arbetsgivaravgifter, omfattas inte heller av ändringsförslaget.

14 §

Paragrafen som fullständigt reglerar socialförsäkringsavgifternas "eftertaxeringsinstitut" innehåller f.n. sex stycken. Enligt förslaget skall författningstexten i fortsättningen uppdelas på sju stycken. I första stycket tillfogas en föreskrift som anger att avgiftsunderlag får bestämmas även vid oriktig uppgift i mål om avgift. En bestämmelse av motsvarande innehåll har år 1978 införts i TL, ML och FFL.

När det gäller övriga ändringsförslag hänvisas till specialmotiveringarna avseende 115 § TL och 40 § ML. Här kan tillfogas att eftersom utgångspunkten för tidsfristernas beräkning är utgiftsåret - detta motsvarar beskattningsåret på den direkta beskattningens område - är fristerna sex resp. elva år. I praktiken innebär detta ingen skillnad i förhållande till de fem- och tioåriga tidberäkningarna i 115 § första stycket TL i dess lydelse enligt ändringsförslaget.

8.4 Ikraftträdande

Lagförslagen avses träda i kraft den 1 januari 1980. Några särskilda övergångsbestämmelser föreslås inte eftersom samtliga förslag är av processrättslig natur.

I sammanhanget bör slutligen nämnas att författningstexterna i ML har återgetts i den lydelse, som senast har antagits av riksdagen (SFS 1979:304) och delvis träder i kraft först den 1 januari 1981.

SÄRSKILDA YTTRANDEN

1 Särskilt yttrande av ledamöterna Kerstin Andersson, Wilhelm Gustafsson och Kurt Söderström

Utredningen föreslår att en tioårig tidsfrist införs för framställning om eftertaxering och för efterbeskattning i de fall där den skatt eller avgift som har undandragits uppgår till betydande belopp.

Vi har för vår del ifrågasatt om inte efter-taxeringsbestämmelserna i taxeringslagen och motsvarande regler på socialförsäkringsavgifternas område i föreliggande sammanhang bör kompletteras med ett skälighetsvillkor av det slag, som sedan lång tid tillbaka gäller vid efterbeskattning av mervärdeskatt och flertalet s.k. punktskatter. Förslaget har övervägts av utredningen. Skälen för och emot en sådan komplettering redovisas i avsnitt 7.2.3 av betänkandet.

Utredningen - som finner att åtskilligt talar för vårt förslag - anser att införandet av ett skälighetsvillkor på inkomstskatternas och socialförsäkringsavgifternas område kräver även andra lagändringar av processrättslig natur och därför bör övervägas först i samband med en allmän översyn av processordningen inom hela området för skatter, tullar och avgifter.

Vi delar i princip utredningens uppfattning men vill på detta sätt fästa lagstiftarens uppmärksamhet på frågan för ev. vidare behandling i detta eller andra sammanhang.

- 2 Särskilt yttrande av ledamöterna Jan Bergqvist, Anders Nordenadler och Hans-Olov Westberg. I yttrandet instämmer experterna Börje Bjernstad, Sven Björnesjö och Folke Ljungwall.

Vi har under utredningsarbetet fört fram ett förslag att de fasta fem- och tioårsfristerna för framställning om eftertaxering och motsvarande åtgärder inom skatte- och avgiftsområdet i övrigt skall få förlängas med högst ett år i sådana fall där myndigheterna först i slutet av den löpande tidsfristen upptäcker att skatt eller avgift har undandragits. För taxeringslagens del skulle bestämmelser härom kunna föras in som ett särskilt stycke i 115 § och ges följande innehåll.

Har omständighet, som kan antas utgöra grund för eftertaxering, kommit till beskattningsmyndighetens kännedom så sent att fråga om eftertaxering rimligen inte kan väckas inom föreskriven tidsfrist, får denna förlängas på särskild framställning. Förlängningen får inte avse längre tid än vad som är oundgängligen nödvändigt, dock högst ett år.

Framställningen skulle få göras av beskattningsmyndigheten och beslutet fattas av den förvaltningsdomstol, som har att pröva frågan om eftertaxering. Bestämmelser härom skulle kunna infogas i 116 §.

Utredningen - som har förklarat att det väckta förslaget kan ha fog för sig - anser att de problem som otvivelaktigt kan uppkomma i fråga om sent upptäckta skatteundandraganden tills vidare inte bör föranleda någon speciallagstiftning. Enligt utredningens mening skulle införandet av preskriptionsuppehåll eller preskriptionsavbrott vara en bättre lösning. Utredningen finner det dock inte möjligt att i förevarande sammanhang föreslå så genomgripande lagändringar.

