

Översyn av skattebrottslagen



Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2015



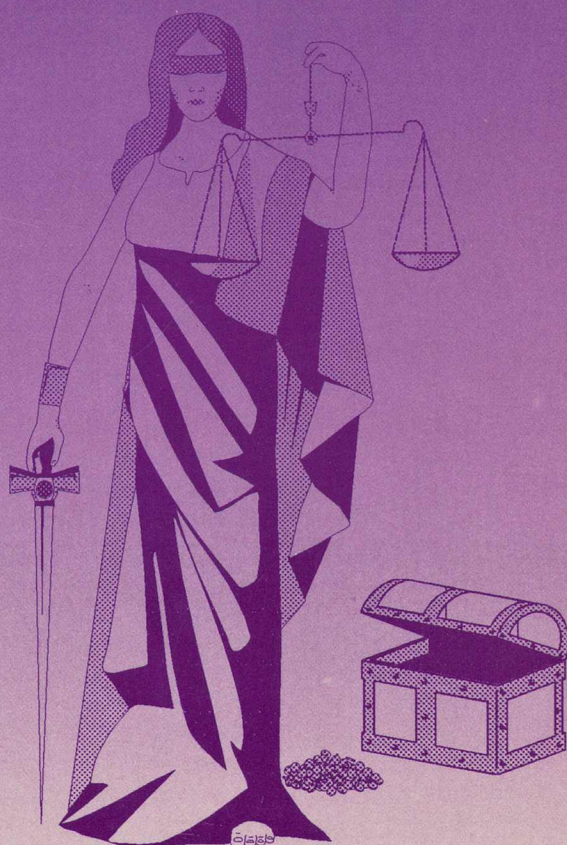
National Library
of Sweden



SOU
1995:10

Delbetänkande av 1993 års
skattebrottsutredning

Översyn av skattebrottslagen



SOU
1995:10

Delbetänkande av 1993 års
skattebrottsutredning

Ref KB

on

son



Statens offentliga utredningar
1995:10
Finansdepartementet

Översyn av skattebrottslagen

Delbetänkande av 1993 års skattebrottsutredning
Stockholm 1995

ISBN 91-38-11881-8
ISSN 0372-150X

Graphic Systems AB, Malmö 1995

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 90 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.
- En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:
Regeringskansliets förvaltningskontor
Arkiv- och informationsenheten
103 33 Stockholm
Fax: 08-790 09 86
Telefon: 08-763 24 81

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 25 februari 1993 bemyndigade regeringen det statsråd som har till uppgift att föredra ärenden om skatter att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av skattebrottslagen m.m.

Med stöd av bemyndigandet förordnades den 11 mars 1993 justitierådet Johan Munck som särskild utredare.

Att som experter biträda utredningen förordnades fr.o.m. den 26 augusti 1993 kammarrättsassessorn Christer Alexandersson, numera statsåklagaren Roland Andersson, chefsrådmannen Hans Björkegren, skatteexperten Ulf Göransson, kammarrättslagmannen Margit Kärrström och numera kanslirådet Kazimir Åberg samt fr.o.m. den 7 oktober 1993 advokaten Elisabet Fura-Sandström.

Till sekreterare förordnades fr.o.m. den 1 juni 1993 kammarrättsassessorn Ingegerd Bolin och fr.o.m. den 1 juli 1993 hovrättsassessorn Lena Juhlin.

Utredningen har antagit namnet 1993 års skattebrottsutredning.

Utredningen får härmed överlämna sitt delbetänkande (SOU 1995:10) Översyn av skattebrottslagen. Experterna har biträtt utredningens förslag.

Genom tilläggsdirektiv har utredningen fått till uppgift att se över bestämmelserna i 11 kap. brottsbalken om borgenärsbrott och vissa därmed sammanhängande frågor. Utredningen fortsätter sitt arbete med de angivna frågorna.

Stockholm i mars 1995

Johan Munck

*Ingegerd Bolin
Lena Juhlin*

Innehåll

<i>Sammanfattning</i>	11
<i>Författningsförslag</i>	23
1 Lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	23
2 Lag om ändring i brottsbalken (1962:700)	34
3 Lag om ändring i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling	35
4 Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	37
5 Lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	40
6 Lag om ändring i lagen (1990:325) om själv- deklaration och kontrolluppgifter	43
7 Lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt	44
8 Lag om ändring i lagen (1923:116) om hundskatt	45
9 Lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	46
10 Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring	47
11 Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	49
12 Lag om ändring i bilskrotningslagen (1975:343)	50
13 Lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)	51
14 Förordning om ändring i fastighetstaxerings- förordningen (1993:1199)	53
15 Lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter	54
16 Lag om ändring i lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel	57
17 Lag om ändring i lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel	58
18 Lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare	59
19 Lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)	62
20 Lag om ändring i lagen (1988:328) om fordons- skatt på utländska fordon	63
21 Lag om ändring i lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift	64
22 Lag om ändring i lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion	66

23	Lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	67
24	Lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	68
25	Lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	70
26	Lag om ändring i lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus	72
27	Lag om ändring i lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt	73
28	Lag om ändring i tullagen (1994:1550)	74
29	Lag om ändring i lagen (1994:1704) om lageravgift på socker och ris	76
30	Lag om ändring i lagen (1994:1920) om allmän löneavgift	77
1	<i>Utredningsuppdraget och dess genomförande</i>	79
2	<i>Kort historik</i>	81
3	<i>Gällande straffbestämmelser m.m.</i>	91
3.1	Inledning	91
3.2	Skattebrottslagen (1971:69)	92
3.3	Lagen (1960:418) om straff för varusmuggling	106
3.4	Uppbördslagen (1953:272)	110
3.5	Mervärdesskattelagen (1994:200)	111
3.6	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	112
3.7	Lagen (1958:295) om sjömansskatt	114
3.8	Andra specialstraffrättsliga bestämmelser av intresse	116
	3.8.1 Lagen (1923:116) om hundskatt	117
	3.8.2 Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	117
	3.8.3 Kungörelsen (1965:40) om uttagande i vissa fall av ogulden skatt på utdelning från företag i Amerikas Förenta Stater	118
	3.8.4 Radiolagen (1966:755)	119
	3.8.5 Kupongskattelagen (1970:624)	120
	3.8.6 Förordningen (1977:1119) om farledsvaruavgift	122
	3.8.7 Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)	122
	3.8.8 Lagen (1982:349) om återvinning av dryckesförpackningar av aluminium	125

3.8.9	Lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol	126
3.8.10	Fordonsskattelagen (1988:327)	126
3.8.11	Lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon	127
3.8.12	Lagen (1989:41) om TV-avgift	128
3.8.13	Lagen (1992:1300) om krigsmateriel	128
3.8.14	Lagen (1992:1537) om finansiering av framtida utgifter för använt kärnbränsle m.m.	129
3.8.15	Lagen (1994:1776) om skatt på energi	129
4	<i>Vissa tidigare utredningsförslag</i>	133
4.1	Inledning	133
4.2	Skattetilläggsutredningen	133
4.3	Brottsförebyggande rådet	134
4.4	Riksåklagaren och Rikspolisstyrelsen	136
5	<i>Vissa statistiska uppgifter</i>	137
5.1	Inledning	137
5.2	Brottslighetens omfattning	137
6	<i>Nordisk rätt och EU</i>	147
6.1	Danmark	147
6.2	Norge	150
6.3	Finland	155
6.4	EU	158
7	<i>Skattebrottslagens tillämpningsområde</i>	159
7.1	Inledning	159
7.1.1	En allmän översikt	159
7.1.2	Reformbehovet	162
7.2	Bör skattebrottslagen bestå som särskild lag?	163
7.2.1	Frågans tidigare behandling	163
7.2.2	Utredningens överväganden	166
7.3	Brott i samband med införsel och utförsel	169
7.3.1	Bakgrund	169
7.3.2	Bör delar av varusmuggningslagen inarbetas i skattebrottslagen?	174
7.4	Den lagtekniska utformningen	178
8	<i>Brottsbeskrivningarna</i>	183
8.1	Inledning	183

8.2	De centrala skattebrotten	184
8.2.1	Effekt- eller farebrott	185
8.2.2	Det subjektiva rekvisitet vid passivt skattebrott	197
8.2.3	Specialsubjekt vid passivt skattebrott	207
8.2.4	Skattebrott; en ny brottsbeteckning	208
8.2.5	Särskilt om kvittning	208
8.2.6	Handlingsbegreppet m.m.	212
8.3	Skatteförseelse	219
8.3.1	Gällande ordning i huvuddrag	220
8.3.2	Åtalsanmälan av skattemyndigheten	222
8.3.3	Särskilda skäl till åtal för skatteförseelse	225
8.3.4	Bör kriminaliseringen av skatteförseelse bestå?	227
8.3.5	Utvidgning av tillämpningsområdet för skatteförseelse	230
8.3.6	Åtalsbegränsningsregeln i 13 § skattebrottslagen	235
8.4	Grovt skattebrott	236
8.4.1	Inledning	237
8.4.2	Den nuvarande tillämpningen	238
8.4.3	Bör kvalifikationsgrunderna exemplifieras närmare?	242
8.5	Vårdslös skatteuppgift	244
8.5.1	Inledning	245
8.5.2	Behovet av att kriminalisera oaktsamhet	245
8.5.3	Oaktsamhetsbrottets straffvärde	248
8.5.4	Innebörden av det objektiva rekvisitet betydande belopp	250
8.6	Brott mot uppbördslagstiftningen	251
8.6.1	Underlåtenhet att inbetala innehållen skatt	252
8.6.2	Oredlig uppbördsredovisning m.m.	260
8.6.3	Övriga brott mot uppbördslagstiftningen	262
8.7	Försvårande av skattekontroll m.m.	264
8.7.1	Inledning	265
8.7.2	Förhållandet mellan försvårande av skatte- kontroll och bokföringsbrott	265
8.7.3	Närmare om preskriptionstidens beräkning	267
8.7.4	Effekt- eller farebrott	269
8.7.5	Bör försvårande av skattekontroll vara subsidiärt?	270
8.7.6	Ringa brott	272

8.7.7	Graden av oaktsamhet	275
8.8	Brott mot kontrolluppgiftssystemet	275
8.9	Övriga frågor om straffansvar	277
8.9.1	Lagen (1960:418) om straff för varusmuggling	277
8.9.2	Mervärdesskattelagen (1994:200) m.m.	278
8.9.3	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	279
8.9.4	Lagen (1958:295) om sjömansskatt	281
8.9.5	Lagen (1923:116) om hundskatt	281
8.9.6	Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	282
8.9.7	Kupongskattelagen (1970:624)	282
8.9.8	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)	283
8.9.9	Fordonsskattelagen (1988:327)	286
8.9.10	Lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon	286
8.9.11	Lagen (1994:1704) om lageravgift på socker och ris	287
8.9.12	Lagen (1994:1776) om skatt på energi	287
8.9.13	Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift	288
8.9.14	Vissa ytterligare frågor	288
9	<i>Administrativa sanktioner</i>	291
9.1	Allmänt	291
9.2	Bör administrativa sanktioner införas för kontrolluppgifter	297
10	<i>Handläggningen av mål om företrädaransvar för juridisk persons obetalda skatter och avgifter</i>	301
11	<i>Genomförande m.m.</i>	311
12	<i>Författningskommentar</i>	315
12.1	Skattebrottslagen (1971:69)	315
12.2	Brottsbalken (1962:700)	331
12.3	Lagen (1960:418) om straff för varusmuggling	331
12.4	Uppbördslagen (1953:272)	332
12.5	Mervärdesskattelagen (1994:200)	335
12.6	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	336
12.7	Lagen (1958:295) om sjömansskatt	338
12.8	Lagen (1923:116) om hundskatt	339
12.9	Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	339

12.10	Lagen (1962:381) om allmän försäkring	340
12.11	Kupongskattelagen (1970:624)	340
12.12	Bilskrotninglagen (1975:343)	340
12.13	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)	341
12.14	Fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199)	342
12.15	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter	342
12.16	Lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel	343
12.17	Lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel	343
12.18	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare	344
12.19	Fordonsskattelagen (1988:327)	344
12.20	Lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon	345
12.21	Lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift	345
12.22	Lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion	346
12.23	Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	346
12.24	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	347
12.25	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	347
12.26	Lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus	348
12.27	Lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt	348
12.28	Tullagen (1994:1550)	348
12.29	Lagen (1994:1704) om lageravgift på socker och ris	349
12.30	Lagen (1994:1920) om löneavgift	349
	<i>Bilagor</i>	351
Bilaga 1	Utredningens direktiv	351
Bilaga 2	Förteckning över straffbestämmelsers motsvarighet i skattebrottslagen	357

Sammanfattning

Uppdraget

Utredningen har haft till uppdrag att göra en översyn av skattebrottslagen och sanktionssystemet i övrigt på skatte- och avgiftsområdet. Utredningens huvuduppgifter har varit att

- göra en allmän översyn av skattebrottslagen, omfattande såväl lagens tillämpningsområde som brottsrekvisit och påföljder,
- inventera de sanktionsbestämmelser som finns på skatte- och avgiftsområdet vid sidan av skattebrottslagen, bedöma om nivån på kriminaliseringen är lämpligt avvägd och föreslå en enklare och mer enhetlig reglering,
- undersöka i vad mån de straffrättsliga sanktionerna vid förseelser mot kontrolluppgiftsskyldigheten kan ersättas med administrativa sanktioner.

Skattebrottslagens tillämpningsområde

Utredningen har utgått från att skattebrottslagen bör behållas som en *särskild lag* och att alltså en tidigare i skilda sammanhang framförd tanke att arbeta in bestämmelserna i brottsbalken inte för närvarande har någon aktualitet.

En annan tidigare diskuterad tanke som utredningen också tar avstånd från går ut på att man till skattebrottslagen skulle flytta över sådana *undandragandebrott vid införsel och utförsel* som nu omfattas av lagen (1960:418) om straff för varusmuggling. På detta område har för närvarande tullen det primära kontrollansvaret. Utredningen har funnit att en överflyttning av de aktuella brotten till skattebrottslagen skulle vara tekniskt möjlig att genomföra men att den skulle komplicera både regleringen och tillämpningen utan några nämnvärda praktiska vinster.

För närvarande anges skattebrottslagens tillämpningsområde genom en *uppräknning* av de materiella skatte- och avgiftsförfattningarna i lagens första paragraf. Utredningen anser att denna lagstiftningsteknik bör överges. Den leder till praktiska olägenheter, och uppräknningen har

blivit så omfattande att redaktionen kommit att te sig främmande för en författning av skattebrottslagens generella karaktär.

Utredningen anser att lagen bör vara direkt tillämplig på alla utskylder till det allmänna som betecknas som skatter, om inte annat föreskrivs. För att en skatt inte skall omfattas av skattebrottslagen bör alltså en föreskrift härom ges antingen direkt i skattebrottslagen eller, normalt, i den författning som reglerar själva skatten. Exempel på författningar i vilka en sådan föreskrift bör ges erbjuder lagen om hundskatt och kupongskattelagen, vilka behandlar skatter av sådant speciellt slag att de inte lämpligen kan omfattas av skattebrottslagen.

Den lämpligaste lösningen för att ange skattebrottslagens tillämpningsområde när det gäller avgifter är däremot enligt utredningens mening att direkt i den författning som innehåller de materiella reglerna ta in en bestämmelse om att skattebrottslagen är tillämplig på avgiften i fråga. Med hänsyn till socialförsäkringsavgifternas stora betydelse för tillämpningen av skattebrottslagen bör det dock direkt av skattebrottslagen framgå att dessa avgifter omfattas av lagen.

Även om de allvarligaste brotten på området samlats i skattebrottslagen förekommer för närvarande straffbestämmelser i ett flertal andra författningar. Inte sällan förhåller det sig också så att ett och samma förfarande kriminaliseras både enligt skattebrottslagen och en straffbestämmelse i någon annan författning på skatte- eller avgiftsområdet. I många fall har straffbuden olika lagteknisk konstruktion och även helt olika straffskalor.

Genom att straffbestämmelserna splittrats och intagits i ett flertal författningar har regelkomplexet blivit svåröverskådligt. Förhållandet mellan de olika sanktionsbestämmelserna framgår inte heller alltid på ett klart och tydligt sätt och frågor om lagkonkurrens kan i flera fall medföra svårlösta tillämpningsproblem. Utredningen förordar därför att flertalet straffbestämmelser på skatteområdet som i dag finns i andra författningar *inarbetas i skattebrottslagen*.

De centrala skattebrotten

Skattebedrägeri och skatteförseelse är i dag utformade som s.k. effektbrott. Brottet är att anse som fullbordat vid den tidpunkt då beslut fattas om debitering eller kreditering av skatt eller avgift till nackdel för det allmänna.

Konstruktionen av skattebedrägeri som effektbrott har i olika sammanhang kritiserats. Den kritik som framförts har ofta gått ut på att brottet borde omkonstrueras till ett *farebrott* i överensstämmelse med vad som

gällde före skattebrottslagens tillkomst. Ett av argumenten för detta har varit att de allmänna domstolarna med en sådan utformning av brottet inte i lika stor utsträckning som nu skulle behöva vänta på lagakraftägande avgörande från skattedomstolarna. Brottmålen skulle alltså kunna avgöras snabbare.

Utredningen har emellertid funnit det tveksamt om en ändring av brottskonstruktionen till farebrott skulle medföra några mera genomgripande fördelar från denna synpunkt. Visserligen innebär den nuvarande ordningen att den allmänna domstolen blir formellt bunden av det avgörande som träffas i skatteprocessen. Men även om brottet konstrueras som ett farebrott skulle de allmänna domstolarna som regel följa förvaltningsdomstolarnas uppfattning i själva skattefrågan och ofta finna det nödvändigt att avvakta denna frågas slutliga bedömning.

Den nuvarande ordningen medför emellertid svårigheter då det gäller att bestämma den tidpunkt då skattebedrägeribrottet skall anses fullbordat. Det kan vara förenat med problem för den allmänna domstolen att utreda tidpunkten för det faktiska debiteringsbeslutet. Detta gäller bl.a. med hänsyn till att de materiella reglerna och förfarandereglererna på skatteområdet ändras från tid till annan.

Dessa svårigheter faller bort, om brottet betraktas som fullbordat i och med att en oriktig uppgift har lämnats till beskattningsmyndigheten och fara för skatteundandragande därmed uppstår. Detta torde överensstämma med ett naturligt betraktelsesätt och skulle dessutom bättre motsvara vad som gäller för jämförbar traditionell brottslighet.

Det är också svårt att rationellt motivera den konsekvens av dagens system som består i att en lindrigare straffskala gäller för ett brott som har stannat på försöksstadiet beroende på att inget debiteringsbeslut har hunnit fattas före lagföringen. Den skattskyldige har ju i denna situation gjort allt som från hans sida fordras för att brottet skall vara fullbordat. Den nuvarande ordningen får också konsekvenser i preskriptionshänseende som knappast framstår som sakligt motiverade och dessutom kan vålla tillämpningssvårigheter.

Slutligen gäller att formerna för skattekontrollen kan få alltför stor betydelse för straffbarheten med den nuvarande konstruktionen.

Utredningen föreslår att de centrala skattebrotten omkonstrueras till farebrott. Därmed uppkommer också kongruens med vad som gäller för det oaktsamma brottet på området, vårdslös skatteuppgift.

Regeln om *passivt skattebedrägeri* - underlåtenhet att avge deklaration eller motsvarande - är nu utformad så att den ställer krav på direkt uppsåt hos gärningsmannen. För att ansvar för passivt skattebedrägeri skall kunna utkrävas fordras således att den skattskyldige genom att

underlåta att deklarerat haft för avsikt att undandra skatt. Detta komplicerar ofta tillämpningen.

Den nuvarande utformningen innebär sålunda att en skattskyldig som inser att hans underlåtenhet att deklarerat ovillkorligen kommer att medföra att skatt undandras det allmänna undgår straffansvar, om exempelvis syftet har varit att han skall komma i åtnjutande av en inkomstprövad förmån. Likaså går den fri från ansvar som misstänker att ett skatteundandragande kan bli följden av hans underlåtenhet även när det kan hållas för visst att han med full vetskap härom inte skulle ha handlat annorlunda.

Enligt utredningens mening får dessa förfaranden i princip anses vara straffvärda. Utredningen föreslår därför att man övergår till vanliga uppsåtsregler. Det innebär att även s.k. indirekt och eventuellt uppsåt leder till straffbarhet på samma sätt som gäller i fråga om brott i allmänhet.

En situation som har vållat särskilda problem i den praktiska tillämpningen har samband med det *gemensamma uppbördssystemet* för arbetsgivaravgifter och innehållen källskatt. Detta system innebär att arbetsgivaravgifter och innehållen källskatt - skall deklarerat arbetsgivaravgifter och redovisa innehållen preliminär skatt.

Oriktiga uppgifter som har lämnats i en uppbördsdeklaration medför enligt nuvarande ordning normalt att två brott kan ha begåtts genom vad som i princip utgör samma gärning: dels skattebedrägeri avseende arbetsgivaravgiften, dels oredlig uppbördsredovisning såvitt gäller den innehållna skatten. Dessa brott skiljer sig väsentligt åt med avseende både på straffskalan och brottsförutsättningarna.

Regleringen bör i detta avseende förenklas på sådant sätt att vad som i realiteten är en och samma gärning bedöms enligt samma straffbestämmelse. Utredningen föreslår att oredlig uppbördsredovisning avskaffas som särskilt brott och att bestämmelsens materiella innehåll inarbetas i den grundläggande regeln om skattebedrägeri. Detta får konsekvenser även för de lindrigare brotten bristande och vårdslös uppbördsredovisning.

Bl.a. genom den ändring som föreslås beträffande passivt skattebedrägeri och genom inarbetandet av uppbördsbrott i den centrala straffbestämmelsen får denna ett innehåll som mer än för närvarande skiljer den från traditionella bedrägeribrott. Utredningen föreslår att brottet skall benämnas *skattebrott* i stället för skattebedrägeri. Straffskalan bör emellertid vara oförändrad. Utredningen föreslår att den centrala straffbestämmelsen om skattebrott skall omfatta alla uppgifter som lämnas på annat sätt än muntligen. Det blir därmed ingen tvekan om att uppgifter som lämnas på *ADB-medium* eller på motsvarande sätt kommer

att omfattas av skattebrottslagen. För närvarande föreligger viss osäkerhet angående regleringens innebörd i detta hänseende.

Skatteförseelse bör i huvudsaklig överensstämmelse med nuvarande ordning omfatta skattebrott som är av mindre allvarlig art. Straffskalan bör omfatta böter eller fängelse i högst sex månader.

För att en mera enhetlig och överskådlig reglering än den nuvarande skall åstadkommas föreslår utredningen att man till tillämpningsområdet för skatteförseelse överför betydande delar av den kriminalisering som i dag har kommit till uttryck i uppbördslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt vissa speciella författningar på skatteområdet. Detta innebär att även muntliga uppgifter i viss utsträckning kommer att falla under det kriminaliserade området.

Ringa brott bör generellt undantas från det genom skattebrottslagen kriminaliserade området.

Bestämmelsen om *grovt skattebedrägeri* - med utredningens terminologi grovt skattebrott - bör kompletteras. Vid bedömningen av om ett skattebrott är grovt bör beaktas - utöver den omständigheten att gärningen rört mycket betydande belopp - att gärningsmannen i stor omfattning använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller att brottet ingått som ett led i en brottslighet som förövats systematiskt eller i större omfattning. Straffskalan bör överensstämma med den som gäller enligt nuvarande ordning.

Det nuvarande oaktsamhetsbrottet - *vårdslös skatteuppgift* - bör enligt utredningens uppfattning behållas och alltså ta sikte på fall då fara föreligger för undandragande av skattebelopp av någon betydelse. Utredningen har särskilt lyft fram fall då oriktiga uppgifter i en företagardeklaration kan tillskrivas oförsvarligt bristfälliga organisationsförehållanden eller datarutiner, för vilka verkställande direktören eller annan chef bör hållas ansvarig. Straffskalan - böter eller fängelse i högst två år - har emellertid nu ett maximistraff som ter sig alltför högt för ett oaktsamhetsbrott och som att döma av praxis närmast framstår som missvisande. Det bör sänkas till ett år.

Uppbördsbrott

Enligt 81 § uppbördslagen är det straffbart för en arbetsgivare att inte inbetala skatt som innehållits för annan. Kriminaliseringen har från tid till annan varit utsatt för kritik. Även enligt utredningens mening finns det vissa skäl av principiell natur som kan anföras mot straffbestämmelsen med dess nuvarande utformning.

Arbetsgivaren har inte någon omedelbar redovisningsskyldighet för innehållen skatt: denna inträder först på inbetalningsperiodens sista dag. Dessförinnan har han rätt att förfoga över det innehållna beloppet på vilket sätt som helst, och han har ingen skyldighet att hålla sig solvent, under förutsättning att han betalar in skatten i tid. Den innehållna skatten blir en skuld som alla andra ända till dess att betalningstiden är inne.

I de fall då arbetsgivaren saknar betalningsförmåga på förfalldagen och träffas av kriminaliseringen, kan det därför framstå som om det är försummelsen att betala en skuld i sig som bestraffas. Denna konstruktion har också visat sig leda till svårigheter i rättstillämpningen.

Det kan emellertid hävdas att det huvudsakliga syftet med kriminaliseringen inte är att straffbelägga betalningsförsummelsen i sig i det fall arbetsgivaren har kommit i ekonomiskt trångmål utan snarare att bidra till att han sköter sitt företag på ett tillfredsställande sätt och begär sig i konkurs eller företar motsvarande åtgärd, för det fall han inser risken för att betalning av den innehållna skatten inte kommer att kunna erläggas. Så uppfattad innebär emellertid bestämmelsen en dubbelreglering i förhållande till bestämmelserna i 11 kap. brottsbalken om brott mot borgenärer.

Det kan dessutom ifrågasättas om den nu diskuterade kriminaliseringen verkligen fyller någon betydelsefull allmänpreventiv funktion. När det är fråga om en arbetsgivare som är juridisk person löper den ansvarige företrädaren enligt uppbördslagen risken att åläggas betalningsskyldighet för skatten jämte arbetsgivaren. Det är nog i första hand denna sanktion - och inte det bötesstraff som vanligen ådöms för uppbördsbrottet - som har en avhållande verkan.

Till detta kommer att det normalt förhåller sig så att den arbetsgivare som inte betalar den innehållna skatten har gjort sig skyldig till ett annat brott, nämligen oredlig uppbördsredovisning (enligt utredningens terminologi skattebrott). Som uppbördssystemet är utformat förutsätts nämligen att innehållen skatt och arbetsgivaravgifter betalas i anslutning till redovisningen.

Utredningar av brott mot 81 § uppbördslagen föranleder en hel del arbete hos åklagar- och polismyndigheterna. En avkriminalisering av brott enligt 81 § uppbördslagen skulle öka förutsättningarna för en koncentration av myndigheternas ansträngningar på de verkligt allvarliga fallen.

Skattebetalningsutredningen arbetar för närvarande med ett förslag som avses innebära att ett gemensamt avräkningskonto skall tillskapas för olika slag av skatter och avgifter, däribland innehållen källskatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. För att denna ordning skall kunna fungera förutsätts att det från den betalningsskyldiges synpunkt

saknar betydelse till vilken utskyld en betalning till kontot är att hänföra. Det blir därmed inte möjligt att behålla en ordning som innebär att underlåten betalning på ett område men inte på andra är kriminaliserad.

Av nu anförda skäl har utredningen kommit till den slutsatsen att brott som avses i 81 § uppbördslagen bör avkriminaliseras.

Som redan har nämnts innebär utredningens förslag vidare att oredlig, bristande och vårdslös uppbördsredovisning skall behandlas som skattebrott, skatteförseelse eller vårdslös skatteuppgift.

Försvårande av skattekontroll

För närvarande föreligger vissa olägenheter när det gäller förhållandet mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott. Delvis hänger dessa samman med att utgångspunkten för preskriptionsberäkningen när det gäller försvårande av skattekontroll är den tidpunkt när myndigheten i det särskilda fallet konstaterar att räkenskapsföringen är undermålig och att detta förhållande försvårar skattekontrollen. Det är nämligen först då som brottet är att anse som fullbordat. Denna konstruktion har visat sig leda till tillämpningssvårigheter även i andra hänseenden.

Ett annan orsak till de berörda tillämpningssvårigheterna är att försvårande av skattekontroll generellt är subsidiärt till bokföringsbrott och andra brott enligt brottsbalken. Detta gäller oberoende av om det är försvårande av skattekontroll som är det allvarligaste brottet.

Utredningen föreslår att försvårande av skattekontroll omkonstrueras till ett farebrott. Brottet fullbordas härigenom vid tidpunkten för den handling eller underlåtenhet som är i fråga. Vidtar den skattskyldige frivillig rättelse skall straffbarhet dock inte inträda.

Vidare föreslås att en alternativ utgångspunkt för preskriptionsberäkningen för både bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll införs. Den innebär enligt förslaget att tiden skall kunna räknas från den dag då en skatte- eller taxeringsrevision tog sin början.

Om en gärning anses vara av allvarligare slag bedömd som försvårande av skattekontroll än som bokföringsbrott, skall enligt utredningens förslag den tilltalade dömas för försvårande av skattekontroll. Subsidiariteten upphävs alltså för dessa fall.

Administrativa sanktioner

I utredningens direktiv har påpekats att påföljder enligt skattebrottslagen kan komma i fråga även i de fall då skattetillägg eller avgiftstillägg

påförs. Utredningen har ålagts att undersöka hur denna ordning har fungerat i praktiken. Till fullgörande av uppdraget har utredningen bl.a. genomfört en enkätundersökning inom skatteförvaltningen och även studerat ett stort antal domar avseende fall då både påföljd enligt skattebrottslagen och administrativa sanktioner ålagts den skattskyldige.

Att administrativa sanktioner skall åläggas och, om de redan är ålagda, bestå utan hinder av att åtal väcks enligt skattebrottslagen för samma förseelse är naturligtvis ingen självklarhet: man hade kunnat tänka sig en annan ordning.

Att övergå till ett system enligt vilket de administrativa sanktionerna inte skall åläggas i det fall att åtal kommer till stånd skulle dock dra med sig åtskilliga praktiska komplikationer. För en konsekvent tillämpning av ett sådant system skulle fordras att skattemyndigheten i varje särskilt fall fortlöpande bevakar huruvida ett åtal kommer till stånd omfattande samtliga oriktigheter för vilka skattetillägg annars skulle åläggas liksom domstolarnas prövning av ett sådant åtal. Om åtal inte väcks eller ej helt täcker förekommande oriktigheter eller om det helt eller delvis ogillas, skulle frågan om skattetillägg få tas upp på nytt. Och i det fall skattetillägg redan har beslutats när åtal sker, skulle för konsekvensens skull detta få undanröjas på ett eller annat sätt.

En sådan ordning skulle vara mycket svårtillämpad och dessutom innebära en uppenbar risk för irrationella tröskeeffekter. Det är nämligen inte i alla lägen självklart att det straff som utdöms till följd av ett åtal drabbar hårdare än skattetillägget.

Till det anförda kommer de komplikationer som föranleds av att skattetillägget drabbar den skattskyldige - som kan vara juridisk person - medan straff kan ifrågakomma bara för fysiska personer.

Såvitt utredningen har kunnat finna erbjuder den gällande ordningen inte några praktiska problem för domstolarnas del. Att döma av enkätsvaren föreligger inte heller några sådana problem för skattemyndigheterna i vidare mån än som allmänt föranleds av dessa myndigheters höga arbetsbelastning under senare år. Inte heller från de skattskyldigas synpunkt synes systemet vara behäftat med sådana olägenheter att det finns anledning att överge det.

En annan sak är att skattetilläggen, så som de för närvarande är utformade, ibland kan synas träffa alltför onyanserat och att beloppen många gånger når en nivå som kan synas mindre rimlig. Dessa frågor har dock bedömts falla utanför utredningens uppdrag.

I utredningens uppdrag har också ingått att överväga ett system med administrativa sanktioner mot dem som inte fullgör sin kontrolluppgiftsskyldighet.

Hur viktigt det än är att kontrolluppgifterna är korrekta skulle det enligt utredningens mening föra alltför långt med en generell sanktion riktad mot felaktigheter i kontrolluppgifter. En sådan sanktion riskerar också att drabba slumpmässigt och ojämnt, och den skulle medföra en hel del bestyr för skattemyndigheterna. Det anförda gäller inte minst om sanktionen på ett eller annat sätt skulle sättas i relation till de belopp som felet avser, något som också för de uppgiftsskyldiga skulle kunna leda till konsekvenser som inte ter sig rimliga.

Utredningen har vidare övervägt om inte den ökade vikten av att kontrolluppgifterna kommer in i föreskriven tid förtjänar att understrykas genom att en förseningsavgift införs liknande den som tas ut när självdeklaration inte kommer in i föreskriven tid. Det står dock klart att en sådan avgift, om den skall påföras konsekvent, leder till ett ganska betydande merarbete för skattemyndigheterna. En förseningsavgift skulle uppenbarligen kräva ADB-stöd både för beslutsförfarande och debitering, något som skulle ta de redan nu ansträngda resurserna på området i anspråk till förfång för andra uppgifter. Dessutom skulle ankomstregistrering av allt kontrolluppgiftsmaterial som inkommer efter den 31 januari behöva ske, vilket skulle innebära en ny rutin som saknar motsvarighet i dag.

Till en del kompenseras kanske detta merarbete genom den allmänpreventiva effekt som en sanktionsavgift kan få på disciplinen när det gäller inlämnandet av kontrolluppgifter i tid. Det ter sig likväl tvivelaktigt om en sådan tänkbar effekt kan bli så påtaglig att den uppväger nackdelarna. Det förtjänar att anmärkas att förseningsavgiften enligt uppbördslagen och mervärdesskattelagen numera har slopats.

Enligt vad utredningen inhämtat är de olägenheter som föranleds av en måttlig försening beträffande en del av kontrolluppgifterna inte oöverkomliga, eftersom flertalet uppgifter kommer in under den tid då hanteringen av de kontrolluppgifter som kommit in i rätt tid ändå pågår. Problemet låter sig alltså bemästras, låt vara att läget naturligtvis inte kan beskrivas som fullt tillfredsställande.

Med hänvisning till det anförda är utredningen för sin del inte beredd att föreslå att ett system med förseningsavgift införs på kontrolluppgiftsområdet.

Utredningen har också diskuterat andra frågor som rör tanken på en eventuell utvidgning av sanktionsavgiftssystemet men inte funnit tillräckliga skäl för att i detta avseende lägga fram några förslag.

Handläggningen av mål om företrädaransvar för juridisk persons obetalda skatter och avgifter

Om någon i egenskap av företrädare för en arbetsgivare som är juridisk person har verkställt skatteavdrag för arbetstagare men uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att inbetala det innehållna beloppet, är han enligt 77 a § uppbördslagen tillsammans med arbetsgivaren ansvarig för skattebeloppet och dröjsmålsavgiften. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges, om det finns särskilda skäl. Talan om att ålägga betalningsskyldigheten förs vid allmän domstol.

En motsvarande reglering om företrädaransvar för obetalda skatter finns bl.a. i 16 kap. 17 § lagen (1994:200) om mervärdesskatt och i 15 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL) liksom i 38 § tullagen (1994:1550) och i 5 kap. 17 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Utredningens förslag innebär som nämnts att brott enligt 81 § uppbördslagen skall avkriminaliseras. Utredningen har emellertid utgått från att reglerna om personligt ansvar skall behållas. Detta aktualiserar frågan vilken ordning som i fortsättningen skall tillämpas för prövning av frågor om personligt ansvar enligt uppbördslagen. För närvarande förs ofta talan av åklagaren i brottmålet. När det inte sker är skattemyndigheten hänvisad till att föra talan vid allmän domstol efter stämning i den ordning som gäller för civilmål.

Enligt utredningens mening får det anses uteslutet att låta åklagarväsendet ha kvar uppgiften att föra talan om personligt betalningsansvar för innehållen skatt, om kriminaliseringen på området tas bort.

Om inga ändringar görs skulle därmed skattemyndigheterna vara hänvisade till att föra talan i tvistemål efter stämning. I vart fall för mindre skattemyndigheter skulle detta enligt vad utredningen inhämtat kunna leda till vissa problem.

Det kan emellertid diskuteras om handläggningen av dessa skattefrågor vid allmän domstol enligt de regler som i rättegångsbalken föreskrivs för tvistemål innebär en fullt adekvat ordning. Utredningen finner det ligga nära till hands att föra över måltypen till förvaltningsrättskipningen, med vilken målen otvivelaktigt har ett naturligt samband.

Utredningen är benägen att anse att en överflyttning av målen om företrädaransvar för obetalda skatter och avgifter till länsrätterna skulle ha förutsättningar att för det stora flertalet fall medföra vissa effektivitetsvinster utan att man ger avkall på rättssäkerheten. Det finns utrymme även för andra lösningar. Frågan torde komma att utredas vidare av Skattebetalningsutredningen.

Genomförande

Utredningen anser att förslagen bör kunna träda i kraft den 1 januari 1996. De medför inga statsfinansiella konsekvenser av betydelse men kommer förhoppningsvis att underlätta den praktiska tillämpningen.

Författningsförslag

1 Förslag till Lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebrottslagen (1971:69)
dels att 7-9, 11 och 13 §§ skall upphöra att gälla,
dels att 1-6, 10, 12, 14 och 14 c §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag gäller i fråga om skatt eller avgift enligt

1. lagen (1908:128) om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1933:395) om ersättningsskatt, lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt,

Vad som i denna lag föreskrivs om skatt gäller även i fråga om socialförsäkringsavgifter samt, i den mån så har särskilt föreskrivits, annan avgift till det allmänna som ej betecknas som skatt.

¹ Senaste lydelse 1994:1787.

Nuvarande lydelse

lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, lagen (1989:346) om särskild vinstskatt, lagen (1989:471) om investeringsskatt för vissa byggnadsarbeten, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, lagen (1993:1537) om expensionsmedel,

2. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningsskattelagen (1975:343), lagen (1976:338) om vägtrafikskatt på vissa fordon, som icke

Föreslagen lydelse

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

är registrerade i riket, lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljnings- skatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassetband, lagen (1982:1200) om skatt på video- bandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepap- per, lagen (1983:1104) om sär- skild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalitorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel, lagen (1984:410) om avgift på bekämp- ningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om fordons- skatt på utländska fordon, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, lagen (1990: 582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt, lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid ener- giproduktion, lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetal- ningar, lagen (1990:1087) om lagerskatt på vissa oljeprodukter,

Nuvarande lydelse

lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., lagen (1991:1482) om lotteriskatt, lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m., lagen (1992:1479) om lagerskatt på viss bensen, lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter, lagen (1992:1439) om lagerskatt på dieselolja, mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1994:1704) om lageravgift på socker och ris, lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, lagen (1994:1776) om skatt på energi,

3. lagen (1981:691) om socialavgifter och lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter.

Lagen gäller även preliminär skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt som avses i uppborrdslagen (1953:272).

Lagen tillämpas inte om skatten eller avgiften fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull och inte heller beträffande dröjsmålsavgift, skattetillägg eller liknande avgift.

Föreslagen lydelse

Lagen tillämpas inte

1. i fråga om gärningar som är belagda med straff i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling,
2. i den mån det följer av särskild föreskrift,
3. beträffande skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgifter, förseningsavgifter eller liknande avgifter.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*2 §²

Den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder att skatt eller avgift inte påförs eller påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp döms för skattebedrägeri till fängelse i högst två år.

Detsamma gäller den som med avsikt att skatt eller avgift inte skall påföras eller skall påföras med för lågt belopp underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att han eller den han företräder inte påförs skatt eller avgift eller påförs skatt eller avgift med för lågt belopp.

För skattebedrägeri skall också den dömas som med avsikt att skatt inte skall påföras eller skall påföras med för lågt belopp överenskommer med sin arbetsgivare eller annan som är skyldig att utan föreläggande lämna kontrolluppgift enligt 3 kap. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, att denne skall underlåta att fullgöra sin uppgiftsskyldighet, och som därigenom föran-

Den som på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven handling med uppsåt att skatt skall undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms, om fara härför uppkommer, för skattebrott till fängelse i högst två år.

² Senaste lydelse 1994:504.

Nuvarande lydelse

leder att skatt på grundval av förenklad självdeklaration inte påförs eller påförs honom med för lågt belopp.

Om brott som avses i 2 § är att anse som ringa, dömes för skatteförseelse till böter.

Föreslagen lydelse

3 §³

Om brott som avses i 2 § med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, döms för skatteförseelse till böter eller fängelse i högst sex månader.

För skatteförseelse skall också den dömas som i annat fall än som avses i 2 §

1. uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till

a. beskattningsmyndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

b. den som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller annan motsvarande underrättelse till beskattningsmyndighet, om den oriktiga uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande,

2. uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att lämna

³ Senaste lydelse 1971:69.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som avses vid 1 till någon som där avses, om uppgiften skall lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen självdeklaration.

Underlåter någon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet att fullgöra föreskriven skyldighet att innehålla skatt, döms likaledes för skatteförseelse.

Är fall som avses i denna paragraf ringa, skall ej dömas till ansvar.

4 §⁴

Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, dömes för grovt skattebedrägeri till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömande huruvida brottet är grovt skall särskilt beaktas, om det rört mycket betydande belopp eller eljest varit av synnerligen farlig art.

Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för grovt skattebrott till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömande av om brottet är grovt skall särskilt beaktas, om det rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen i stor omfattning begagnat falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning.

⁴ Senaste lydelse 1971:69.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*5 §⁵

Den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att skatt eller avgift påföres med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp dömes, om gärningen rör betydande belopp, för v å r d s l ö s s k a t t e - u p p g i f t till böter eller fängelse i högst två år.