Vi godtar utredningens ställningstagande främst därför att vi - i likhet med utredningen - anser att någon form av preskriptionsuppehåll eller preskriptionsavbrott är bättre metoder att komma till rätta med dem som i slutskedet av en löpande tidsfrist söker förhala eller på annat sätt försvåra beskattningsmyndigheternas verksamhet. Härigenom skulle dessutom samordningen mellan skatteprocessen och skattebrottsprocessen förbättras. Med utredningens förslag kan nämligen den situationen uppstå att en skriftlig brottsmisstanke väl hinner delges med den misstänkte medan framställning om eftertaxering inte kan göras i rätt tid därför att den måste grundas på mer ingående undersökningar än vad som behövs för den straffprocessuella åtgärden. En följd av detta blir att straffförfarandet inte kan fullföljas.

Vi anser för vår del att förutsättningarna att i skatte- och avgiftsprocessen införa bestämmelser om preskriptionsuppehåll eller preskriptionsavbrott snarast bör undersökas. En sådan undersökning kan bli tidskrävande - särskilt om den sammankopplas med en allmän översyn av skatteprocessen - varför en provisorisk lösning i linje med vårt förslag kan visa sig nödvändig.

BILAGA

Tabeller över skattebrott där preskription har inträtt under tiden 1974-01-01 -- 1978-12-31 på grund av att den misstänkte har avvikit eller på annat sätt hållit sig undan

För att få underlag för reformbehoven har utredningen låtit göra en enkät hos rikets åklagarmyndigheter. Enkäten har avsett uppgifter om de skattebrott som preskriberats under tiden 1974-01-01 -- 1978-12-31 på grund av att den misstänkte har avvikit eller på annat sätt hållit sig undan.

Uppgifterna från åklagarmyndigheterna redovisas i sex tabeller enligt följande

- 1) förundersökning ej inledd
- 2) förundersökning inledd (brottsmisstanke ej delgiven)
- 3) förundersökning inledd (brottsmisstanke delgiven)
- 4) stämning utfärdad mer än 6 månader före preskriptionsinträdet
- 5) stämning utfärdad mindre än 6 månader före preskriptionsinträdet.

Tabell 6) innehåller en sammanställning av de redovisade skattebrotten.

I tabellerna anges i olika kolumner den misstänktes yrke och **tidpunkterna** för preskriptionsinträde, brottsanmälan, inledande av förundersökning, utfärdande av stämning samt till vilket land den misstänkte antas ha avvikit.

Varje ärende har åsatts ett särskilt nummer.

Tab. 1
Förundersökning ej inledd

Yrke, ålder	Preskriptions- inträde	Brotts- amälan	Avvikit till (utl. nationalitet)
läkare f. -30 (1)	74-02-10 75-02-12	73-10-12	USA eller Förbundsrepubliken Tyskland (västtysk)
läkare f. -32 (2)	74-02-12	74-02-12	Liberia
läkare (3)	febr. 1974 febr. 1975	74-08-02	USA
läkare f. -39 (4)	74-03-16	73-10-17	USA
läkare f. -10 (5)	75-02-15	73-07-26	Tjeckoslovakien (tjeck)
läkare f. -37 (6)	75-02-16	74-12-19	
läkare f. -45 (7)	75-02-17	74-08-26	
reklamkonsulent f. -37 (8)	74-02-16 75-02-16	73-12-27	
direktör f. -33 (9)	74-02-15 75-02-24	74-02-01	Spanien
entreprenör f. -43 (10)	76-02-15	76-10-08	
åkare f. -38 (11)	dec. 1977	77-09-30	

Tab. 2 Förundersökning inledd (brottsmisstanke ej delgiven)