Den som av grov oaktsamhet på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna, eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för v å r d s l ö s s k a t t e - u p p g i f t till böter eller fängelse i högst ett år.

Är gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter av mindre allvarlig art, döms ej till ansvar.

6 §⁶

För försök till *skattebedrägeri* och grovt *skattebedrägeri* dömes till ansvar enligt 23 kap. 1 § brottsbalken.

För försök till *skattebrott* och grovt *skattebrott* döms till ansvar enligt 23 kap. 1 § brottsbalken.

10 §⁷

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för

⁵ Senaste lydelse 1971:69.

⁶ Senaste lydelse 1971:69.

⁷ Senaste lydelse 1982:152.

Nuvarande lydelse

vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift döms för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

I ringa fall döms ej till ansvar enligt första stycket.

Ansvar enligt första stycket inträder ej, om ansvar för gärningen kan ådömas enligt brottsbalken.

Föreslagen lydelse

vissa uppgiftsskyldiga, på ett sätt som är ägnat att allvarligt försvåra myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt döms för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

I ringa fall döms ej till ansvar enligt första stycket.

Är gärningen belagd med straff i brottsbalken, inträder ansvar enligt första stycket endast om en tillämpning av detta leder till strängare straff.

12 §⁸

Ansvar enligt 2-9 § inträder ej för den som frivilligt vidtager åtgärd som leder till att skatten eller avgiften kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp.

Ansvar enligt 2-6 §§ inträder ej för den som frivilligt vidtager åtgärd som leder till att skatten kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp. *Vad som har sagts nu tillämpas på motsvarande sätt i fråga om återbetalning av skatt.*

Ansvar enligt 10 § inträder inte för den som frivilligt uppfyller skyldighet som där avses.

⁸ Senaste lydelse 1971:69.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*14 §⁹

Utän 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.

Utän hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3 och 5 §§ ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet. *Har vid brott som avses i 10 § den misstänkte blivit föremål för skatte- eller taxeringsrevision inom fem år från brottet, skall de i 35 kap. 1 § brottsbalken angivna tiderna räknas från den dag då denna tog sin början.*

Påföljd får ådömas för brott enligt denna lag utan hinder av att den misstänkte inte erhållit del av åtal för brottet inom den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken eller första stycket denna paragraf, om den misstänkte inom samma tid har delgetts underrättelse om att han är skäligen misstänkt för brottet. Underrättelsen skall ha skett under en förundersökning som sedermera lett till allmänt åtal mot den misstänkte för brottet. Den skall ha utfärdats av åklagaren och ange de omständigheter som utgör grund för misstanken. Delgivningen skall ha skett på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål. Avvisas eller avskrivs mål mot någon om brott som han delgetts misstanke om enligt detta stycke skall i fråga om möjligheten att ådöma påföljd så anses som om delgivning av underrättelsen inte skett.

14 c §¹⁰

Tingsrättens handläggning av mål enligt 14 a § är skriftlig. I handläggningen får ingå muntlig förhandling när det kan antas vara till fördel för utredningen. Den misstänkte och hans försvarare skall beredas tillfälle att yttra sig över åklagarens ansökan om så kan ske.

⁹ Senaste lydelse 1985:105.

¹⁰ Senaste lydelse 1985:105.

Nuvarande lydelse

Beslut varigenom en domstol lämnat en ansökan enligt 14 a § utan bifall får inte överklagas. Beslut av tingsrätt att medge förlängning enligt 14 a § får överklagas *genom besvär*. *Besvär*sinlagan skall ha kommit in inom två veckor från den dag då den misstänkte, på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål, delgavs beslutet.

I övrigt skall vad som är föreskrivet i rättegångsbalken rörande brottmål gälla i tillämpliga delar.

Föreslagen lydelse

Beslut varigenom en domstol lämnat en ansökan enligt 14 a § utan bifall får inte överklagas. Beslut av tingsrätt att medge förlängning enligt 14 a § får överklagas. *Överklagandet* skall ha kommit in inom två veckor från den dag då den misstänkte, på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål, delgavs beslutet.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.
 2. I fråga om gärning som begåtts före ikraftträdandet tillämpas 1 § i sin äldre lydelse.

2 Förslag till Lag om ändring i brottsbalken (1962:700)

Härigenom föreskrivs att 35 kap. 4 § brottsbalken (1962:700) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 kap.

4 §¹¹

De i 1 § bestämda tiderna skall räknas från den dag brottet begicks. Förutsätts för ådömande av påföljd att viss verkan av handlingen inträtt, skall tiden räknas från den dag då sådan verkan inträdde.

Har brott som avses i 6 kap. 1-4 och 6 §§ eller försök till sådana brott begåtts mot barn under femton år skall de i 1 § bestämda tiderna räknas från den dag målsäganden fyller eller skulle ha fyllt femton år.

Om vid bokföringsbrott, som ej är ringa, den bokföringsskyldige inom fem år från brottet har försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord *eller* inställt sina betalningar, skall tiden räknas från den dag då detta skedde.

Om vid bokföringsbrott, som ej är ringa, den bokföringsskyldige inom fem år från brottet har försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord, inställt sina betalningar *eller blivit föremål för skatte- eller taxeringsrevision*, skall tiden räknas från den dag då detta skedde.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

¹¹ Senaste lydelse 1994:1499.

3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling

Härigenom förskrivs att 1 § lagen (1960:418) om straff för varusmuggling skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹²

Den som utan att ge det tillkänna hos vederbörlig myndighet till riket inför eller från riket utför gods, för vilket tull, annan skatt eller avgift skall erläggas till statsverket eller som enligt stadgande i lag eller författning inte får införas eller utföras, döms, om gärningen sker uppsåtligen, för *varusmuggling* till böter eller fängelse i högst två år. Gäller gärningen narkotika som avses i 8 § narkotikastrafflagen (1968:64) skall dömas till fängelse i högst tre år.

Första stycket gäller även, när någon genom att lämna oriktig uppgift i tulldeklaration eller genom annat vilseledande i samband med tullbehandling av gods *uppsåtligen föranleder, att tull, annan skatt eller avgift undandras staten* eller att gods införs eller utförs i strid mot förbud. Detsamma gäller när någon genom att ändra i program eller upptagning eller på annat sätt olovligen påverkar resultatet av en automatisk informationsbehandling.

Första stycket gäller även, när någon genom att lämna oriktig uppgift i tulldeklaration, genom att annars vilseleda i samband med tullbehandling av gods eller genom att ändra i program eller upptagning eller på annat sätt påverka resultatet av en automatisk informationsbehandling uppsåtligen föranleder att gods införs eller utförs i strid mot förbud. Detsamma gäller om någon förfar på sätt som nu har angetts *med uppsåt att undandra staten tull, annan skatt eller avgift och därigenom ger upphov till fara för sådant undandragande.*

¹² Senaste lydelse 1990:139.

Nyvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

Den som inte har varit medlem i någon kyrka eller församling i Sverige under de senaste fem åren skall inte omfattas av denna lag. Den som inte har varit medlem i någon kyrka eller församling i Sverige under de senaste fem åren skall inte omfattas av denna lag. Den som inte har varit medlem i någon kyrka eller församling i Sverige under de senaste fem åren skall inte omfattas av denna lag.

Den som inte har varit medlem i någon kyrka eller församling i Sverige under de senaste fem åren skall inte omfattas av denna lag. Den som inte har varit medlem i någon kyrka eller församling i Sverige under de senaste fem åren skall inte omfattas av denna lag. Den som inte har varit medlem i någon kyrka eller församling i Sverige under de senaste fem åren skall inte omfattas av denna lag.

4 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

- Härigenom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)¹³
- dels* att 79-81 §§ skall upphöra att gälla,
 - dels* att rubriken närmast före 79 § skall utgå,
 - dels* att 77 a och 101 §§ skall ha följande lydelse,
 - dels* att närmast före 83 § skall införas en ny rubrik, "Vite".

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

77 a §¹⁴

Har någon, i egenskap av företrädare för arbetsgivare som är juridisk person, verkställt skatteavdrag men uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala det innehållna beloppet i tid och ordning som i 77 § sägs, är han tillsammans med arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet och den dröjsmålsavgift som belöper på detta. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet enligt första stycket skall föras vid *allmän domstol*. Talan får inte väckas sedan arbetsgivarens betalningsskyldighet för skattebeloppet har bortfallit enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i samma ordning som gäller för restford skatt.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet enligt första stycket skall föras vid *allmän förvaltningsdomstol*. *Vid handläggningen i länsrätt eller kammarrätt av sådant mål skall muntlig förhandling hållas, om den mot vilken talan förs begär det och det finns anledning anta att betalningsskyldighet kommer att åläggas.* Talan får inte väckas sedan arbetsgivarens betalningsskyldighet för skattebeloppet har bortfallit enligt lagen (1982:188) om preskription av

¹³ Lagen omtryckt 1991:97.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

¹⁴ Senaste lydelse 1992:624.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i samma ordning som gäller för restförd skatt.

Den som har fullgjort betalningsskyldighet för skattebelopp eller dröjningsavgift enligt första stycket får söka beloppet åter av arbetsgivaren. Därvid tillämpas bestämmelserna i 76 §.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om regressfordran enligt tredje stycket.

101 §¹⁵

Bestämmelserna i 6 kap. 10-19 och 21-23 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag. Vad som sägs om skattskyldig gäller även arbetsgivare.

Bestämmelserna i 6 kap. 10-19 och 21-23 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag. Vad som sägs om skattskyldig gäller även arbetsgivare och företrädare för arbetsgivare som är juridisk person om inte annat särskilt föreskrivs.

Talan enligt 77 a § skall väckas vid den länsrätt inom vars län styrelsen för den juridiska personen har sitt säte eller, om säte för styrelsen inte är bestämt eller styrelse inte finns, där förvaltningen förs.

I fråga om överklagande av länsrättens eller kammarrättens beslut beträffande beräkning av avgiftsunderlag för egenavgifter gäller vad som föreskrivs i 12 och 13 §§ lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

¹⁵ Senaste lydelse 1990:1317.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.
 2. Har talan enligt 77 a § väckts före ikraftträdandet tillämpas 77 a och 101 §§ i äldre lydelse.

5 Förslag till Lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)
dels att 19 kap. 10 § skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 19 kap. 10 § skall utgå,
dels att 16 kap. 17 § och 19 kap. 12 § skall ha följande lydelse,
dels att rubriken närmast före 20 kap. 9 § skall lyda "Överklagande
 av allmän förvaltningsdomstols beslut",
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 20 kap. 10 §, av
 följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

17 §¹⁶

Om någon i egenskap av företrädare för en skattskyldig som är juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt inom den tid som anges i 1 och 5 §§, är han tillsammans med den skattskyldige betalningsskyldig för skatten. Om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående skatt enligt 8 § med för stort belopp, är han tillsammans med den skattskyldige skyldig att betala tillbaka beloppet.

Betalningsskyldighet som följer av första stycket får jämkas eller efterges om det finns särskilda skäl.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet skall föras vid *allmän domstol*. Talan får inte väckas sedan den skattskyldiges betalningsskyldighet för skatten har fallit bort enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyl-

Talan om att ålägga betalningsskyldighet skall föras vid *allmän förvaltningsdomstol i fall som avses i första stycket första meningen, och annars vid allmän domstol. Vid handläggningen i länsrätt eller kammarrätt av sådant mål skall muntlig förhandling hållas, om den mot*

¹⁶ Senaste lydelse 1994:200.

Nuvarande lydelse

dighet får indrivning göras i samma ordning som gäller för skatt.

Föreslagen lydelse

vilken talan förs begär det och det finns anledning anta att betalningsskyldighet kommer att åläggas. Talan får inte väckas sedan den skattskyldiges betalningsskyldighet för skatten har fallit bort enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning göras i samma ordning som gäller för skatt.

Den som fullgjort betalningsskyldigheten för skatten enligt första stycket får söka beloppet åter av den skattskyldige.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller vid regressfordran enligt fjärde stycket.

19 kap.

12 §¹⁷

En ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ skall göras i den form som föreskrivs i denna lag för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 12-18 och 20-22 kap. i fråga om den som är skattskyldig, om inget annat följer av 13 §.

Skattebrottslagen (1971:69) gäller i fråga om sådan ingående skatt som avses i 10 kap. 9-13 §§.

¹⁷ Senaste lydelse 1994:498.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

20 kap.

10 §

Bestämmelserna i 6 kap. 12-19 och 21-23 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt 16 kap. 17 § andra stycket där talan förs vid allmän förvaltningsdomstol. Vad som sägs om skattskyldig gäller även företrädare för en skattskyldig som är juridisk person.

Talan enligt 16 kap. 17 § andra stycket som skall väckas vid länsrätt skall väckas vid sådan rätt inom vars län styrelsen för den juridiska personen har sitt säte eller, om säte för styrelsen inte är bestämt eller styrelse inte finns, där förvaltningen förs.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.
 2. Har talan enligt 16 kap. 17 § väckts före ikraftträdandet tillämpas paragrafen i sin äldre lydelse.

6 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklara- tion och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:325) om självdeklara-
tion och kontrolluppgifter

dels att 4 kap. 7-10 §§ skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 4 kap. 7 § skall utgå.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

7 Förslag till Lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1958:295) om sjömansskatt¹⁸
dels att 26-28 §§ skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 26 § skall utgå,
dels att 17 § 1 mom. skall ha följande lydelse,
dels att närmast före 30 § skall införas en ny rubrik, "Vite".

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 § 1 mom.¹⁹

Underlåter redare, som är skyldig verkställa avdrag för sjömansskatt, utan skälig anledning att vederbörligen fullgöra denna skyldighet, är han jämte sjömannen ansvarig för skatt vilken skatteavdraget skolat avse, till belopp som svarar mot vad han underlåtit att avdraga.

Har redare verkställt avdrag för sjömansskatt är sjömannen fri från betalningsansvar för motsvarande skattebelopp.

Bestämmelserna i 77 a § uppbördslagen äga motsvarande tillämpning i fråga om sjömansskatt.

Bestämmelserna i 77 a och 101 §§ uppbördslagen tillämpas på motsvarande sätt i fråga om sjömansskatt.

Underlåter redare utan skälig anledning att fullgöra vad honom enligt 16 § 1 mom. åligger, och har till följd härav skatteavdrag verkställts med lägre belopp än som eljest bort ske, är han jämte sjömannen ansvarig för skatt, vilken skatteavdraget skolat avse, till belopp som svarar mot vad han till följd av underlåtenheten icke avdragit.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

¹⁸ Lagen omtryckt 1970:933.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:777.

¹⁹ Senaste lydelse 1971:814.

8 Förslag till Lag om ändring i lagen (1923:116) om hundskatt

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1923:116) om hundskatt²⁰ skall införas en ny paragraf, 10 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 §²¹

I fråga om skatt som avses i denna lag tillämpas inte skattebrottslagen (1971:69).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

²⁰ Lagen omtryckt och senaste lydelse av lagens rubrik 1980:516.

²¹ Förutvarande 10 § upphävd genom 1969:718.

9 Förslag till Lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt²²

dels att att 66 § skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 65 § skall utgå,

dels att närmast före 67 § skall införas en ny rubrik "Vite m.m.".

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

²² Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857.

10 Förslag till Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 20 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring²³ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

20 kap.
2 §²⁴

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 11 kap. 6 a § om försäkrad, som vårdar barn, skall med barn som där sägs likställas fosterbarn.

Med förälder skall vid tillämpningen av bestämmelserna i 9 kap. 4 § och 11 kap. 6 a § likställas den, med vilken förälder är eller varit gift eller har eller har haft barn, om de stadigvarande sammanbor.

Med förälder skall vid tillämpningen av bestämmelserna i 9 kap. 4 § likställas den som med socialnämndens tillstånd har tagit emot ett utländskt barn för vård och fostran i syfte att adoptera det.

Har någon med socialnämndens medgivande tagit emot ett utländskt barn i sitt hem här i landet för vård och fostran i adoptionssyfte, skall vid tillämpning av bestämmelserna i 8 och 14 kap. om rätt till barnpension barnet anses som barn till denne. I sådana fall anses barnet bosatt i Sverige, om den blivande adoptivföräldern var bosatt här i landet vid den tidpunkt då han avled.

Vid tillämpning av denna lags bestämmelser om sjukpenninggrundande inkomst och pensionsgrundande inkomst gäller vad som i 22 c § lagen (1984:668) om uppörd av socialavgifter från arbetsgivare sägs om iakttagande av förhandsbesked.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 kap. 2 a § tredje stycket skall den som lämnat uppgift om innehav av en F-skattesedel i en anbudshandling, en faktura eller någon därmed jämförlig handling, som även

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 kap. 2 a § tredje stycket skall den som lämnat uppgift om innehav av en F-skattesedel i en anbudshandling, en faktura eller någon därmed jämförlig handling, som även

²³ Lagen omtryckt 1982:120.

²⁴ Senaste lydelse 1992:682.

Nuvarande lydelse

innehåller uppgifter om utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress eller andra för identifiering godtagbara uppgifter samt uppgift om betalningsmottagarens personnummer eller organisationsnummer anses ha en sådan skattsedel. Uppgiften om innehav av en F-skattsedel gäller även som sådant skriftligt åberopande av F-skattsedeln som avses i 3 kap. 2 a § fjärde stycket. Det som nu sagts gäller dock inte om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om innehav av en F-skattsedel är oriktig. Bestämmelser om påföljd för den som lämnar oriktig uppgift om innehav av F-skattsedel finns i 79 a § *uppbördslagen* (1953:272).

Föreslagen lydelse

innehåller uppgifter om utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress eller andra för identifiering godtagbara uppgifter samt uppgift om betalningsmottagarens personnummer eller organisationsnummer anses ha en sådan skattsedel. Uppgiften om innehav av en F-skattsedel gäller även som sådant skriftligt åberopande av F-skattsedeln som avses i 3 kap. 2 a § fjärde stycket. Det som nu sagts gäller dock inte om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om innehav av en F-skattsedel är oriktig. Bestämmelser om påföljd för den som lämnar oriktig uppgift om innehav av F-skattsedel finns i *skattebrottlagen* (1971:69)

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

11 Förslag till Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att det i kupongskattelagen (1970:624)²⁵ skall införas en ny paragraf, 33 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

33 §

I fråga om skatt som avses i denna lag tillämpas inte skattebrottslagen (1971:69) i annat hänseende än som anges i 31 § sjätte stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

²⁵ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

12 Förslag till Lag om ändring i bilskrotningslagen (1975:343)

Härigenom föreskrivas att det i bilskrotningslagen (1975:343) skall införas en ny paragraf, 12 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §

Vad som i skattebrottslagen (1971:69) har föreskrivits om skatt gäller även i fråga om avgift som avses i denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

13 Förslag till Lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs i fråga om fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
dels att 18 kap. 41 § skall upphöra att gälla,
dels att 18 kap. 23 § och 26 kap. 3 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 kap.²⁶ 23 §

Fastighetsdeklaration eller annan uppgift skall efter föreläggande lämnas till den som utfärdat föreläggandet, inom viss efter omständigheterna lämpad tid, minst fem dagar efter mottagandet. Föreläggandet skall innehålla uppgift om postadress för den som utfärdat föreläggandet.

Uppgift som lämnas till konsulent som biträder skattemyndigheten vid fastighetstaxeringen anses vid tillämpningen av skattebrottslagen (1971:69) lämnad till myndighet.

26 kap. 3 §²⁷

Bestämmelserna i 18 kap. 2-9, 12-14, 16, 22-40 §§ *samt* 41 § *första och andra styckena* skall, om inte annat är föreskrivet i detta kapitel, gälla vid särskild fastighetstaxering. I föreläggande att lämna fastighetsdeklaration skall vidare lämnas uppgift om

Bestämmelserna i 18 kap. 2-9, 12-14, 16 *och* 22-40 §§ skall, om inte annat är föreskrivet i detta kapitel, gälla vid särskild fastighetstaxering. I föreläggande att lämna fastighetsdeklaration skall vidare lämnas uppgift om

²⁶ Senaste lydelse 1993:1193.

²⁷ Senaste lydelse 1993:1193.

Nuvarande lydelse

den grund på vilken föreläggandet sker.

Föreslagen lydelse

den grund på vilken föreläggandet sker.

Föreläggande får inte förenas med vite i fall som sägs i 2 §. Förnyat föreläggande att lämna särskild fastighetsdeklaration får däremot förenas med vite.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

14 Förslag till Förordning om ändring i fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199)

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 3 § fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199) skall upphöra att gälla vid utgången av december 1995.

15 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

dels att 5 kap. 17 § och 8 kap. 9 § skall ha följande lydelse

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 8 kap. 10 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

17 §²⁸

Har någon, i egenskap av företrädare för skattskyldig som är juridisk person, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt i den tid och ordning som anges i 2 kap. 6-9 §§ samt 5 kap. 1 och 2 §§, är han tillsammans med den skattskyldige betalningsskyldig för skatten. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet enligt första stycket skall föras vid *allmän domstol*. Talan får inte väckas sedan den skattskyldiges betalningsskyldighet för skattebeloppet har bortfallit enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i samma ordning som gäller för skatt.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet enligt första stycket skall föras vid *allmän förvaltningsdomstol*. Vid *handläggningen i länsrätt eller kammarrätt av sådant mål skall muntlig förhandling hållas, om den mot vilken talan förs begär det och det finns anledning anta att betalningsskyldighet kommer att åläggas*. Talan får inte väckas sedan den skattskyldiges betalningsskyldighet för skattebeloppet har bortfallit enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

²⁸ Senaste lydelse 1990:1320.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i samma ordning som gäller för skatt.

Den som fullgjort betalningsskyldighet för skattebelopp enligt första stycket får söka beloppet åter av den skattskyldige.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om regressfordran enligt tredje stycket.

8 kap.

9 §²⁹

Bestämmelserna i 6 kap. 10, 13, 14 samt 17-24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i tillämpliga delar för mål enligt denna lag. Vad som i taxeringslagen sägs om Riksskatteverket skall i fråga om avgifter enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 gälla det allmänna ombudet. I fråga om skatter och avgifter enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 gäller dessutom 6 kap. 11,12,15 och 16 §§ taxeringslagen i tillämpliga delar.

Vad som sägs om skattskyldig skall i mål enligt 5 kap. 17 § gälla även företrädare för skattskyldig som är juridisk person.

10 §³⁰

Talan enligt 5 kap. 17 § skall väckas vid den länsrätt inom vars län styrelsen för den juridiska personen har sitt säte eller, om säte för styrelsen inte är bestämt eller styrelse inte finns, där förvaltningen förs.

²⁹ Senaste lydelse 1993:462.

³⁰ Förutvarande 8 kap. 10 § upphävd genom 1990:331.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.
2. Har talan enligt 5 kap. 17 § väckts före ikraftträdandet tillämpas denna paragraf och 8 kap. 9 § i sina äldre lydelser.

Talan om betalningsanskyldighet skall väckas vid lämnandet av utvärderingsrapport i läroplan eller kursplan för utbildning av högst grundskole- eller gymnasie- eller högskoleutbildning. Vid väckandet av utvärderingsrapport skall följande förhandling hållas om den om vilken utvärderingen görs och det ska finnas anledning att anta att betalningsanskyldighet kommer att väckas. Talan får inte väckas sedan den skattebetalningsanskyldighet för utbildningsinsatsen har förfallit enligt lagen (1982:188) om praktik- och arbetsförordningskostnader för utbildningsinsatsen.

²⁹ Senaste lydelse 1993:463.

³⁰ Förtvrande 8 kap. 10 § upphävt genom SFS 1991:1361.

16 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel skall införas en ny paragraf, 10 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 §

Vad som i skattebrottslagen (1971:69) har föreskrivits om skatt gäller även i fråga om avgift som avses i denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

17 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel skall införas en ny paragraf, 9 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §

Vad som i skattebrottslagen (1971:69) har föreskrivits om skatt gäller även i fråga om avgift som avses i denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

18 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Härigenom föreskrivs att 15 och 77 §§ lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare³¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 §³²

Den som i egenskap av företrädare för en arbetsgivare, som är juridisk person, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala arbetsgivaravgifter i den tid och ordning som följer av 4, 7 och 12 §§ är tillsammans med arbetsgivaren betalningsskyldig för beloppet samt den ränta och dröjsmålsavgift som belöper på detta. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet skall föras vid *allmän domstol*. Talan får inte väckas sedan arbetsgivarens betalningsskyldighet för beloppet har fallit bort enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i den ordning som enligt 28 a § gäller för indrivning av arbetsgivaravgifter.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet skall föras vid *allmän förvaltningsdomstol*. Vid *handläggningen i länsrätt eller kammarrätt av sådant mål skall muntlig förhandling hållas, om den mot vilken talan förs begär det och det finns anledning anta att betalningsskyldighet kommer att åläggas*. Talan får inte väckas sedan arbetsgivarens betalningsskyldighet för beloppet har fallit bort enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i den ordning som enligt 28 a §

³¹ Lagen omtryckt 1991:98.

³² Senaste lydelse 1993:908.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

gäller för indrivning av arbetsgivaravgifter.

Den som har fullgjort sin betalningsskyldighet enligt första stycket får söka beloppet åter av arbetsgivaren. Därvid skall bestämmelserna i 76 § uppbördslagen (1953:272) tillämpas.

Bestämmelserna i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om regressfordran enligt tredje stycket.

77 §³³

Bestämmelserna i 6 kap. 10-24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag. Vad som i taxeringslagen sägs om skattskyldig skall gälla arbetsgivare eller, när fråga är om beslut enligt 22 a §, någon av sökandena. Vad som i taxeringslagen sägs om skattetillägg skall gälla avgiftstillägg.

Bestämmelserna i 6 kap. 10-24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller *i tillämpliga delar* för mål enligt denna lag. Vad som i taxeringslagen sägs om skattskyldig skall gälla arbetsgivare *och, såvitt avser mål enligt 15 § denna lag, företrädare för en arbetsgivare som är juridisk person*, eller, när fråga är om beslut enligt 22 a §, någon av sökandena. Vad som i taxeringslagen sägs om skattetillägg skall *i tillämpliga delar* gälla avgiftstillägg.

Talan enligt 15 § skall väckas vid den länsrätt inom vars län styrelsen för den juridiska personen har sitt säte eller, om säte för styrelsen inte är bestämt eller styrelse inte finns, där förvaltningen förs.

³³ Senaste lydelse 1990:1318.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.
 2. Har talan enligt 15 § väckts före ikraftträdandet tillämpas paragraferna i sina äldre lydelse.

19 Förslag till Lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)

Härigenom föreskrivs i fråga om fordonsskattelagen (1988:327)³⁴ att 83 § med tillhörande rubrik skall upphöra att gälla.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

³⁴ Senaste lydelse av lagens rubrik 1992:1440.

20 Förslag till Lag om ändring i lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon

Härigenom föreskrivs att 14 § lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon³⁵ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §³⁶

Har införselhandling utfärdats och kan den inte företes i fall som avses i 9 § andra stycket eller i 10 §, skall den som svarar för fordonet dömas till penningböter.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till tullmyndighet lämnar en felaktig uppgift om förhållande som är av betydelse för fastställande av skatt enligt denna lag, skall dömas till böter eller fängelse i högst sex månader, om gärningen inte är belagd med straff i skattebrottslagen (1971:69).

Har införselhandling utfärdats och kan den inte företes i fall som avses i 9 § andra stycket eller i 10 §, skall den som svarar för fordonet dömas till penningböter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

³⁵ Senaste lydelse av lagens rubrik 1992:1442.

³⁶ Senaste lydelse 1992:1442.

21 Förslag till Lag om ändring i lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift

dels att 4 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 6 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

I fråga om arbetsmiljöavgift gäller bestämmelserna i 2 kap. 6 § och 5 kap. lagen (1981: 691) om socialavgifter samt vad som i nedan angivna författningar är föreskrivet i fråga om avgifter enligt nämnda lag:

1. kommunalskattelagen (1928:370)
2. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
3. *skattebrottslagen (1971:69)*
4. lagen (1971:1072) om för-
mänsberättigade skattefordringar
m.m.

Föreslagen lydelse

4 §³⁷

I fråga om arbetsmiljöavgift gäller bestämmelserna i 2 kap. 6 § och 5 kap. lagen (1981: 691) om socialavgifter samt vad som i nedan angivna författningar är föreskrivet i fråga om avgifter enligt nämnda lag:

1. kommunalskattelagen (1928:370)
2. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
3. lagen (1971:1072) om för-
mänsberättigade skattefordringar
m.m.

6 §

Vad som i skattebrottslagen (1971:69) har föreskrivits om skatt gäller även i fråga om avgift som avses i denna lag.

³⁷ Senaste lydelse 1990:408.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

22 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion skall införas en ny paragraf, 10 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 §

Vad som i skattebrottslagen (1971:69) har föreskrivits om skatt gäller även i fråga om avgift som avses i denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

23 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster³⁸ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §³⁹

I fråga om särskild löneskatt gäller bestämmelserna i 5 kap. lagen (1981:691) om socialavgifter samt vad som i nedan angivna författningar är föreskrivet i fråga om avgifter enligt nämna lag:

1. kommunalskattelagen (1928:370),
2. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
3. *skattebrottslagen* (1971:69),
4. lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
5. lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.

I fråga om särskild löneskatt gäller bestämmelserna i 5 kap. lagen (1981:691) om socialavgifter samt vad som i nedan angivna författningar är föreskrivet i fråga om avgifter enligt nämna lag:

1. kommunalskattelagen (1928:370),
2. lagen ((1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
3. lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
4. lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

³⁸ Senaste lydelse av lagens rubrik 1991:668.

³⁹ Senaste lydelse 1994:1924.

24 Förslag till Lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Härigenom föreskrivs att 21 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

21 §⁴⁰

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om överflyttning av beslutsbehörighet i 2 a §, om anstånd med inbetalning av skatt i 49 och 51 §§, om dröjsmålsavgift i 58 §, om indrivning i 59 §, om ansvar för skatt som påförts en avliden eller ett dödsbo i 61 §, om central tillsyn m.m. i 72 §, om rätt att ta del av preliminär självdeklaration m.m. i 73 §, om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, m.m. i 77, 77 a och 78 §§, om straffbestämmelser m.m. i 79-81 och 83 §§, om omprövning m.m. i 84-94 §§, om beslut om särskilda debiteringsåtgärder i 95 § samt om överklagande m.m. i 96-103 §§ uppbördslagen (1953:272). Beslut om anstånd som avses i 49 § den lagen meddelas

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om överflyttning av beslutsbehörighet i 2 a §, om anstånd med inbetalning av skatt i 49 och 51 §§, om dröjsmålsavgift i 58 §, om indrivning i 59 §, om ansvar för skatt som påförts en avliden eller ett dödsbo i 61 §, om central tillsyn m.m. i 72 §, om rätt att ta del av preliminär självdeklaration m.m. i 73 §, om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, m.m. i 77, 77 a och 78 §§, om vite i 83 §, om omprövning m.m. i 84-94 §§, om beslut om särskilda debiteringsåtgärder i 95 § samt om överklagande m.m. i 96-103 §§ uppbördslagen (1953:272). Beslut om anstånd som avses i 49 § den lagen meddelas av beskattningsmyndigheten en-

⁴⁰ Senaste lydelse 1993:917.

Nuvarande lydelse

av beskattningsmyndigheten enligt denna lag. Beslut om anstånd skall skyndsamt meddelas den skattskyldige utan kostnad för denne.

Föreslagen lydelse

ligt denna lag. Beslut om anstånd skall skyndsamt meddelas den skattskyldige utan kostnad för denne.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

25 Förslag till Lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Härigenom föreskrivs att 23 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 §⁴¹

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om anstånd med inbetalning av skatt i 49 och 51 §§, om uppbörd i 52 §, om dröjsmålsavgift i 58 §, om indrivning i 59 §, om ansvar för skatt som påförts avliden eller dödsbo i 61 §, om rätt att taga del av preliminär självdeklaration m.m. i 73 §, om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, m.m. i 77, 77 a och 78 §§, om *straffbestämmelser m.m. i 79, 80, 81 och 83 §§*, om omprövning m.m. i 84-94 §§, om beslut om särskilda debiteringsåtgärder i 95 § samt om överklagande m.m. i 97, 99 och 103 §§ uppbördslagen (1953:272). Vad som där sägs om arbetsgivare skall då gälla den som är redovisningsskyldig enligt 14 § denna lag och vad som där sägs om skattemyndighet skall gälla Skattemyndig-

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om anstånd med inbetalning av skatt i 49 och 51 §§, om uppbörd i 52 §, om dröjsmålsavgift i 58 §, om indrivning i 59 §, om ansvar för skatt som påförts avliden eller dödsbo i 61 §, om rätt att taga del av preliminär självdeklaration m.m. i 73 §, om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, m.m. i 77, 77 a och 78 §§, om *vite i 83 §*, om omprövning m.m. i 84-94 §§, om beslut om särskilda debiteringsåtgärder i 95 § samt om överklagande m.m. i 97, 99, 101 och 103 §§ uppbördslagen (1953:272). Vad som där sägs om arbetsgivare skall då gälla den som är redovisningsskyldig enligt 14 § denna lag och vad som där sägs om skattemyndighet skall gälla Skattemyndigheten i Koppar-

⁴¹ Senaste lydelse 1994:1883.

Nuvarande lydelse

heten i Kopparbergs län. Med uppbördsdeklaration avses enligt denna lag redovisning enligt 14 §. Beslut om anstånd skall skyndsamt meddelas den skattskyldige utan kostnad för denne.

I 3 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring finns bestämmelser om skyldighet för arbetsgivare att lämna särskild kontrolluppgift för beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Föreslagen lydelse

bergs län. Med uppbördsdeklaration avses enligt denna lag redovisning enligt 14 §. Beslut om anstånd skall skyndsamt meddelas den skattskyldige utan kostnad för denne.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

26 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:672) om skatte- reduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus

dels att 14 § skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 12 § skall lyda "Omprövning och överklagande".

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

27 Förslag till Lag om ändring i lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt⁴² skall upphöra att gälla vid utgången av december 1995.

⁴² Senaste lydelse av lagens rubrik 1994:1782.

28 Förslag till Lag om ändring i tullagen (1994:1550)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (1994:1550)

dels att 38 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 109 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

38 §⁴³

Om någon, i egenskap av företrädare för en tullskyldig som är juridisk person, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala in tull i rätt tid och ordning, är han tillsammans med den tullskyldige betalningsskyldig för tullen. Betalningsskyldigheten får helt eller delvis efterges, om det finns särskilda skäl.

Talan om åläggande av betalningsskyldighet enligt första stycket skall föras vid *allmän domstol*. Talan får inte väckas sedan den tullskyldiges betalningsskyldighet för *beloppen* har fallit bort enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i samma ordning som gäller för tull enligt 37 §.

Talan om åläggande av betalningsskyldighet enligt första stycket skall föras *vid allmän förvaltningsdomstol*. *Vid handläggningen i länsrätt eller kamrarrätt av sådant mål skall muntlig förhandling hållas, om den mot vilken talan förs begär det och det finns anledning anta att betalningsskyldighet kommer att åläggas.* Talan får inte väckas sedan den tullskyldiges betalningsskyldighet för *beloppet* har fallit bort enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i sam-

⁴³ Senaste lydelse 1994:1550.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ma ordning som gäller för tull enligt 37 §.

Den som fullgjort betalningsskyldighet för tullbelopp enligt första stycket har rätt att få ut beloppet av den tullskyldige.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om regressfordran enligt tredje stycket.

109 a §

Bestämmelserna i 6 kap. 12-14, 17-19 och 22 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i tillämpliga delar för mål enligt 38 §. Vad som sägs om skattskyldig gäller för tullskyldig som är juridisk person och dennes företrädare. Vad som sägs om Riksskatteverket och skattemyndighet skall i tillämpliga delar gälla Generaltullstyrelsen.

Talan enligt 38 § skall väckas vid den länsrätt inom vars län styrelsen för den juridiska personen har sitt säte, eller om säte för styrelsen inte är bestämt eller styrelse inte finns, där förvaltningen förs.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.
 2. Har talan enligt 38 § väckts före ikraftträdandet tillämpas paragrafen i sin äldre lydelse.

29 Förslag till Lag om ändring i lagen (1994:1704) om lageravgift på socker och ris

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1994:1704) om lageravgift på socker och ris skall införas en ny paragraf, 6 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

Vad som i skattebrottslagen (1971:69) har föreskrivits om skatt gäller även i fråga om avgift som avses i denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

30 Förslag till Lag om ändring i lagen (1994:1920) om allmän löneavgift

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1920) om allmän löneavgift

dels att 4 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 5 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §⁴⁴

I fråga om allmän löneavgift gäller bestämmelserna i 5 kap. lagen (1981:691) om socialavgifter samt vad som i nedan angivna författningar är föreskrivet i fråga om avgifter enligt nämnda lag:

1. kommunalskattelagen (1928:370),
2. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
3. *skattebrottslagen* (1971:69),
4. lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
5. lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.

I fråga om allmän löneavgift gäller bestämmelserna i 5 kap. lagen (1981:691) om socialavgifter samt vad som i nedan angivna författningar är föreskrivet i fråga om avgifter enligt nämnda lag:

1. kommunalskattelagen (1928:370),
2. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
3. lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
4. lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.

⁴⁴ Senaste lydelse 1994:1920.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §

Vad som i skattebrottslagen (1971:69) har föreskrivits om skatt gäller även i fråga om avgift som avses i denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

1 Utredningsuppdraget och dess genomförande

Uppdraget

Utredningens direktiv (Dir. 1993:23) beslöts av regeringen den 25 februari 1993. Direktiven återges i sin helhet i *bilaga 1*.

Av direktiven framgår att huvuduppgifterna för utredningen är att göra en allmän översyn av skattebrottslagen i dess helhet, inventera de sanktionsbestämmelser som finns på skatte- och avgiftsområdet vid sidan av skattebrottslagen, bedöma om nivån på kriminaliseringen är lämpligt avvägd och föreslå en enkel och enhetlig reglering samt att undersöka om straffrättsliga sanktioner vid förseelser mot kontrolluppgiftsskyldigheten kan ersättas med administrativa sanktioner.

I utredningens arbete ingår även att beakta EG-aspekterna i enlighet med direktiv 1988:43.

Genomförandet av uppdraget

Utredningen har till alla skattemyndigheter och till Riksskatteverket utsänt en enkät i vilken en del av de frågor som innefattas i utredningsuppdraget har tagits upp. Utredningen har därvid bl.a. bitt myndigheterna bedöma hur de administrativa sanktionerna fungerar i praktiken, om det förekommer problem i tillämpningen och hur de i så fall yttrar sig.

Med hänsyn till de tilläggsdirektiv som sedermera lämnats Rättssäkerhetskommittén (Fi 1992:07) har Skattebrottsutredningen endast delvis tillgodogjort sig resultatet av enkäten. Enkätmaterialet jämte en sammanställning av enkätens svar som gjorts inom utredningen har emellertid överlämnats till Rättssäkerhetskommittén för vidare överväganden i samband med denna kommittés översyn av skattetilläggen. Under slutjusteringen av förevarande betänkande har tillkännagetts att Rättssäkerhetskommittén har lagts ned och att utredningsarbetet skall fortsätta i andra former.

Utredningen har samrått med Rättssäkerhetskommittén samt med Skattebetalningsutredningen (Fi 1993:07) och Redovisningskommittén (Ju 1991:07).

Uppdraget

Utredningens direktiv (Dnr. 1993:23) består av regeringens den 25 februari 1993. Direktiven rör följande: "Riksdagen har beslutat att utredningen ska utreda om skatten överens om skattebetalningen i dess helhet, inverte de skattebetalningsmetoder som finns på skatt- och avgiftsområdet vid utvärdering av skattebetalningen, bedöma om nivån på skattebetalningen är lämplig, avvärd och förhålls en enkel och enhetlig reglering samt en undersökning om eventuella sanktioner vid försäkrad med kontrolluppgiftsavgift. Utredningens arbete bör även om bedöma EG-aspekterna i samband med direktiv 1988/43." Utredningen ska utvärdera de administrativa sanktionerna.

Gensvar under utredningen

Utredningen har till alla skattemyndigheter och till riksskattverket utskickat en enkät i fråga om del av de frågor som tas upp i uppdraget och tagits upp. Utredningen har därvid bl.a. fått myndigheterna bedöma hur de administrativa sanktionerna fungerar i praktiken och det förekommer problem i tillämpningen och hur de i så fall yttar sig.

Med hänvisning till de tilläggskrav som redovisningskommittén Rättssäkerhetskommittén (Fi 1993:07) har Skattebetalningsutredningen sedan delvis tilläggskrav sig resultat av enkäten. Enkätresultatet jämfört en annan utvärdering av enkäten över som gjorts inom utredningen har omfattande överlämnat till Rättssäkerhetskommittén för vidare övervakande i samband med denna kommittés översyn av skattebetalningen. För att utvärderingen av övervakande bedömande har tilläggskrav till Rättssäkerhetskommittén har lämnats och en utvärderingsrapport skall förtäras i andra former.

2 Kort historik

Genom industrialismens genombrott under slutet av 1800-talet fick det svenska samhället en annan struktur än tidigare. Det då gällande skattesystemet - som byggde på en samhällsekonomi där bönderna svarade för den största delen av produktionen - passade inte in i det framväxande samhälle där industriproduktionen spelade en allt mer dominerande roll.

På 1892 års urtima riksdag beslutades att grundskatterna - beskattningen av jorden - skulle upphöra. Riksdagen enades om att statens inkomstbortfall skulle belasta de mer bemedlade i samhället och således inte täckas genom indirekta skatter, som annars var den största inkomstkällan för staten.