Yrke	Preskriptions- inträde	Brotts- anmälan	Förundersök- ning inledd	Avvikit till (utl. nationalitet)
läkare f. -29 (12)	74-02-15	72-12-04	dec. 1972	USA
läkare f. -13 (13)	74-04-14 75-04-13	72-03-15	72-03-15	USA
läkare f. -13 (14)	75-02-15	74-06-14	sept. 1974	
läkare f. -38 (15)	75-02-15	74-12-06	74-12-10	USA
läkare f. -43 (16)	75-02-20	74-10-07	74-10-14	
läkare f. -30 (17)	75-02-15	72-10-11	72-10-12	
läkare f. -28 (18)	75-03-06	73-10-15	73-10-18	
plastarbetare f. -36 (19)	74-02-11	71-05-10	71-05-21	
glasarbetare f. -39 (20)	febr. 1974	71-09-02	71-09-06	
ridlärare (21)	74-02-15	70-07-02	70-07-02	USA
sjuksköterska f. -34 (22)	1975	71-01-22	71-01-26	Australien
distriktschef f. -13 (23)	1975	juni 1972	72-09-19	

Förundersökning inledd (brottsmisstanke ej delgiven) forts.

Yrke	Preskriptions- inträde	Brotts- anmälan	Förundersök- ning inledd	Avvikit till (utl. nationalitet)
svarvare f. -40 (24)	75-02-12	71-07-14	71-07-20	
livsmedelsarbetare f. -45 (25)	75-02-15	72-03-27	72-03-28	Danmark
fotbollsspelare f. -45 (26)	febr. 1975	72-09-06	72-09-09	
köpmän f. -13 (27)	76-05-11	73-07-06	73-07-11	
bilhandlare f. -39 (28)	1978	78-02-02	78-02-16	USA
f. -22 (29)	1973	71-01-18	71-02-20	Schweiz
f. -15 (30)	74-02-15	70-02-07	70-02-07	USA
f. -43 (31)	75-02-15	72-07-31	72-08-01	

Tab. 3 Förundersökning inledd (brottsmisstanke delgiven)

Yrke	Preskriptions- inträde	Brotts- anmälan	fu inledd	Brottsmisstanke delgiven	Avvikit till (utl. nationalitet)
överläkare f. -15 (32)	74-02-10	73-09-24	73-09-24	74-01-08	Norge (norsk)
läkare f. -34 (33)	75-03-14	74-11-14	74-11-18	75-03-20	
vårdbiträde f. -44 (34)	dec. 1976	75-06-13	75-06-16	76-08-27	
grävmaskinist f. -33 (35)	dec. 1976	75-06-13	75-06-16	77-01-11	
köpsman f. -13 (36)	77-11-23	76-10-20	76-10-26	77-11-08	
entreprenör f. -19 (37)	1979	april 1978	okt. 1978	nov. 1978	
ingenjör f. -36 (38)	nov. 1977 nov. 1978	78-04-03	78-04-06	78-06-01	
f. -26 (39)	75-02-24	74-02-01	74-04-16	74-04-16	
f. -13 (40)	78-02-15	77-06-08	78-02-20	78-08-15	

Tab. 4 Stämning utfärdad mer än 6 månader före preskriptionsinträdet

Yrke	Preskriptions- inträde	Brotts- anmälan	Förundersök- ning inledd	Brottsmiss- tanke delgiven	Stämning utfärdad	Avvikit till (utl. nationalitet)
smed f. -25 (41)	72-02-15	71-03-18	71-03-22	71-04-16	71-05-03	
installatör f. -20 (42)	74-03-29	71-01-18	71-01-20	71-08-25	71-10-15	
läkare f. -27 (43)	74-05-14 75-04-28	73-09-11	73-09-12	sept. 1973	74-01-21	Schweiz
läkare f. -32 (44)	75-02-13	72-08-29	72-09-13	73-04-05	73-04-05	
restaurang- ägare f. -44 (45)	nov. 1978	sept. 1976	sept. 1976	maj 1977	juni 1977	

Tab. 5 Stämning utfärdad mindre än 6 månader före preskriptionsinträdet

Yrke	Preskriptions- inträde	Brotts- anmälan	Förundersök- ning inledd	Brottsmiss- tanke delgiven	Stämning utfärdad	Avvikit till (utl. nationalitet)
Läkare f. -30 (46)	75-02-16	74-11-14	74-11-18	75-01-09	75-01-15	
Läkare f. -45 (47)	74-02-06	73-12-14	73-12-21	74-01-18	74-01-29	Danmark
Läkare f. -35 (48)	74-02-09	73-12-11	dec. 1973	74-01-10	74-01-17	
Läkare f. -35 (49)	75-02-13	74-12-18	75-01-08	75-01-20	75-02-11	
Läkare f. -39 (50)	74-02-14	73-10-15	73-10-18	73-12-27	74-01-21	
Läkare f. -37 (51)	74-02-14	73-06-05	73-08-28	73-11-08	74-02-04	
Läkare f. -39 (52)	74-02-15	73-04-09	73-04-09	73-08-08	73-11-15	
Läkare f. -26 (53)	74-02-15	74-01-16		74-02-06	74-02-08	
Läkare f. -27 (54)	74-03-27 75-02-14	73-02-21	73-02-22	73-03-01	73-03-20	
Läkare f. -32 (55)	75-02-14	74-07-10	juli 1974	74-10-02	74-10-18	Spanien