Riksdagsbeslutet satte igång en debatt om hur skatterna i fortsättningen skulle vara utformade och bland reformivrarna framfördes kravet om en progressiv inkomstskatt.

Beslutet om införande av en progressiv skatt togs emellertid inte förrän år 1902. Lagförslaget var en kompromiss mellan riksdagens båda kamrar. För att få igenom ett förslag till en ny försvarsordning i andra kammaren fick första kammaren gå med på att kostnaderna skulle täckas av en progressiv inkomstskatt. Skatten togs ut som en extraskatt år 1903 vid sidan av bevillningsavgiften och utgick på fast egendom, kapital och arbete.

För att den nya skatten skulle kunna tas ut fordrades att de skattskyldiga lämnade uppgifter till grund för taxeringen och ett system med obligatorisk självdeklaration infördes. I vissa fall skulle uppgift till ledning för taxering lämnas även av annan än den skattskyldige. Så skulle t.ex. livförsäkrings- och livränteanstalt lämna uppgift om utbetalda ersättningar och bankbolag samt aktiebolag lämna uppgift om utdelning. Den nya lagstiftningen kan således sägas utgöra utgångspunkten för det i dag omfattande systemet med kontrolluppgifter.

Även de centrala skattebrotten kan i huvudsak härledas från 1902 års inkomstskatteförordning. I denna föreskrevs att den som i uppgift eller upplysning som avgetts till ledning vid taxering mot bättre vetande lämnat oriktigt meddelande och därigenom föranlett att inkomst inte eller

endast till någon del blivit taxerad skulle böta fyra till tio gånger undandraget inkomstskattebelopp, dock lägst 25 kr. Straff följde således på varje oriktigt meddelande som medförde för låg taxering och därmed också för låg skatt. Alla uppgifter till taxeringsmyndigheterna som orsakat ett för lågt beskattningsresultat omfattades av straffbestämmelsen. Felaktig kontrolluppgift behandlades alltså på samma sätt som en oriktig självdeklaration. Även muntliga uppgifter var straffsanktionerade. Den som inte lämnade deklaration i rätt tid förlorade rätten att överklaga taxeringen. Om den skattskyldige inte hörsammade en anmaning att lämna uppgift till grund för sin taxering var straffet böter till ett belopp motsvarande 10 procent av den inkomstskatt som påfördes honom för den inkomst uppgiften avsåg. För att få in kontrolluppgifter som inte inkom i rätt tid kunde länsstyrelsen förelägga lämpligt vite. Fullgjordes trots detta inte skyldigheten utgick böter om 25 kr.

När väl steget tagits, att införa en progressiv inkomstskatt fanns det inte längre något hinder att under de följande åren fortsätta att ta ut den extra skatten. Systemet med två från varandra fristående skatter, bevillningen och inkomstskatten, var emellertid osmidigt och en reformering ansågs påkallad. Inkomstskatten var den av de båda skatterna som var mest inkomstbringande för staten och även av allt fler uppfattades som den mest rättvisa. En ny reform ansågs därför bära grundas på inkomstskatten. Bevillningen hade emellertid ett nära samband dels med den statliga och kommunala rösträtten, dels med kommunalskatten och kunde därför inte utan vidare upphävas. Efter 1909 års rösträttsreform kvarstod emellertid inte längre några större hinder för att genomföra en skattereform och år 1910 beslutade riksdagen om införande av en progressiv inkomst- och förmögenhets-skatt. Det främsta syftet med reformen var, vilket påpekades flera gånger i propositionen, att den progressiva skatten skulle täcka statens medelsbehov på ett sätt som belastade de skattskyldiga efter förmåga, till skillnad från bevillningen som var en typ av avkastningsskatt som uttogs proportionellt utan rätt till några avdrag.

Vid införandet av 1910 års förordning om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering ändrades även straffbestämmelserna. I fortsättningen skulle straff inträda så snart någon i deklaration eller annan uppgift eller upplysning till ledning vid taxering mot bättre vetande uteslutit eller till för lågt belopp upptagit inkomst eller förmögenhet. Straffet var böter mellan 25 och 1 000 kr. Om det oriktiga meddelandet föranledde att den skattskyldige inte blev taxerad eller för lågt taxerad kunde böterna höjas, maximalt till fem gånger det skattebelopp som genom det svikliga förfarandet undandragits det allmänna. I samband med införandet av taxeringsförordningen utökades skyldigheten att avge

kontrolluppgifter. Ungefär 30 procent av befolkningen arbetade vid denna tid i industrin och arbetsgivare som i rörelse eller yrke stadigvarande sysselsatte minst fem personer ålades en skyldighet att lämna uppgift om utbetald avlöning och pension. Efter anmaning var envar skyldig att lämna uppgift om utgivna avlöningsförmåner. Sanktionerna - böter och vite - hanterades av länsstyrelsen.

År 1921 utvidgades det centrala skattebrottets tillämpningsområde. Rekvisitet "ett för lågt taxeringsresultat" togs bort som straffskärpningsgrund. Enligt den nya straffbestämmelsen var i stället de objektiva brottsförutsättningarna uppfyllda så snart ett oriktigt meddelande lämnats som var "ägnat att leda till frihet från taxering eller till för låg taxering". Vidare ändrades de subjektiva brottsförutsättningarna. I fortsättningen bestraffades inte endast uppsåtligt handlande utan även gärningar som förövats av grov oaktsamhet. Straff skulle dock inte inträda om den skattskyldige innan taxeringsnämnden avslutat arbetet för året "av egen drift beriktigt" ett förut lämnat oriktigt meddelande.

Den sista resten av den gamla bevillningen avskaffades år 1928. Att den inte upphävts tidigare berodde på dess betydelse för kommunalskattens storlek. År 1928 omarbetades hela systemet för den kommunala beskattningen och den kommunalskattelag som ännu i dag är gällande tillskapades.

I samband med tillkomsten av 1928 års taxeringsförordning gjordes vissa ändringar i de centrala straffbestämmelserna på skatte- och avgiftsområdet. Bland annat höjdes bötesmaximum för oaktsamhetsbrottet till hälften av vad som föreskrevs för uppsåtligt brott, dvs. till två och en halv gånger undandraget skattebelopp. Samtidigt utvidgades successivt skyldigheten att avge kontrolluppgifter. Arbetsgivarna blev skyldiga att, oavsett antalet anställda, redovisa alla arbetstagares inkomster och förmåner. Det hade diskuterats att göra uppgiftsskyldigheten obegränsad om så krävdes av taxeringstjänsteman. En så vittgående uppgiftsskyldighet ansågs emellertid i alltför hög grad kunna komma att inkräkta på privatlivets område.

Under 1930-talet fortsatte industrin att expandera och välståndet bland befolkningen ökade. Olika sociala reformer genomfördes bl.a. utvidgades folkpensionen och en semesterlag infördes, som gav varje arbetare rätt till två veckors semester. För att täcka kostnaderna höjdes progressionen på inkomst-, förmögenhets- och arvsskatten.

Vissa ändringar företogs också i skattestrafflagstiftningen på 1930-talet, bl.a. inskränktes det centrala skattebrottet till oriktiga uppgifter till ledning för uppgiftslämnarens egen taxering.

Skattemoralen var under denna tid mycket dålig, vilket i stor utsträckning berodde på den otillfredsställande kontrollen. Det ansågs

vara viktigt att få ett förbättrat taxeringsresultat och att hämma tendensen att avge oriktiga självdeklarationer. Häri låg också den fördelen för den som rätt deklarerade sin inkomst, att skattebördan fördelades rättvist. För att upprätthålla effektiviteten men även för att förbättra den måste kontroll av deklarationer ske samtidigt som uppgifter måste lämnas för kontroll av annans taxering. Det besvär enskilda personer kunde orsakas skulle uppvägas av fördelen att ett större antal personer delade på skattebördan.

Det sociala reformprogram som inletts efter första världskriget avbröts genom andra världskrigets utbrott. Statsutgifterna ökade och finansierades bl. a. genom införandet av en värnsskatt, höjda inkomstskatter och en tillfällig omsättningsskatt, "omsen". Värnsskatten upphörde inte efter kriget utan blev, som så många andra tidigare extraskatter, permanent och uppgick som en del i inkomstskatten. Omsättningsskatten däremot försvann efter kriget men återinfördes 1959 för att därefter bestå - så småningom under annan beteckning - och fortlöpande öka.

När det gäller de indirekta skatterna och avgifterna spelar lagstiftningsarbetet under 1900-talets första årtionden en mer underordnad roll. Undantag får då göras för tullarna.

År 1941 tillkallade finansministern sakkunniga med uppgift att utreda frågan om straffskärpning för deklaraionsbrotten. I sitt betänkande (SOU 1942:31) föreslog de sakkunniga en lagteknisk reform, som innebar att de centrala skattebrotten skulle samlas i en generell lag med räckvidd över större delen av skatte- och avgiftsområdet. Vidare föreslog de att frihetsstraff skulle införas för både uppsåtligt och grovt oaktsamt deklaraionsbrott samt att de normerade böterna skulle utbytas mot dagsböter.

I propositionen (1943:140) bestämdes området för det straffbara handlandet till oriktiga uppgifter i deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran. Systemet med normerade böter bibehölls. På förslag från Lagrådet infördes möjligheten att vid sidan av frihetsstraff påföra straffskatt med högst tre gånger undandraget skattebelopp. I övrigt följde departementschefen de sakkunnigas betänkande. Detta innebar bl. a. att passivitet inte skulle bestraffas som centralt skattebrott, vilket förordats av Lagrådet. Under riksdagsbehandlingen ändrades propositionen inte i något mer betydelsefullt hänseende. Skattestrafflagen trädde i kraft den 1 juli 1943.

I samband med införandet av 1943 års skattestrafflag företogs en översyn av straffet för underlåtenhetsförseelser enligt taxeringsförordningen. Bestämmelserna hade inte haft större effekt beroende på att straffet skulle utdömas i administrativ ordning och taxeringsmyndigheterna inte ansåg sig kunna anlita polismyndighet för utredning av

förseelserna. Nu infördes ett bötesbelopp på högst 300 kronor, samtidigt som ärendena överflyttades från länsstyrelsen till de allmänna domstolarna.

Skattestrafflagen

Skattestrafflagens tillämpningsområde bestämdes i första hand av om den aktuella skatten eller avgiften kunde anses falla under begreppet "skatt eller annan allmän avgift". Praktiskt löstes frågan på så sätt att ett flertal författningar innehöll en direkt föreskrift om att skattestrafflagen var tillämplig vid deklara-tionsbrott som avsågs i författningen. Dessa hänvisningsbestämmelser hade emellertid ingen konstitutiv betydelse. För skatternas del innebar detta emellertid inte några större bekymmer eftersom begreppet skatt i regel inte används för andra utskylder än sådana som är av övervägande fiskal karaktär. Då det gällde avgifter fick emellertid i varje särskilt fall prövas om avgiften kunde hänföras till begreppet "annan allmän avgift". Skulle så inte anses vara fallet var skattestrafflagen inte tillämplig.

Skattestrafflagen var inte heller tillämplig i de fall en skatte- eller avgiftsförfattning innehöll självständiga straffbestämmelser om deklara-tionsbrott. Detta följde av den allmänt vedertagna principen inom straffrätten, att speciallag tillämpas framför allmän lagstiftning. En erinran om denna princip fanns även intagen i 6 § skattestrafflagen, som föreskrev att lagen inte var tillämplig om deklara-tionsbrott var straffbe-lagt i annan författning än brottsbalken.

Sin största betydelse hade skattestrafflagen för den statliga och den kommunala inkomstskatten samt den statliga förmögenhetsskatten. Lagen skyddade emellertid även arvs- och gåvoskatten.

Utanför lagens tillämpningsområde föll ett flertal direkta skatter. Detta berodde antingen på att skatten uttryckligen var undantagen från lagens tillämpningsområde eller att den inte fastställdes med ledning av deklara-tion. Så var förhållandet bl.a. vad gällde sjömansskatt.

De flesta indirekta skatterna och avgifterna omfattades emellertid av skattestrafflagen. Så var t.ex. förhållandet vad gällde mervärdesskatt. Även de flesta punktskatterna skyddades.

Vissa författningar om prisregleringsavgifter på jordbrukets och fiskets områden, vilka avgifter vanligtvis fastställdes med ledning av deklara-tion, innehöll hänvisningar till skattestrafflagen. Som ovan angetts var emellertid en bestämmelse av detta slag inte avgörande för lagens tillämpningsområde. Av betydelse var således om avgifterna kunde hänföras under skattestrafflagens begrepp "annan allmän avgift".

Frågan om denna typ av avgifter omfattades av skattestrafflagen löstes inte slutgiltigt i praxis under den tid lagen var gällande.

Skattestrafflagens ansvarsbestämmelser gällde inte inom tullområdet. Oriktig uppgift som avgavs i deklaration vid import för fastställande av tull, annan skatt eller avgift omfattades således inte av skattestrafflagens tillämpningsområde utan bestraffades enligt varusmuggningslagen.

Inte heller oriktig uppgift i arbetsgivaruppgift, som avgavs till ledning för fastställande av arbetsgivaravgifter, omfattades av skattestrafflagen. Oriktiga uppgifter i detta sammanhang bestraffades enligt bestämmelser i förordningen (1959:552) angående uppörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m.m. (avgiftsförordningen). Straffbestämmelserna i denna förordning var emellertid utformade efter mönster av bestämmelserna i skattestrafflagen.

Skattestrafflagen innehöll en straffrihetsregel för deklarationsbrotten som innebar att den som frivilligt rättade en oriktig uppgift inte skulle dömas till ansvar.

Straffet för falskdeklaration var böter eller fängelse i högst två år. Böterna, som var normerade, utgick med högst fem gånger det belopp som undandragits eller kunnat undandras från beskattning, dock lägst 400 kr om det undandragna beloppet uppgick till eller översteg 100 kr.

För vårdslös deklaration var straffet böter eller vid synnerligen försvårande omständigheter fängelse i högst sex månader. Bötesmaximum var för dessa fall två och en halv gånger det undandragna skattebeloppet, dock minst 200 kr om den undandragna skatten uppgick till 100 kr eller mera. Straffbarhet för vårdslös deklaration förutsatte grov oaktsamhet. Det torde inte vara någon överdrift att påstå att detta rekvisit i rättstillämpningen efterhand tillämpades mer och mer extensivt.

Den som dömts till fängelse för deklarationsbrott kunde vidare ådömas en straffskatt med högst tre gånger det belopp som det allmänna gått förlustigt. Straffskatten ansågs inte utgöra ett straff i egentlig mening, vilket innebar att skatten inte kunde omvandlas till fängelse.

Enligt en särskild föreskrift var preskriptionstiden för vårdslös deklaration fem år.

Vidare gällde särskilda forumregler för domstols behörighet.

Skattebrottslagen m.m.

Efter en översyn av taxeringsförordningen, genomförd av 1950 års skattelagssakkunniga, utvidgades skyldigheten att avlämna kontrolluppgift ytterligare. Vidare infördes en skyldighet för arbetsgivare att redovisa gjorda skatteavdrag för uttagande av preliminär A-skatt. För att

få in föreskrivna uppgifter kunde vite mellan 100 och 5 000 kr föreläggas. Den som inte lämnade föreskriven kontrolluppgift till ledning för annans taxering eller inte lämnade uppgifter avseende räntor, utdelningar m.m. kunde liksom tidigare bestraffas med böter, högst 300 kr. Enligt bestämmelsen, som fick sin plats i 120 § taxeringsförordningen, friade ursäktlighet eller ringa försummelse från ansvar.

Vissa, i huvudsak mindre ändringar, företogs i skattestrafflagen år 1961. I samband med remissbehandlingen av lagförslaget underströks från flera myndigheters sida behovet av en allmän översyn av lagen beträffande såväl brottsrekvisit som påföljder. Även i andra sammanhang framfördes likartade krav. Detta ledde till att en utredning tillsattes år 1965 med uppdrag att se över skattestrafflagstiftningen och därmed jämförlig lagstiftning.

Skattestrafflagutredningen lade år 1969 fram sitt betänkande Skattebrotten (SOU 1969:42). Förslaget innebar ett helt nytt sanktionssystem. Det då gällande påföljdssystemet ansågs drabba de skattskyldiga på ett ojämnt och slumpmässigt vis. Endast ett fåtal av dem som lämnade oriktiga uppgifter ställdes inför rätta och många upplevde det som en chikan att tvingas gå igenom ett domstolsförfarande fastän det endast rörde sig om förseelser av mer bagatellartat slag.

Skattestrafflagutredningens förslag till nytt sanktionssystem, vilket kom att ligga till grund för lagstiftningen, innebar att i princip alla överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna skulle beivras med ekonomiska sanktioner, skatte- och avgiftstillägg, som skulle tas ut i administrativ ordning. Det straffrättsliga påföljdssystemet skulle vara reserverat för mera allvarlig skattebrottslighet för vilken också föreslogs väsentlig straffskärpning. Beskattningsmyndigheten skulle handlägga de administrativa sanktionerna och de mer bagatellartade förseelserna skulle således inte komma inför domstols prövning. Detta system var då i stort sett en nyhet för svensk rätt men har senare kommit att utsträcka sig till allt fler områden. På förslag av utredningen frångicks systemet med normerade böter och ersattes av dagsbotssystemet.

Av lagtekniska och praktiska skäl ansågs det inte lämpligt att föra in skattebrotten i brottsbalken utan de centrala skattebrotten samlades i en specialstraffrättslig lag, skattebrottslagen.

Reformen omfattade flertalet skatter och allmänna avgifter samt de allt mer betydelsefulla arbetsgivaravgifterna. Tullar och andra skatter och avgifter som tas ut vid import kom emellertid inte att omfattas av den nya lagen.

I en del skatte- och avgiftsförfattningar, bl.a. sådana som inte inbegreps av det nya administrativa sanktionssystemet, behölls de befintliga straffbestämmelserna.

Huvudbrottet fick benämningen skattebedrägeri, vilket närmast motsvarar falskdeklarationsbrottet i skattestrafflagen. Skattebedrägeribrottet utformades emellertid som ett effektbrott och inte, som falskdeklarationsbrottet, som ett farebrott. Vidare uppställdes inte något krav på att uppgiften lämnas i en deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran. Även oriktig uppgift i kontrolluppgift kan således föranleda ansvar för skattebedrägeri. En ytterligare nyhet var att vissa former av passivitet i fortsättningen skulle kunna bestraffas som centralt skattebrott och medföra ansvar för skattebedrägeri.

Till skillnad från vad som gällde beträffande brottet vårdslös deklaration enligt skattestrafflagen fordras enligt skattebrottslagen, att en gärning, som begåtts av grov oaktsamhet, rört betydande belopp för att vara straffbar som vårdslös skatteuppgift.

Även uppbörden av skatter och avgifter ansågs böra skyddas genom straffbestämmelser i skattebrottslagen och en helt ny brottstyp infördes. Brotten benämns oredlig, vårdslös respektive bristande uppbördsredovisning.

Till skydd för myndighets kontrollverksamhet avseende skatter och avgifter infördes vidare en straffbestämmelse om försvärande av skattekontroll för dem som ålagts skyldigheten att föra räkenskaper.

Den ännu gällande skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972.

I samband med införandet av skattebrottslagen upphävdes straffbestämmelsen om deklarationsförsummelse i 120 § taxeringsförordningen (fr.o.m. den 1 januari 1975 taxeringslagen). I första hand skall sådan försummelse beivras med administrativa avgifter. Om underlåtenheten att deklarerat betingas av en avsikt att undandra skatt kan emellertid ansvar för passivt skattebedrägeri bli aktuellt. Straffbestämmelsen i samma lagrum om skyldigheten att avge föreskriven kontrolluppgift kom däremot att behållas. En nyhet var dock att subjektiva brottsförutsättningar tillfogades. För straffbarhet uppställdes som krav att gärningsmannens handlande eller passivitet berott på uppsåt eller grov oaktsamhet. I stället för penningböter skulle straffet i fortsättningen utdömas i dagsböter. Till böter, högst 500 kronor, dömdes den som inte lämnade uppgift om bl.a. utdelning och ränta, eller till utlandet utbetalt belopp. Ringa brott föranledde inte ansvar. Straffbestämmelsen var subsidiär till skattebrottslagen.

År 1975 tillkallades sakkunniga med uppgift att göra en översyn av de materiella och formella reglerna i det skatteadministrativa sanktions-systemet. Utredningen, som antog namnet Skattetilläggsutredningen, överlämnade våren 1977 delbetänkandet Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1 (SOU 1977:6). På utredningens förslag infördes bestämmelsen att skattetillägg endast skall utgå med hälften i

sådana fall där en oriktig uppgift i självdeklaration rättats eller hade kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial (prop. 1976/77:92).

I syfte att förenkla och förbättra skattesystemet bedrevs under 1980-talet ett omfattande reformarbete. Såväl de materiella skattereglerna som förfarandereglerna och organisationen av skatteförvaltningen var under denna tid föremål för utredning.

Hösten 1986 fattade riksdagen ett principbeslut om utformningen av det framtida taxeringsförfarandet och skatteprocessen (prop. 1986/87:47). Till grund för propositionen låg ett betänkande som hösten 1985 lagts fram av Skatteförenklingskommittén (SOU 1985:42). I juni 1988 lämnade kommittén sitt slutbetänkande, Ny taxeringslag - reformerad skatteprocess (SOU 1988:21-22).

Förslaget ledde till att genomgripande förändringar av skatteorganisationen och förfarandena på skatteområdet genomfördes år 1990 (prop. 1989/90:74). Taxeringslagen från 1956 upphävdes och ersattes av två lagar; en ny taxeringslag och en ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter. De administrativa sanktionsbestämmelserna överfördes i stort sett oförändrade till 5 kap. i den nya taxeringslagen medan straffbestämmelserna i 120 § taxeringslagen fick sin plats i 4 kap. lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Skattereformen aktualiserade även förändringar på sanktionsområdet. Enligt ett förslag som utarbetats inom Finansdepartementet och som i vissa delar byggde på Skattetilläggsutredningens och Skatteförenklingskommitténs slutbetänkanden genomfördes väsentliga förändringar rörande skattetillägg och förseningsavgifter på hela skatteområdet (prop. 1991/92:43). Genom lagstiftningen, som trädde i kraft den 1 januari 1992, gjordes reglerna om skattetillägg tillämpliga på bl.a. fastighetsskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader. Vidare infördes i lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare en bestämmelse motsvarande den som tidigare införts i taxeringslagen, att lägre avgiftstillägg skall utgå om en oriktig uppgift rättats eller hade kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Samtidigt mjukades reglerna upp något beträffande vad som skulle utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial. En ny eftergiftsgrund för de olika sanktionsavgifterna infördes. Vidare slopades rätten till s.k. nettokvittning dvs. kvittning mellan olika poster inom en förvärvskälla vid beräkning av underlaget för skattetillägg.

I skattebrottslagen har inte företagits några ändringar av mera avgörande betydelse sedan lagen infördes. Visserligen har lagen ändrats i stort sett varje år men detta beror på den konstruktion som valts för att reglera dess tillämpningsområde.

Förutom de ändringar som varit en följd av att nya skattelagar tillkommit och andra upphört, har reglerna om handläggning av skattebrottmål och om preskription av sådana mål varit föremål för lagstiftningsåtgärder (prop. 1982/83:134 och 1984/85:47). Vidare har en särskild straffskala för grova fall av försvårande av skattekontroll införts år 1982 i samband med att reglerna om bokföringsbrott ändrades (prop. 1981/82:85).

Slutligen har ändringar i skattebrottslagen företagits i samband med att systemet med förenklad självdeklaration infördes vid 1987 års taxering. Samtidigt ändrades 120 § taxeringslagen så att fängelse högst sex månader infördes i straffskalan (prop. 1984/85:180).

3 Gällande straffbestämmelser m.m.

3.1 Inledning

De centrala straffbestämmelserna på skatte- och avgiftsområdet har samlats i skattebrottslagen. Tillämpningsområdet bestäms genom en uppräkningslagen av de författningar om skatter och avgifter som denna är tillämplig på. I de författningar som sålunda faller utanför skattebrottslagen har emellertid i de flesta fall speciella straffbestämmelser intagits. Skatt och avgift som fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull har genom en särskild bestämmelse undantagits från skattebrottslagens tillämpningsområde. För skattebrott i samband med införsel och utförsel är i stället i huvudsak straffbestämmelserna i varusmuggningslagen tillämpliga. Även de skatte- och avgiftsförfattningar som omfattas av skattebrottslagen innehåller i flera fall självständiga straffbestämmelser, liksom vissa av de författningar som reglerar förfarandet på skatte- och avgiftsområdet.

Straffbestämmelser som antingen kompletterar eller ersätter reglerna i skattebrottslagen finns således i ett flertal skatte- och avgiftsförfattningar. En huvudtanke har varit att de allvarigare överträdelserna mot skatte- och avgiftsförfattningarna skall kriminaliseras i skattebrottslagen medan överträdelser av mera ordningsmässig natur skall bestraffas genom administrativa sanktioner.

I utredningens uppdrag ingår att göra en inventering av de olika straffbestämmelser som finns på skatte- och avgiftsområdet, bedöma om nivån på kriminaliseringen är lämpligt avvägd och föreslå en enklare och mer enhetlig reglering. I detta kapitel lämnas därför en kortfattad redogörelse för gällande straffbestämmelser på området. Framställningen inleds med en översiktlig beskrivning av bestämmelserna i skattebrottslagen och varusmuggningslagen. Därefter följer en redovisning av övriga författningar som, enligt vad utredningen kunnat finna, innehåller straffbestämmelser för undandragande av skatt eller avgift. Utredningens överväganden i vad mån dessa författningar bör ersättas av skattebrottslagens sanktionssystem redovisas i avsnitt 8.9.

3.2 Skattebrottslagen (1971:69)

Lagens tillämpningsområde

Som inledningsvis nämnts regleras skattebrottslagens tillämpningsområde genom en uppräknig i lagens första paragraf. Vid skattebrottslagens tillkomst synes avsikten ha varit att uppräknigen skulle vara uttömmande. Beträffande bl.a. lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster har emellertid avsteg gjorts från denna princip. Enligt 3 § nämnda lag skall vad som föreskrivs i skattebrottslagen om avgift tillämpas i fråga om särskild löneskatt. Författningen omnämns emellertid inte i skattebrottslagen. Motsvarande lagstiftningsteknik har tillämpats beträffande den nyligen antagna lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Uppräknigen i 1 § första stycket har delats in i tre punkter, vilka i princip hänför sig till direkta skatter, indirekta skatter respektive socialavgifter.

Som exempel på skatter och avgifter som faller utanför skattebrottslagens tillämpningsområde kan nämnas kupongskatt och hundskatt.

Skattebrottslagen gäller även beträffande preliminär skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt enligt en uttrycklig bestämmelse i 1 § andra stycket. Brott av denna typ kan i många fall vara av mindre allvarligt slag, något som enligt uttalanden i lagens förarbeten kan vara att beakta vid brottsrubriceringen och straffmätningen.

Enligt 1 § tredje stycket är skattebrottslagen inte tillämplig i de fall skatten eller avgiften fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull och inte heller beträffande dröjsmålsavgift, skattetillägg eller liknande avgift. De i praktiken mest betydelsefulla undantagen är undandragande av mervärdesskatt och punktskatt i samband med import av varor från s.k. tredje land.

En närmare redogörelse för skattebrottslagens tillämpningsområde lämnas i kapitel 7. I det sammanhanget redovisas också utredningens överväganden i fråga om den lagtekniska utformningen.

Skattebedrägeri

Skattebedrägeri är konstruerat med bedrägeribrottet i brottsbalken som förebild. Straffskalorna för de bägge brotten motsvarar också varandra utom så till vida att skatteförseelse enbart kan straffas med böter medan

fängelse sex månader ingår i straffskalan för den ringa formen av bedrägeri.

På flera väsentliga punkter skiljer sig emellertid brottskonstruktionerna åt. Ett vanligt bedrägeri kan förövas genom att vilseledandet sker muntligen eller skriftligen eller på något annat sätt. När det gäller den aktiva formen av skattebedrägeri är en förutsättning däremot att beskattningsmyndigheten vilseleds att fatta ett oriktigt beslut genom att en oriktig uppgift lämnas i en handling. Vidare fordras vid bedrägeri att en förmögenhetsöverföring äger rum som innebär vinning för gärningsmannen och motsvarande skada för den vilseleddes eller någon som är i dennes ställe. En sådan förmögenhetsöverföring anses ha ägt rum redan om det föreligger en beaktansvärd risk för att den vilseleddes skall drabbas av en slutlig förlust med motsvarande utsikt till vinning för gärningsmannen. Detta är emellertid inte tillräckligt för straffansvar för skattebedrägeri, eftersom detta brott förutsätter att den straffbara handlingen lett till viss i lagen angiven effekt.

Skattebedrägeribrottet förekommer i tre olika varianter; aktivt brott, passivt brott och skattebedrägeri vid förenklad självdeklaration.

För s.k. aktivt skattebedrägeri döms enligt 2 § första stycket skattebrottslagen den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder att skatt eller avgift inte påförs eller påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp. Straffet är fängelse i högst två år.

Det är inte någon förutsättning för ansvar att den oriktiga uppgiften avser egen skatt eller avges av den skattskyldige själv. Även en arbetsgivare som lämnar en oriktig kontrolluppgift till ledning för arbetstagararens skatt kan således under vissa förhållanden vara att döma för skattebedrägeri. Självfallet hör det till undantagen att en arbetsgivare uppsåtligen lämnar en felaktig kontrolluppgift utan att själv ha någon vinning av sitt handlande. Även annan skattebrottslighet kan därför bli aktuell i dessa sammanhang, då främst uppbördsbrott.

Något krav på att den avgivna handlingen skall ha viss form eller att den är undertecknad uppställs inte. En förutsättning är dock att handlingen i något avseende har betydelse för myndighetens beslut i fråga om skatt eller avgift. Själva beslutet skall avse att bestämma underlaget för skatte- eller avgiftsuttaget, eller att fastställa om en utskyld över huvud taget skall utgå och i så fall till vilket belopp. Ett beslut om anstånd omfattas således inte av straffbestämmelsen om skattebedrägeri.

Med myndighets beslut förstås enligt 11 § även sådant preliminärt eller slutligt beslut som på grund av särskild föreskrift skall anses

meddelat. Exempel härpå utgör beslut i samband med redovisning av arbetsgivaravgift, mervärdesskatt och punktskatt. Om en deklaration lämnats beträffande dessa utskylder anses ett beslut ha fattats i enlighet med deklarationen när denna kommit in till beskattningsmyndigheten.

Straffbuden i skattebrottslagen är s.k. blankettstraffbud. Vad som skall förstås med en "oriktig uppgift" kan inte utläsas direkt i lagen utan måste bedömas utifrån de materiella bestämmelserna i skatte- och avgiftsförfattningarna. Ett förtigande av en omständighet kan i vissa fall vara att jämställa med ett oriktigt uppgiftslämnande. Däremot behöver ett i och för sig ohållbart yrkande inte vara att bedöma som en oriktig uppgift om grunderna redovisas öppet. Inte heller felsummeringar och felöverföringar i deklarationsblanketter är alltid att bedöma som oriktiga uppgifter.

Skattebedrägeribrottet är konstruerat som ett effektbrott och det aktiva brottet fullbordas i och med att skattemyndigheten fattat ett felaktigt beslut det allmänna till nackdel. Med beslut skall därvid enligt lagmotiven förstås själva debiterings- eller krediteringsbeslutet och alltså inte det materiella avgörandet av skattefrågan.

Den andra formen av skattebedrägeri, s.k. passivt skattebedrägeri, regleras i 2 § andra stycket. För skattebedrägeri döms således även den som med avsikt att skatt eller avgift inte skall påföras eller skall påföras med för lågt belopp underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att han eller den han företräder inte påförs skatt eller avgift eller påförs skatt eller avgift med för lågt belopp.

Gränsdragningen mellan det aktiva och passiva brottet är inte helt skarp. Även om en deklaration är så bristfällig att skattemyndigheten får tillgripa skönstaxering är ansvar för aktivt skattebedrägeri inte uteslutet. Om däremot en deklaration genomgående innehåller orimliga uppgifter eller helt saknar uppgifter om inkomster och avdrag kan det förmodligen inte ifrågakomma att anse handlingen relevant; ansvar för passivt skattebedrägeri ligger närmare till hands i dessa fall.

I likhet med vad som gäller det aktiva brottet skall handlingen vid passivt skattebedrägeri vara avsedd att ligga till grund för beräkning av skatt eller avgift. Utanför det straffbara faller därför bl.a. underlåtenhet att registrera sig som skattskyldig till t.ex. mervärdesskatt.

Till skillnad från det aktiva skattebedrägeriet fordras för ansvar för passivt skattebedrägeri att den skattskyldige underlåtit att deklarera med avsikt att undandra skatt, s.k. direkt uppsåt. Den som av glömska, slarv eller annan oaktsamhet försummat att deklarera kan således inte göra sig skyldig till skattebedrägeri.

Det passiva skattebedrägeriet är fullbordat när underlåtenheten föranlett beskattningsmyndigheten att fatta ett felaktigt skattebeslut det allmänna till nackdel. Om den skattskyldige genom skönstaxering påförs rätt skatt eller för hög skatt föreligger således inte något skattebedrägeri. Om något skattebeslut inte fattas till följd av att den skattskyldige är ett okänt skattesubjekt för myndigheten anses brottet fullbordat vid den tidpunkt beskattningsmyndigheten skulle ha fattat ett beslut om deklARATIONSSKYLDIGHETEN hade fullgjorts i behörig ordning. När detta skulle ha skett är naturligtvis svårt att avgöra då det gäller slutlig inkomst- och förmögenhetsskatt eftersom beslut i dessa fall fattas löpande under taxeringsperioden. I praxis har fullbordanstidpunkten ansetts vara den 15 december taxeringsåret eftersom den skattskyldige senast vid detta datum skall ha tillställts skattsedel på slutlig skatt.

Den tredje formen av skattebedrägeri tillkom år 1987 i samband med att det förenklade deklarationsförfarandet infördes. En skattskyldig som uppfyller förutsättningarna för att ingå i det förenklade deklarationssystemet behöver inte uppge sådana inkomster för vilka kontrolluppgift skall lämnas. Genom att underteckna den förenklade deklarationsblanketten försäkras i stället den skattskyldige att de kontrolluppgifter han erhållit är riktiga. För att förhindra att ansvar för skattebedrägeri skulle vara uteslutet om arbetsgivaren i samråd med den skattskyldige lämnar en riktig kontrolluppgift till den skattskyldige men en felaktig sådan till beskattningsmyndigheten infördes straffbestämmelsen i 2 § tredje stycket skattebrottslagen. I det ytterligare förenklade deklarationsförfarandet, som tillämpas från och med 1995 års taxering, är förutsättningarna förändrade såtillvida att innehållet i de till skattemyndigheten inkomna kontrolluppgifterna numera redovisas på den förenklade deklARATION som sänds ut till berörda skattskyldiga. En särskild straffreglering för dessa fall synes därför numera överflödiga.

En utförligare redogörelse för de centrala skattebrotten kommer att lämnas i avsnitt 8.2.

Skatteförseelse

Om ett skattebedrägeri är att anse som ringa döms enligt 3 § för skatteförseelse. I likhet med systematiken i brottsbalken utgör skatteförseelse en särskild brottstyp med en särskild straffskala innehållande enbart böter. Förutom i straffhänseende har brottsrubriceringen betydelse för frågan om åtal och för ansvar vid försök till brott. Sålunda får enligt

13 § åtal för skatteförseelse inte väckas med mindre det är påkallat av särskilda skäl, och enligt 6 § är försök till skatteförseelse straffritt.

Vid bedömningen om ett skattebedrägeri är att anse som ringa skall samtliga objektiva omständigheter beaktas. Av avgörande betydelse är naturligtvis storleken av den undandragna skatten. I praxis har denna gräns satts vid ungefär 3/4 basbelopp. Även om beloppet inte är obetydligt kan emellertid, enligt uttalanden i förarbetena, gärningen vara att hänföra till ringa brott om en oriktighet varit så i ögonen fallande att beskattningsmyndigheten vid en med normal omsorg företagen granskning borde ha uppmärksammat felaktigheten och således inte föranletts att fatta ett oriktigt skattebeslut (prop. 1971:10 s. 250).

Skatteförseelse behandlas mera utförligt i avsnitt 8.3.

Grovt skattebedrägeri

Om ett skattebedrägeri är att anse som grovt döms enligt 4 § för grovt skattebedrägeri till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Liksom när det gäller skatteförseelse skall samtliga objektiva omständigheter beaktas vid bedömningen om ett skattebedrägeri är att anse som grovt. I lagtexten nämns emellertid som särskilt beaktansvärda omständigheter att brottet rört mycket betydande belopp eller eljest varit av synnerligen farlig art.

Det belopp som anges som kvalifikationsgrund avser undandragen skatt eller avgift. Någon fixerad beloppsgräns kan av förklarliga skäl inte heller för dessa fall uppställas. Den omständigheten att det i lagtexten talas om "mycket betydande" belopp antyder emellertid att gränsen ligger betydligt högre än vad som gäller för bl.a. grovt förmögenhetsbrott enligt brottsbalken. I praxis har undandragna skattebelopp upp emot tio basbelopp bedömts som icke grovt brott.

Den andra kvalifikationsgrunden, att gärningen varit av "synnerligen farlig art", syftar i första hand på gärningsmannens tillvägagångssätt. Om falsk handling eller vilseledande bokföring använts är detta omständigheter som enligt uttalanden i förarbetena kan göra att brottet bör bedömas som grovt.

I praxis har även den omständigheten att brottsligheten utövats systematiskt eller i större omfattning föranlett att brottet betraktats som grovt även om det skatte- eller avgiftsbelopp som vid varje tillfälle undandragits i och för sig inte varit så betydande.

I avsnitt 8.4 lämnas en mera utförlig framställning beträffande grovt skattebedrägeri.

Vårdslös skatteuppgift

För vårdslös skatteuppgift döms enligt 5 § den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp, allt under förutsättning att gärningen rör betydande belopp. Brottet utgör således den culpösa motsvarigheten till aktivt skattebedrägeri och försök därtill. Straffet är böter eller fängelse i högst två år.

De objektiva brottsrekvisiten "handling" och "oriktig uppgift" har samma innebörd som motsvarande rekvisit för det uppsåtliga brottet. I likhet med vad som gäller för skattebedrägeri inträder ansvar för vårdslös skatteuppgift oavsett om den oriktiga uppgiften avser uppgiftslämnarens egen eller annans skatt. Även en arbetsgivare som lämnar oriktig kontrolluppgift kan således vara att döma för vårdslös skatteuppgift.

För ansvar fordras att grov oaktsamhet kan läggas den uppgiftsskyldige till last. Uppgiftslämnaren skall således i någon mer avsevärd mån ha brustit i sina åligganden. Glömska, förbiseende eller annat misstag bör således inte medföra ansvar för vårdslös skatteuppgift. I dessa fall är tänkt att den administrativa sanktionen skatte- eller avgiftstillägg skall utgöra en tillräcklig reaktion.

Till skillnad från skattebedrägeriet är vårdslöshetsbrottet konstruerat som ett farebrott. För fullbordat brott är sålunda tillräckligt att det förelegat en fara för att det resultat som utgör rekvisit vid aktivt skattebedrägeri skall inträffa eller annorlunda uttryckt, att myndigheten med ledning av den oriktiga uppgiften fattar ett felaktigt skattebeslut det allmänna till nackdel.

I propositionen till skattebrottslagen formulerade departementschefen kravet på fara så, att åklagaren måste göra sannolikt att förhållandena i det aktuella fallet varit sådana att det förelegat en *beaktansvärd risk* för att skatt eller avgift skulle ha påförts för lågt eller tillgodoräknats för högt (prop. 1971:10 s. 255). För ansvar angavs vara tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid en rutinmässig granskning.

Naturligtvis kan en fara inte anses föreligga om det är praktiskt taget uteslutet att en oriktig uppgift undgår upptäckt. Så torde t.ex. vara fallet när det gäller uppgifter som beskattningsmyndigheten har tillgång till genom egna register eller sådana som förs av någon annan myndighet.

Fara i stadgandets mening bör emellertid inte heller anses föreligga om en uppgift är oklar eller tvivelaktig och därför borde ha föranlett en närmare granskning från myndigheten.

Slutligen bör fara inte heller anses föreligga om en felaktighet är av sådant slag att den bort avslöjas vid en med normal omsorg företagen granskning enligt för myndigheten föreskrivna rutiner. För farebedömningen blir i dessa fall av betydelse vilken redovisningsmetod som den uppgiftsskyldige tillämpar, hur kontrollen hos myndigheten är utformad, granskningstidens längd och andra liknande objektiva omständigheter. Däremot skall inte beaktas sådana egenskaper som okunnighet eller bristande rutin hos den som företar kontrollen.

Även om myndigheten i ett konkret fall föranletts att fatta ett felaktigt beslut behöver således inte någon fara i straffbestämmelsens mening ha förelegat. I detta hänseende är tillämpningsområdet för vårdslös skatteuppgift snävare än det som gäller för skattebedrägeri. Förhållandet kommer att diskuteras närmare av utredningen under avsnitt 8.5.

Av praktisk betydelse är det fallet att en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift om något förhållande beträffande vilket kontrolluppgift skall lämnas. I många fall förhåller det sig sannolikt så att den skattskyldige utgår från att de kontrolluppgifter han erhållit är riktiga och därför deklarerar i enlighet med dessa.