Stämning utfärdad mindre än 6 månader före preskriptionsinträdet (forts)

Yrke	Preskriptions- inträde	Brotts- anmälan	Förundersök- ning inledd	Brottsmiss- tanke delgiven	Stämning utfärdad	Avvikit till (utl. nationalitet)
läkare f. -20 (56)	74-02-15	74-01-10	74-01-19	74-01-19	74-02-07	Gambia
läkare f. -27 (57)	75-02-14	74-11-07	74-11-21	74-12-17	75-01-23	
läkare f. -39 (58)	75-02-15	74-10-07	dec. 1974	75-01-07	75-01-09	
läkare f. -49 (59)	75-02-16	74-10-07	74-10-15	74-12-02	75-01-14	
läkare f. -22 (60)	75-02-16	73-11-29	74-01-04	74-09-30	74-11-22	Island (isländsk)
läkare f. -26 (61)	75-07-06	74-11-14	75-01-14	75-01-14	75-06-23	
direktör f. -07 (62)	1973	71-11-04	72-10-31	71-11-09	72-12-20	
direktör f. -27 (63)	73-02-15	73-01-15	73-01-17	73-01-17	73-01-30	
direktör f. -06 (64)	74-03-21	71-12-30	73-08-30	71-12-31	74-03-04	
direktör f. -29 (65)	1975	72-06-31		72-10-31	75-01-10	

Stämning utfärdad mindre än 6 månader före preskriptionsinträdet (forts)

Yrke	Preskriptions- inträde	Brotts- anmälan	Förundersök- ning inledd	Brottsmiss- tanke delgiven	Stämning utfärdad	Avvikit till (utl. nationalitet)
direktör f. -42 (66)	75-05-15 77-11-23	74-04-08	74-04-09	74-11-25	75-04-01 77-10-14	
direktör f. -32 (67)	1975	72-06-09	72-06-09		75-01-10	
direktör f. -22 (68)	1976	73-03-02	73-03-05		76-02-23	
direktör f. -27 (69)	1976	74-06-17	74-06-17		76-02-04	
direktör f. -46 (70)	1976	72-09-14	72-09-14	75-04-01	76-01-23	
direktör f. -26 (71)	1976	72-08-28	72-09-19		76-01-13	
direktör f. -21 (72)	1976	72-09-29	73-03-19	75-02-27	76-01-14	
direktör f. -34 (73)	76-02-15	75-09-23	75-11-04		75-12-16	
direktör f. -30 (74)	76-04-13	76-03-26	73-03-30		76-04-05	
köpmän f. -25 (75)	73-03-28	73-02-12	73-02-14	73-02-20	73-06-07	

Stämning utfärdad mindre än 6 månader före preskriptionsinträdet (forts)

Yrke	Preskriptions- inträde	Brotts- anmälan	Förundersök- ning inledd	Brottsmiss- tanke delgiven	Stämning utfärdad	Avvikit till (utl. nationalitet)
entreprenör f. -35 (76)	75-04-24	73-11-22	73-11-27	75-03-17	75-04-09	
entreprenör f. -44 (77)	77-11-28	77-08-25	77-09-12	77-09-21	78-01-12	
entreprenör f. -44 (78)	78-11-26	78-02-15	78-02-23	78-11-01	78-11-08	
entreprenör f. -43 (79)	78-11-26	78-04-11	78-04-17	78-11-12	78-11-14	
ingenjör f. -21 (80)	1974	74-06-17	74-06-17		76-02-04	
ingenjör f. -29 (81)	1974	73-06-18	73-06-18	73-12-14	74-02-04	
tekniker (82)	1974	73-09-13	73-09-13	73-12-18	74-02-04	
chaufför f. -44 (83)	73-01-15	73-01-15	73-01-18	73-01-18	73-01-30	
verkstadsar- bete f. -35 (84)	75-02-15	74-03-30	74-12-02	74-12-02	75-01-27	

Stämning utfärdad mindre än 6 månader före preskriptionsinträdet (forts.)