Inte sällan förekommer det emellertid att en oriktig uppgift upptäcks just därför att den inte överensstämmer med en lämnad kontrolluppgift. Risken för att misstämningen mellan uppgifterna skall undgå upptäckt är emellertid obetydlig eftersom skattemyndigheterna som regel rutinemässigt avstämmer den skattskyldiges uppgifter mot avgivna kontrolluppgifter. I de fall föreskriven skyldighet att avge kontrolluppgift fullgjorts kan det således inte annat än undantagsvis anses föreligga en fara för skatteundandragande. I RH 136:93 ansåg emellertid Hovrätten för Övre Norrland att fara för skatteundandragande förelegat oaktat skattemyndigheten tillställts en kontrolluppgift om försäljning av avverkningsrätt (jfr 3 kap. 40 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter). Vad som har sagts nu kommer delvis i ett nytt läge fr.o.m. 1995 års taxering genom den nya utformningen av formulären för förenklad självdeklaration.

Om en felaktig kontrolluppgift avgetts och den skattskyldige deklarerat i enlighet med uppgiften får det däremot antagligen anses att en fara för ett oriktigt skattebeslut förelegat. En annan fråga blir då om förfarandet att deklarerar i enlighet med kontrolluppgiften kan läggas den skattskyldige till last som grovt oaktsamt.

För att ansvar för vårdslös skatteuppgift skall inträda fordras dessutom att gärningen avsett *betydande belopp*. Vid skattebrottslagens tillkomst uttalade departementschefen att belopp upp till 2 000 kr i varje fall inte bör leda till åtal utan skattetillägg får för dessa fall anses vara

en tillräcklig sanktion. I NJA 1984 s. 520 hade Högsta domstolen bl.a. att ta ställning till frågan om rekvisitet betydande belopp var uppfyllt och fastslog rådande praxis, att gränsen i allmänhet torde kunna sättas vid ungefär ett basbelopp.

I propositionen till skattebrottslagen anges som en omständighet för att sätta beloppsgränsen lägre, att det är fråga om upprepad brottslighet. Som Högsta domstolen framhöll i det nyss nämnda rättsfallet utgör emellertid begreppet "betydande belopp" ett objektivi- tetsrekvisit för vårdslös skatteuppgift och måste som sådant hänföra sig till den särskilda gärningen.

Ett spörsmål som nära sammanhänger med denna fråga är hur konkur- rens mellan vårdslös skatteuppgift och något annat skattebrott skall behandlas. I NJA 1981 s. 277 uttalade HD:s majoritet, att i det fall en deklaration innehåller flera oriktiga uppgifter, hela förfarandet är att i skattebrottsligt hänseende betrakta som *ett brott* oavsett om samtliga uppgifter avgivits uppsåtligt eller det beträffande vissa uppgifter endast kunnat styrkas grov oaktsamhet. Även om skilda straffbud blir tillämp- liga på olika delar av förfarandet och de alltså var för sig blir att hänföra till antingen uppsåtligt brott enligt något av stadgandena i 2 - 4 §§, försök till sådant brott eller vårdslös skatteuppgift enligt 5 § skattebrotts- lagen, får enkel brottslighet anses vara för handen. Om de oriktiga uppgifterna sammanlagt rör ett betydande belopp bör således ansvar för vårdslös skatteuppgift kunna ådömas även om det skattebelopp som av grov oaktsamhet undandragits ensamt inte kan anses utgöra ett betydande belopp.

HD-majoritetens resonemang, att ett brott i olika delar kan hänföras under olika lagrum, har utsatts för kritik i doktrinen (se Jareborg; Brottsbalken kap. 23 - 24 med mera, s. 110 f.). Om endast ett brott anses förövat kan detta enligt Jareborg inte rimligen åsättas två brottsbe- teckningar. Däremot utesluter inte den omständigheten att det föreligger två brott, att man vid bedömningen om ett betydande skattebelopp undandragits även tar hänsyn till skatteundandragande som omfattas av gärningsmannens uppsåt.

Ett tidigare omdiskuterat spörsmål är huruvida ett åtal för skattebedrä- geri generellt sett kan anses innefatta ett påstående om ansvar för vårdslös skatteuppgift, även om något andrahandsyrkande av den innebörden inte framställts. Frågan besvarades nekande av Högsta domstolen i NJA 1987 s. 194. För att ansvar för vårdslös skatteuppgift skall kunna ådömas fordras således ett påstående om ett oaktsamt handlande.

Uppbördsbrott

En arbetsgivare som betalar ut ersättning i form av t.ex. lön är skyldig att göra avdrag för mottagarens preliminära skatt. Han är vidare skyldig att lämna redovisning till skattemyndigheten om den sålunda innehållna skatten och att betala in denna till uppbördsmyndigheten. Bestämmelser härom finns i uppbördslagen (1953:272) och i lagen (1958:295) om sjömansskatt.

Överträdelse av bestämmelsen om redovisningsskyldighet kriminaliseras i skattebrottslagen medan försummelse av skyldigheten att innehålla och betala in skatt sanktioneras i uppbördslagen och sjömansskattelagen. Beträffande de båda sistnämnda straffbestämmelserna hänvisas till den fortsatta framställningen (avsnitt 3.4 och 3.7).

Oredlig uppbördsredovisning

Enligt 7 § skattebrottslagen döms den för oredlig uppbördsredovisning som uppsåtligen underlåter att till uppbördsmyndighet avge föreskriven handling avseende redovisning av skatt eller avgift, som innehållits för annan, eller avger sådan handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att innehållen skatt eller avgift med orätt belopp påföres den uppgiftsskyldige eller tillgodoräknas annan. Straffet är fängelse i högst ett år.

Enligt det uppbördssystem som infördes år 1980 (prop. 1978/79:161) skall en arbetsgivare i uppbördsdeklarationen endast ange det sammanlagda skattebelopp han innehållit och inte såsom tidigare lämna specificerade uppgifter beträffande varje anställd. Först med ledning av den årliga kontrolluppgiften kan således arbetstagaren tillgodoräknas skatten. Vid varje redovisningstillfälle påföres emellertid den uppgiftsskyldige avdragen skatt.

Ansvar för uppbördsredovisningsbrott kan således inträda, förutom i samband med förfarandet med uppbördsdeklarationer, även i det fall en oriktig kontrolluppgift lämnas eller om en sådan föreskriven uppgift inte avges och förfarandet medför fara för att den anställde skall tillgodoräknas ett oriktigt skattebelopp.

I rättsfallet NJA 1985 s. 533 ansåg Högsta domstolen inte att en frivillig rättelse av uppbördsdeklarationer skett genom ingivande av korrekta kontrolluppgifter.

Som framgått har uppbördsredovisningsbrotten en aktiv och en passiv form. Gemensamt för de båda formerna är att gärningarna skall föranleda *fara* för den angivna effekten. I detta avseende skiljer sig

uppbördsbrotten från de uppsåtliga skattebrotten. Faran skall vara konkret i likhet med vad som gäller beträffande vårdslös skatteuppgift. I subjektivt hänseende är eventuellt uppsåt tillräckligt. Det fordras således inte, som för passivt skattebedrägeri, att den uppgiftsskyldige haft en avsikt med sitt handlande.

Det aktiva brottet fullbordas då en redovisningshandling med en oriktig uppgift avges till uppbördsmyndigheten. När föreskriven tid för ingivande av redovisningen gått till ända utan att skyldigheten fullgjorts föreligger fullbordat passivt brott.

Med uttrycket "orätt belopp" avses att redovisningen av verkställt skatteavdrag gjorts med antingen för högt eller för lågt belopp (prop. 1971:10 s. 259).

För ansvar för oredlig uppbördsredovisning förutsättes att arbetsgivaren kände till sin skyldighet enligt uppbördslagen, på samma sätt som ansvar för skattebedrägeri förutsätter att en deklarat som lämnar oriktig uppgift måste inse att uppgiften avviker från vad skatteförfattningarna föreskriver. Bristande kännedom om gällande bestämmelser utesluter således ansvar för uppsåtligt brott. Om det kan läggas den uppgiftsskyldige till last som grov oaktsamhet att han inte hållit sig underrättad om sina skyldigheter med avseende på skatteredovisningen kan emellertid ansvar för det vårdslösa uppbördsredovisningsbrottet bli aktuellt.

Det uppsåtliga uppbördsredovisningsbrottet är uppdelat i två svårhetsgrader. Oredlig uppbördsredovisning är den s.k. normalgraden av brottet medan den ringa formen benämns bristande uppbördsredovisning.

Bristande uppbördsredovisning

Är uppbördsredovisningsbrottet ringa döms enligt 8 § skattebrottslagen för bristande uppbördsredovisning till böter.

Till den lindrigare formen hänförs i första hand gärningar som rör mindre skatte- eller avgiftsbelopp. Särskilt gäller detta om brottet omfattar en enstaka uppbördstermin eller några få arbetstagares skattemedel. Även det förhållandet att den uppgiftsskyldiges förfarande utan vidare är uppenbart för uppbördsmyndigheten bör enligt motivuttalandena vara en omständighet som kan medföra att brottet är att bedöma som ringa (prop. 1971:10 s. 259). Faran för att uppbördsmyndigheten påför ett oriktigt belopp måste dock ha varit så påtaglig att den överhuvud kan betecknas som en fara; i annat fall har något brott inte begåtts.

Liksom beträffande skatteförseelse gäller enligt 13 § att åtal för bristande uppbördsredovisning får ske endast om det är påkallat av särskilda skäl.

Gränsen för när åtal väcks torde i praxis ligga någonstans omkring ett basbelopp. Om det är fråga om upprepad brottslighet eller någon annan försvårande omständighet föreligger kan gränsen för ringa brott troligen sättas lägre.

Vårdslös uppbördsredovisning

Om ett uppbördsredovisningsbrott begås av grov oaktsamhet döms enligt 9 § för vårdslös uppbördsredovisning till böter eller fängelse i högst sex månader. De objektiva brottsförutsättningarna överensstämmer helt med dem som gäller för det uppsåtliga brottet enligt 7 §.

För ansvar fordras att gärningsmannen visat grov oaktsamhet. Med grov oaktsamhet avses här liksom vid vårdslös skatteuppgift, att uppgiftslämnaren i någon mer avsevärd mån brutit i sina åligganden. Om en arbetsgivare inte håller sig underrättad om sina skyldigheter med avseende på skatteredovisningen får förmodligen i de flesta fall grov oaktsamhet anses föreligga.

I ringa fall skall inte dömas till ansvar för vårdslös uppbördsredovisning. Vid bedömningen om en gärning är att anse som ringa skall samma överväganden göras som vid avgörandet om ett uppsåtligt brott är att bedöma som bristande uppbördsredovisning. I praxis torde gränsen för när åtal väcks emellertid ligga något högre, omkring två basbelopp.

Försvårande av skattekontroll

För försvårande av skattekontroll döms enligt 10 § första stycket skattebrottslagen den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift. Straffet är böter eller fängelse i högst två år eller om brottet är grovt, fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

Ansvar för försvårande av skattekontroll skall enligt 10 § andra stycket inte ådömas om gärningen är att bedöma som ringa.

Enligt 10 § tredje stycket är brottet subsidiärt till bl.a bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken.

Under straffbudet faller bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen och därtill anknutna särskilda regler om bokföringsskyldighet i aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar samt fr.o.m. år 1996 även stiftelselagen och lagen om tryggande av pensionsutfästelse. Vidare omfattas den skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs i bl.a. jordbruksbokföringslagen, uppbördslagen, sjömansskattelagen och vissa punktskatteförfattningar.

Däremot avses inte att som försvårande av skattekontroll kriminalisera försummelse mot den allmänna skyldigheten att "i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt" sörja för att underlag finns för uppgiftsskyldighetens fullgörande, som föreskrivs i t.ex. 4 kap. 1 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, 14 kap. 17 § mervärdesskattelagen och 2 kap. 11 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Tillämpningsområdet för bokföringsbrott enligt brottsbalken utvidgades år 1982. Detta fick till följd att 10 § skattebrottslagen förlorade en hel del i betydelse. Ansvar för försvårande av skattekontroll torde numera komma i fråga i huvudsak i de fall förfarandet strider mot jordbruksbokföringslagen eller mot punktskatteförfattningarna utan att bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen förelegat. Vidare kan ansvar bli aktuellt i de fall kontrollverksamheten försvårats men rörelsens förlopp, resultat och ställning i huvudsak kan bedömas och gärningen inte är att bedöma som undertryckande av urkund. Slutligen kan ansvar inträda om ett bokföringsbrott är preskriberat och inte heller ansvar för undertryckande av urkund kommer i fråga.

Försvårande av skattekontroll är ett effektbrott, som fullbordas först då myndigheten i det konkreta fallet konstaterat att räkenskapsföringen är undermålig och därigenom försvårar skattekontrollen. Eftersom effekten inte kan avhjälpas finns inte utrymme för frivillig rättelse.

Ansvar för försvårande av skattekontroll förutsätter att gärningen begåtts i vart fall av grov oaktsamhet. Graden av oaktsamhet har således satts högre än vad som gäller i fråga om ansvar för bokföringsbrott. Begreppet grov oaktsamhet har här samma innebörd som i skattebrottslagen i övrigt.

För att ansvar för grovt brott skall bli aktuellt bör fordras, att det rör sig om en systematisk och uppsåtlig brottslighet som har avsett särskilt höga belopp.

Ringa fall av försvårande av skattekontroll torde enligt motivuttalandena föreligga om gärningsmannen visserligen åsidosatt skyldigheten att föra eller bevara räkenskaper på sådant sätt att myndighetens kontrollarbete allvarligt försvårats eller kanske rent av omöjliggjorts men där om-

ständigheterna talar för att det kan röra sig endast om mer obetydliga skatte- eller avgiftsbelopp.

En fråga som inte synes besvarad i rättspraxis är om straffbudet om försvårande av skattekontroll även är tillämpligt om kontrollen avsett de anställdas skatter. Straffbestämmelsen om försvårande av skattekontroll tillkom i samband med införandet av skattebrottslagen och utgjorde en redaktionell ändring av 121 § taxeringsförordningen. Denna bestämmelse tog endast sikte på kontroll av den uppgiftsskyldiges egen skatt. Något uttalande av innebörd att annat skulle avses än ett försvårande av kontrollen av den skattskyldiges skatter eller avgifter synes inte ha gjorts i något lagstiftningssammanhang.

Förhållandet mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott kommer att behandlas mera ingående i avsnitt 8.7.

Osjälvständiga brottsformer

Försök till skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri är straffbelagt enligt 6 § skattebrottslagen.

Uttryckliga regler om straff för *medverkan* till brott saknas i skattebrottslagen. Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 juli 1994 har emellertid lagfästs att medverkansreglerna i 23 kap. brottsbalken skall gälla även utanför balken straffbelagda gärningar för vilka fängelse är stadgat.

Medverkan till skattebrott bestraffades emellertid även innan de nu nämnda ändringarna i brottsbalken infördes. Skattestrafflagssakkunniga föreslog på sin tid att en bestämmelse skulle införas i skattestrafflagen om att delaktighet i brott skulle straffas enligt reglerna om delaktighet i allmänna strafflagen. En sådan bestämmelse ansågs emellertid överflödigt. Även utan en uttrycklig regel därom skulle enligt departementschefen delaktighet i brott bli straffbar i den omfattning som angavs i strafflagen. I rättspraxis kom också ansvar att ådömas för delaktighet. Reglerna om delaktighet i strafflagen omarbetades år 1948 och ersattes av bestämmelser om medverkan till brott, vilka år 1962 överfördes till 23 kap. brottsbalken.

Även vid skattebrottslagens införande utgick lagstiftaren från att reglerna om medverkan i brottsbalken är analogiskt tillämpliga på skattebrott.

Samtidigt som de tidigare nämnda ändringarna om medverkansansvar på specialstraffrättens område infördes i brottsbalken den 1 juli 1994, lagfästes den straffrättsliga legalitetsprincipen genom en särskild markering i 1 kap. 1 § BrB.

Medverkan till annat skattebrott än skatteförseelse och bristande uppbördsredovisning är således numera straffbart enligt reglerna i 23 kap. 4 och 5 §§ brottsbalken.

Särskilda åtalsregler m.m.

I 11 § föreskrivs att ett sådant preliminärt eller slutligt beslut som på grund av särskild föreskrift skall anses meddelat skall likställas med "myndighets beslut" i fråga om skatt eller avgift. Bestämmelsen tar sikte på det förhållandet att beskattningsmyndigheten inte i varje enskilt fall fattar ett formligt beslut. Särskilda föreskrifter om att beslut skall anses fattat i enlighet med ingiven deklaration eller på grund av utebliven deklaration finns bl.a. i 15 kap. 2 § NML, 11 § USAL och 4 kap. 2 § LPP.

En bestämmelse om frivillig rättelse finns i 12 §. Sålunda skall den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatt eller avgift kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp gå fri från ansvar.

Som redan tidigare nämnts får enligt 13 § åtal för skatteförseelse och bristande uppbördsredovisning ske endast om särskilda skäl föreligger. Tanken är att administrativa sanktioner skall vara en tillräcklig reaktion i dessa fall. Den omständigheten att skattetillägg inte kan utgå t.ex. därför att uppgiftslämnaren är ställföreträdare för en juridisk person eller en omyndig kan medföra att särskilda skäl för åtal anses föreligga.

Preskription och handläggning av skattemål

Bestämmelser om s.k. åtalspreskription finns i 35 kap. 1 § BrB. Om en misstänkt inte häktats eller delgivits åtal för ett brott inom viss tid, som varierar beroende av brottets svårhetsgrad, får påföljd inte ådömas. Även om de angivna förutsättningarna är uppfyllda får enligt 35 kap. 6 § BrB påföljd inte ådömas om viss längre tid förflutit, s.k. påföljds-preskription eller absolut preskription.

I 14 § första stycket skattebrottslagen har emellertid undantag gjorts från brottsbalkens regler om åtalspreskription. Enligt bestämmelsen är i inget fall preskriptionstiden för skattebrott kortare än fem år. Detta gäller således även bötesbrotten skatteförseelse och bristande uppbördsredovisning.

Genom en ändring år 1985 i 14 § andra stycket skattebrottslagen kan preskription av skattebrott numera förhindras genom att den misstänkte delges brottsmisstanke. Det är således inte längre någon förutsättning att

den misstänkte häktas eller delges stämning för brottet för att åtalspreskriptionen skall brytas.

För att ytterligare begränsa den misstänktes möjligheter att genom t.ex. förhållning av skatteprocessen och förundersökningen uppnå preskription av brottet, infördes år 1985 genom 14 a § en möjlighet att få preskriptionstiden för skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri eller försök därtill förlängd med upp till fem år. Avsikten med bestämmelsen är att möjliggöra delgivning av brottsmisstanke eller åtal, så att preskriptionstiden i stället ytterst begränsas genom reglerna i 35 kap. 6 § BrB. En förutsättning är att delgivningsförsök avseende stämning eller brottsmisstanke misslyckats. Vidare fordras att någon av förutsättningarna i 14 a § p 1 - 3 föreligger. Beslut om förlängning av preskriptionstiden beslutas av tingsrätten efter ansökan av åklagaren. Ansökan skall göras före utgången av den tid som begärs förlängd.

I 14 b - c §§ finns bestämmelser om ansökningsförfarandet, handläggningen vid tingsrätten och om möjligheten att överklaga rättens beslut.

Bestämmelser om möjligheten att vilandeförklara ett skattebrottsmål i avvaktan på utgången i själva skatteprocessen finns i 15 § skattebrottslagen. För att vilandeförklaring skall få ske fordras att skattemålets utgång i förvaltningsdomstolen är av *avgörande betydelse* för brottmålet.

Reglerna i 15 § om vilandeförklaring behandlas mera utförligt av utredningen i avsnitt 8.2.1.

3.3 Lagen (1960:418) om straff för varusmuggling

Straffbestämmelser

Olovlig införsel och utförsel av varor sanktioneras genom bestämmelser i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling (VSL). Lagen är tillämplig på brott vid införsel och utförsel av varor som innebär att tull, annan skatt eller avgift undandras eller att varor införs eller utförs i strid mot förbud. Skattebrottslagen gör därför undantag för fall då skatten eller avgiften fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull (1 § tredje stycket skattebrottslagen).

Genom 1 § första stycket varusmuggningslagen straffbeläggs förfaranden som består i att uppsåtligen föra in gods till Sverige eller utföra gods från Sverige utan att ge det till kännä för vederbörlig myndighet, under förutsättning att godset är sådant för vilket tull, annan skatt eller

avgift skall utgå till staten eller sådant som inte får införas till eller utföras från Sverige.

I 1 § andra stycket stadgas straff för den som lämnar oriktig uppgift i tulldeklaration eller som vilseleder på annat sätt i samband med tullbehandling av gods och härigenom uppsåtligen föranleder att tull, annan skatt eller avgift undandras statsverket eller att gods införs till landet eller utförs därifrån i strid mot förbud. Det är också straffbart att ändra i program eller upptagning eller på annat sätt olovligen påverka resultatet av en automatisk informationsbehandling.