Yrke	Preskriptions- inträde	Brotts- anmälan	Förundersök- ning inledd	Brottsmiss- tanke delgiven	Stämning utfärdad	Avvikit till (utl. nationalitet)
servitör f. -43 (85)	75-02-15	71-05-19	71-05-19	74-07-22	74-09-16	
sågerksägare f. -27 (86)	75-04-10	74-11-18	75-01-20	75-02-25	75-03-14	Norge
tectylarbetare f. -50 (87)	76-02-14	75-02-17	75-11-21	75-11-21	75-12-16	
körspår f. -26 (88)	1976	74-09-18	74-10-14	75-05-14	76-01-12	
åkeriägare f. -31 (89)	76-06-09	74-08-15	74-09-25	74-09-25	76-05-07	Finland
reparatör f. -50 (90)	77-11-28	77-08-25	77-08-29	77-08-29	77-09-13	
f. -54 (91)	1976	72-09-29	75-02-29	75-02-27	76-01-14	

Tabell 6
Sammanställning över tab. 1-5

Yrke	Förundersökning ej inledd	Förundersökning inledd (brottsmisstänke ej delgiven)	Förundersökning inledd (brottsmisstänke delgiven)	Stämning utfärdad mer än 6 mån. före preskriptionstidens utgång	Stämning utfärdad mindre än 6 mån. före preskriptionstidens utgång
läkare	7 st. (1-7)	7 st. (12-18)	2 st. (32-33)	2 st. (43-44)	16 st. (46-61)
direktör	1 st. (9)				13 st. (62-74)
entreprenör	1 st. (10)		1 st. (37)		4 st. (76-79)
ingenjör			1 st. (38)		2 st. (80-81)
tekniker					1 st. (82)
köpmän		1 st. (27)	1 st. (36)		1 st. (75)
reklamkonsulent	1 st. (8)				
åkare	1 st. (11)				
åkerägare					
sjuksköterska		1 st. (22)			1 st. (89)
distriktschef		1 st. (23)			

Sammanställning över tab. 1-5

Tabell 6 (forts.)

Yrke	Förundersökning ej inledd	Förundersökning inledd (brottsmisstanke ej delgiven)	Förundersökning inledd (brottsmisstanke delgiven)	Stämning utfärdad mer än 6 mån. före preskriptionstidens utgång	Stämning utfärdad mindre än 6 mån. före preskriptionstidens utgång
ridlärare		1 st. (21)			
glasarbetare		1 st. (20)			
plastarbetare		1 st. (19)			
svarvare		1 st. (24)			
livsmedelsarbetare		1 st. (25)			
fotbollsspelare		1 st. (26)			
bilhandlare		1 st. (28)			
smed				1 st. (41)	
installatör				1 st. (42)	
restaurangägare				1 st. (45)	

Sammanställning över tab. 1-5

Tabell 6 (forts.)

Yrke	Förundersökning ej inledd	Förundersökning inledd (brottsmisstänke ej delgiven)	Förundersökning inledd (brottsmisstänke delgiven)	Stämning utfärdad mer än 6 mån. före preskriptionstidens utgång	Stämning utfärdad mindre än 6 mån. före preskriptionstidens utgång
vårdbiträde			1 st. (34)		
chaufför					1 st. (83)
grävmaskinist			1 st. (35)		
verkstadsarbetare					1 st. (84)
servitör					1 st. (85)
sågverksägare					1 st. (86)
tectylarbetare					1 st. (87)
körsnär					1 st. (88)
reparatör					1 st. (90)
ej angivet yrke		3 st. (29-31)	2 st. (39-40)		1 st. (91)
Summa	11 st.	20 st.	9 st.	5 st.	46 st.

Statens offentliga utredningar 1980

Kronologisk förteckning

1. Fjorton dagars fängelse. Ju.
2. Skolforskning och skolutveckling. U.
3. Lärare i högskolan. U.
4. Preskriptionshinder vid skattebrott. B.

Statens offentliga utredningar 1980

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Fjorton dagars fängelse. [1]

Budgetdepartementet

Preskriptionshinder vid skattebrott. [4]

Utbildningsdepartementet

Skolforskning och skolutveckling. [2]

Lärare i högskolan. [3]





LiberFörlag
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-0547
ISSN 0375-250-X