Den som begår sådan handling gör sig skyldig till *varusmuggling* för vilket straffet är böter eller fängelse i högst två år. Gäller brottet sådan narkotika som uppräknas i 8 § narkotikastrafflagen (1968:64) är straffet fängelse i högst tre år. Om varusmuggling som avses i 1 § första stycket är att anse som ringa, vilket beror på godsets värde och övriga omständigheter vid brottet, är straffet penningböter. Avser smugglingen narkotika är straffet däremot böter eller fängelse i högst sex månader (2 §).

Anses varusmugglingen vara grov är straffet fängelse, lägst sex månader och högst sex år. När brottet avser narkotika enligt 8 § narkotikastrafflagen är straffet fängelse, lägst två och högst tio år. Vid bedömningen om brottet är grovt skall särskilt beaktas om det föröväts yrkesmässigt eller avsett gods av betydande myckenhet eller värde eller annars varit av särskilt farlig art. Avser hanteringen narkotika skall det beaktas om brottet i övrigt utgjort led i en verksamhet av särskilt hänsynslös art (3 §).

Med varusmuggling avses också ett antal förfoganden som sker uppsåtligen i strid mot villkor eller förbud. Det gäller gods som redan anmälts till tullmyndigheten, men där någon förfogar över godset innan det är förtullat eller beskattat, det gäller gods där återbetalning av eller befrielse från tull, annan skatt eller avgift är aktuell eller gods som är belagt med in- eller utförsel förbud. Innebär förfogandet att tull, annan skatt eller avgift undandras staten, att godset kommer ut i fri rörelse trots införsel förbud eller att godset förs ut ur landet i strid mot utförsel förbud är det straffbart som varusmuggling. För varusmuggling kan också den dömas som uppsåtligen, i strid mot villkor, förfogar över vara som införts i landet med tullfrihet eller reducerad tull eller förfogar över vara i strid mot tillstånd givet för in- eller utförsel. Det är också varusmuggling att uppsåtligen vilseleda tillståndsgivande myndighet att medge tillstånd om detta används för att föra in eller ut vara i strid mot förbud (4 §).

De förfaranden som räknas upp i 1 och 4 §§ varusmuggningslagen är straffbara även vid grov oaktsamhet. Det är också straffbart att av grov

oaksamhet lämna oriktig uppgift i tulldeklaration, att vilseleda på annat sätt vid tullbehandling av gods eller att vilseleda myndighet som skall lämna tillstånd till in- eller utförsel av vara om det medför fara för att tull, annan skatt eller avgift undandras staten eller att gods in- eller utförs i strid mot förbud. Även av grov oaksamhet företagen ändring vid databehandling är straffbar. Alla dessa förfaranden kan straffas med böter eller fängelse i högst två år. Är gärningen ringa är den straffri (5 §).

Den som uppsåtligen förvärvar, forslar, döljer, förvarar eller avyttrar gods som varit föremål för varusmuggling kan dömas för *olovlig befattning med smuggelgods* till böter eller fängelse i högst två år. Den som inte insåg men hade skäligen anledning anta att detta gods har varit föremål för varusmuggling kan dömas till böter. Ringa gärning är straffri (6 §).

Påträffas gods undàngömt i transportmedel på plats som inte är avsedd för resande kan dess befälhavare, om inget annat lagrum är tillämpligt, ådömas böter för *bristande tillsyn över transportmedel* om godset kan vara föremål för varusmuggling som inte är ringa (7 §).

För försök till varusmuggling, förberedelse till varusmuggling avseende narkotika och stämpling till sådan varusmuggling avseende narkotika som inte är ringa döms till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken. Brottsbalkens medverkansregler är också tillämpliga när flera deltagit vid brott som är straffbelagt i varusmuggningslagen. Är varusmugglingen ringa gäller medverkansbestämmelserna dock bara gärning som avser narkotika (8 §).

Frivilligt tillbakaträdande från varusmuggling och olovlig befattning med smuggelgods, vilket innebär att rätt tull, annan skatt eller avgift kan påföras, eller vad gäller 5 § att faran undanröjs, är straffritt (8 a §).

Förverkande

Gods som varit föremål för varusmuggling eller försök till varusmuggling skall förverkas. Finns inte godset kvar förverkas dess värde. Likaså skall emballage och förvaringskärl eller dess värde förverkas. Det är möjligt att helt eller delvis underlåta ett förverkande om det skulle vara uppenbart obilligt att genomföra det. Mot den som i god tro förvärvat egendomen eller särskild rätt till den kan förverkande inte ske (9 §).

Hjälpmiddel som använts vid varusmuggling, försök till varusmuggling eller vid olovlig befattning med smuggelgods kan förverkas helt eller delvis. För att så skall kunna ske skall ägaren eller den som var i hans ställe uppsåtligen ha begått brottet eller varit medverkande därtill.

Förverkandet skall också vara nödvändigt för att förebygga brott eller så skall det föreligga särskilda skäl. Är det uppenbart obilligt att förverka så får det inte ske. Finns hjälpmedlet inte kvar kan i stället värdet förverkas helt eller delvis. Mot godtroende förvärvare kan inte förverkande ske. Finns det möjlighet att föreskriva att åtgärd skall vidtas med hjälpmedlet för att förebygga missbruk kan rätten välja detta i stället för förverkande (10 §). I stället för förverkande av del av egendom kan förverkande ske av motsvarande del av dess värde (12 §).

Om en oförtullad vara eller dess värde blir föremål för förverkande, skall annan skatt än tull, avgifter och tulltillägg inte tas ut till den del varan eller dess värde förverkats. Ett tidigare meddelat beslut om sådan påлага skall upphävas eller ändras sedan dom eller beslut som innefattar förverkande har vunnit laga kraft. Erlagd tull skall beaktas vid förverkande av en varas värde och vid bestämmande av påföljd (90 § tullagen).

Åtal

Åtal för varusmuggling, för försök till varusmuggling eller för brott enligt 5 § varusmuggningslagen får väckas endast när det med hänsyn till brottets allvarliga art eller i övrigt finns särskilda skäl till det, om gärningen kan medföra påförande av tulltillägg enligt tullagen (1994:1550) eller av sådan särskild avgift som avses i 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor. För talan om förverkande enligt 9 § gäller samma förutsättningar (23 a §).

Tullåklagare kan föra talan vid allmän domstol i mål som rör brott enligt författningar vilkas efterlevnad Tullverket övervakar om inte svårare straff än böter kan följa på brottet eller om det avser ringa varusmuggling av narkotika (24 §). En fråga om förverkande av egendom som inte rör någon som är tilltalad för brott får prövas av tullåklagare om värdet av det som skall förverkas understiger en tiondel av det basbelopp som gällde när beslaget verkställdes eller om egendomen saknar saluvärde och det är uppenbart att förutsättningarna för ett förverkande är uppfyllda (24 § VSL och 3 § fjärde stycket lagen [1986:1009] om förfarandet i vissa fall vid förverkande m.m.).

Vidare gäller bl.a. att tullmyndighet får inleda förundersökning (13 §). Tulltjänsteman och tjänsteman vid Kustbevakningen har särskilda befogenheter att bl.a. genomföra husrannsakan och kroppsvisitation (18 och 19 §§).

3.4 Uppbördslagen (1953:272)

I 1 § uppbördslagen uppräknas de skatter och avgifter som ingår i uppbördssystemet. Samlingsbeteckningen i uppbördslagen för dessa skatter och avgifter är skatt. Begreppet skatt är här endast en lagteknisk term och motsvarar inte det finansrättsliga begreppet skatt.

Straffbestämmelser i uppbördslagen

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet om förhållande, som har betydelse för hans skyldighet att betala skatt skall dömas till böter. Likaså skall den dömas som lämnar sådana uppgifter för en juridisk person som han företräder. Samma påföljd följer för den som underlåter att lämna föreskriven uppgift av sådant slag. I ringa fall skall inte dömas till ansvar (79 §).

Straffbestämmelsen är subsidiär till skattebrottslagen på så sätt att den inte är tillämplig om gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.

Skattebrottslagen bestraffar endast oriktiga uppgifter som lämnas skriftligen eller på motsvarande sätt. Muntligen lämnade oriktiga uppgifter kan däremot bestraffas enligt 79 § uppbördslagen.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktiga uppgifter till arbetsgivaren för egen del eller som företrädare för juridisk person om innehav av F-skattesedel eller något annat förhållande som har betydelse för skyldighet att betala skatt, skall dömas till böter eller fängelse i högst sex månader (79 a §). Enbart böter har inte ansetts vara en tillräcklig påföljd i dessa fall (prop. 1991/92:112 s. 184 - 185). Även i detta fall kan gärningen begås både genom muntliga och skriftliga uppgifter.

Bestämmelsen i 79 a § uppbördslagen är subsidiär till både skattebrottslagen och brottsbalken. En skillnad föreligger dock i förhållande till den subsidiaritetsregel som finns i 79 § uppbördslagen. Enligt 79 a § kan bestämmelsen tillämpas så snart ansvar inte kan utdömas enligt skattebrottslagen eller brottsbalken, således oberoende av om gärningen är straffbelagd enligt de lagarna. Har t.ex. preskription inträtt för överträdelse av skattebrottslagen eller brottsbalken kan uppbördslagens 79 a § tillämpas. Här har använts samma lagstiftningsteknik som i 10 § skattebrottslagen. Där föreskrivs det att ansvar för försvårande av skattekontroll inte inträder, om ansvar för gärningen kan ådömas enligt brottsbalken.

Inte heller enligt 79 a § skall ansvar ådömas vid ringa fall.

Arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att verkställa skatteavdrag skall dömas till böter. I ringa fall skall inte dömas till ansvar (80 §).

Arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att inbetala den skatt som innehållits för annan skall dömas till böter. Rör gärningen betydande belopp eller föreligger annan försvårande omständighet skall arbetsgivaren dömas till fängelse i högst ett år. I ringa fall skall inte dömas till ansvar (81 §).

Preskriptionstiden för brott enligt 81 § har förlängts till att omfatta fem år från brottets begående om den misstänkte inom denna tid häktats, erhållit del av åtal för brottet eller delgetts underrättelse om att han är skäligen misstänkt för brottet.

3.5 Mervärdesskattelagen (1994:200)

En utländsk företagare har efter ansökan rätt att i vissa fall få återbetalning av ingående mervärdesskatt. Den som vill erhålla återbetalning skall göra ansökan på blankett enligt fastställt formulär och bifoga faktura och andra erforderliga handlingar. Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar en oriktig uppgift som är ägnad att leda till att ingående skatt återbetalas med ett för högt belopp skall enligt 19 kap. 10 § dömas till böter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen är belagd med strängare straff i brottsbalken. Detta straffstadgande motsvarar tidigare gällande 17 § lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare, vilken lag upphört att gälla i och med att den nya mervärdesskattelagen trätt i kraft. I specialmotiveringen till sistnämnda paragraf anförde föredragande statsrådet att ansvar enligt skattebrottslagen inte kunde komma i fråga i de fall som paragrafen tog sikte på (prop. 1990/91:72 s. 17). Anledningen är att den som ansöker om återbetalning inte gör det i egenskap av skattskyldig. Det är, lagtekniskt sett, i stället fråga om en ansökan att i egenskap av icke skattskyldig få kompensation för mervärdesskattekostnader. Den nu gällande straffbestämmelsen, som inte kommenterats särskilt, måste antas vila på samma synsätt.

Genom konstruktionen med ett ansökningsförfarande för erhållande av kompensation för vad som motsvarar ingående mervärdesskatt blir bestämmelserna om bedrägeri och grovt bedrägeri samt osann och vårdslös försäkran i brottsbalken tillämpliga.

Även nystartade verksamheter, näringsidkare, exportörer m.fl. har i vissa fall rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt även när om-sättningen för dessa inte är skattepliktig (10 kap. 9 och 11 - 13 §§). Begäran om återbetalning skall ske genom avgivande av deklaration av ingående skatt, dvs. i samma form som den som har en verksamhet som medför skattskyldighet (19 kap. 12 § första stycket).

Genom 15 kap. 1 § har skattemyndighetens beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 - 13 §§ jämförts med ett beskattningsbeslut. Konsekvensen av detta är att skattebrottslagen har ansetts direkt tillämplig. Detta framgår numera av 19 kap. 12 § andra stycket. Tillägget tillkom i förtydligande syfte på initiativ av Skatteutskottet (bet. 1993/94:SkU30 s. 19 - 20).

3.6 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Avlämnande av självdeklaration och kontrolluppgifter

I lagen regleras bl.a. skyldigheten att lämna självdeklaration vilken skall tjäna som underlag för taxering. Deklaration kan avges som särskild självdeklaration eller förenklad självdeklaration. I båda fallen skall deklaration avges på heder och samvete och på blankett enligt fastställt formulär. Utöver de uppgifter som krävs enligt formuläret bör var och en lämna de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för den egna taxeringen. Deklarationsskyldighet för fysisk person inträder när bruttointäkt av inkomstslag uppgår till visst belopp under beskattningsåret, när värdet av skattepliktiga tillgångar tillsammans överstiger ett visst belopp eller underlag skall fastställas för viss skatt eller avgift. Flertalet juridiska personer skall alltid avlämna självdeklaration. Efter föreläggande av skattemyndigheten skall också den som inte är deklarationsskyldig lämna självdeklaration.

Lagen reglerar också vilka uppgifter som skall redovisas i självdeklarationen och vilka ytterligare handlingar som skall fogas till denna.

Möjligheten att använda förenklad självdeklaration infördes vid 1987 års taxering. Förfarandet var då avsett för skattskyldiga med enkla inkomst- och förmögenhetsförhållanden. Inkomsterna redovisades inte i deklarationen utan den skattskyldige bekräftade att de kontrolluppgifter han erhållit överensstämde med hans inkomster och att förtryckta uppgifter på blanketten var riktiga. De uppgifter som skattemyndigheten

i övrigt behövde för att fatta beslut om en riktig taxering skulle den skattskyldige själv fylla i.

Systemet med förenklade självdeklarationer har förenklats ytterligare. Fr.o.m. 1995 års taxering erhåller den skattskyldige som är fysisk person eller dödsbo en deklaraionsblankett med förtryckta uppgifter, dels från de kontrolluppgifter som inkommit till skattemyndigheten, dels övriga av myndigheten kända uppgifter. Denna förtryckta blankett skall före den 15 april under taxeringsåret sändas ut till den som kan antas få lämna förenklad självdeklaration (2 kap. 11 §).

I LSK regleras vidare skyldigheten att lämna kontrolluppgifter och andra uppgifter samt hur dessa skall utformas. Kontrolluppgifterna har till syfte att vara till ledning för taxering av andra än uppgiftslämnaren själv och för registrering av preliminär skatt som har innehållits genom skatteavdrag (3 kap. 1 §).

Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter är omfattande, vissa uppgifter skall lämnas utan anmaning, vissa skall lämnas först efter föreläggande. Inkommer inte kontrolluppgift eller är den inte rätt upprättad får den uppgiftsskyldige föreläggas att lämna eller komplettera uppgifterna (3 kap. 64 §). Föreläggandet kan förenas med vite (4 kap. 5 § första stycket).

Det nya systemet för förenklad självdeklaration har inneburit att skyldigheten att lämna kontrolluppgifter ytterligare utvidgats. Utgångspunkten är att praktiskt taget alla "vanliga" uppgifter som måste beaktas vid taxeringen skall vara förtryckta på blanketten. Fördelen mot det tidigare gällande systemet är att den skattskyldige direkt ser vilka uppgifter skattemyndigheten har tillgång till och vilka inkomster han kommer att taxeras för. Den skattskyldige skall själv lägga till de uppgifter som han vill åberopa utöver de som redan anges i blanketten, rätta felaktiga eller ofullständiga uppgifter, underteckna blanketten och lämna den till skattemyndigheten senast den 2 maj under taxeringsåret.

Införandet av denna nya form av förenklad självdeklaration föranledde inte något förslag till ändring i skattebrottslagen i proposition 1992/93: 86. Föredragande statsrådet anförde att frågan om slopandet av 2 § tredje stycket skattebrottslagen och frågan om sanktioner vid uteblivet eller oriktigt kontrolluppgiftslämnande borde ingå i en total översyn av skattebrottslagen (s. 56).

Straffbestämmelser

I 4 kap. 7 - 10 §§ LSK straffbeläggs underlåtenhet att fullgöra vissa av de skyldigheter som stadgas i lagen.

Den som till arbetsgivare eller någon annan som är skyldig att avge kontrolluppgift rörande honom, uppsåtligen lämnar oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande, skall dömas till böter. Detsamma gäller i fråga om underlag för kontrolluppgift avseende vissa betalningar till eller från utlandet. I ringa fall skall inte dömas till ansvar (4 kap. 7 §).

Om någon underlåter att fullgöra sina skyldigheter när det gäller att lämna kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande av skattemyndighet skall han, om det sker uppsåtligen eller av grov oaktsamhet, dömas till böter eller fängelse i högst sex månader. Är underlåtenheten ringa skall inte dömas till ansvar. Ansvar inträder inte om gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen (4 kap. 8 §).

Vidare är det belagt med straff i form av penningböter att underlåta att fullgöra skyldighet att lämna kontrolluppgifter och vissa motsvarande uppgifter beträffande bl.a. räntor, utdelningar och överlåtelser av bostadsrättslägenheter. Detsamma gäller underlåtenhet att lämna sådan kontrolluppgift som i vissa fall skall avges för beskattning utomlands (4 kap. 9 §).

Ansvar enligt denna bestämmelse skall inte ådömas vid ringa fall och inte heller om gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.

Det är slutligen enligt 4 kap. 10 § belagt med bötesstraff att inte inom föreskriven tid anmäla när utländsk skatt, som blivit avräknad från svensk skatt, har nedsatts.

3.7 Lagen (1958:295) om sjömansskatt

Sjömansskatt och, fr.o.m. den 1 januari 1995, allmänna egenavgifter skall erläggas av sjöman dels för inkomst ombord på svenskt handelsfartyg med en bruttodräktighet av minst 100 som huvudsakligen används i närfart eller fjärrfart, dels för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa inom sjöfartsnäringen om personen någon gång inom tolv månader dessförinnan haft att erlagga sjömansskatt. Sjömansskatten är en definitiv källskatt som uttas i stället för kommunalskatt och statlig inkomstskatt. Den som uppburit inkomst för vilken det utgått sjömansskatt skall inte deklarerat inkomsten och skall därmed inte heller taxeras för denna. Som inkomst räknas den kontanta inkomsten, fri kost ombord, traktamenten, reseersättningar och naturaförmåner om de hade utgjort intäkt av tjänst enligt kommunalskattelagen. Jämkning av sjömans beskattningsbara inkomst kan ske för avdrag för underskott i förvärvskälla, utbetalning av periodiskt understöd, avgift för pensionsförsäkring eller inbetalning

på pensionssparkonto om det medför att den beskattningsbara inkomsten nedsätts med minst 600 kr. I vissa fall medges även jämkning av sjömansskatten om förutsättningar för skattereduktion för underskott av kapital föreligger. En sjöman som endast haft inkomst ombord för vilken han erlagt sjömansskatt behöver inte lämna självdeklaration. För övriga inkomster skall sjömannen lämna självdeklaration när bruttointäkterna sammanlagt uppgått till minst 100 kr.

Som tidigare nämnts utgår sedan den 1 januari 1995 allmänna egenavgifter även för sjömän. Om inget annat särskilt anges gäller vad som nedan sägs om sjömansskatt även beträffande sådana avgifter.

Ärenden angående sjömansskatt handläggs av Skattemyndigheten i Göteborgs- och Bohus län eller av sjömansskattenämnden inom Riksskatteverket.

Redare är skyldig att göra avdrag för sjömansskatten och att per tvåmånadersperioder till skattemyndigheten inbetala och redovisa under perioden innehållen sjömansskatt.

Skattebrottslagen är i sin nuvarande lydelse tillämplig på skatt enligt lagen om sjömansskatt. I 26 § lagen om sjömansskatt föreskrivs det därtill att sjöman som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till myndighet eller redare lämnar oriktig uppgift om förhållande, som har betydelse för hans skyldighet att erlagga sjömansskatt, eller underlåter att lämna sådan föreskriven uppgift, skall dömas till böter. I ringa fall skall inte dömas till ansvar. Ansvar skall inte inträda om gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen. Lagen om sjömansskatt går därmed längre än skattebrottslagen. Enligt lagen om sjömansskatt kan den sjöman straffas med böter som skriftligen eller muntligen lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna föreskriven uppgift, oavsett om det leder till att skatt undandras eller ej. Bestämmelsen motsvarar närmast 79 och 79 a § uppbördslagen (1953:272).

Redare för handelsfartyg där sjöman skall erlagga sjömansskatt, skall varje år före den 1 oktober till skattemyndigheten lämna ett antal uppgifter enligt fastställt formulär. Den redare som avseende dessa uppgifter uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktigt meddelande, som kan medföra för låg beskattning av sjöman, skall dömas till böter. I ringa fall skall inte dömas till ansvar. Ansvar skall inte inträda om gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen (26 §).

Uppbördslagen är inte tillämplig på skatt enligt lagen om sjömansskatt. Den redare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att verkställa avdrag för skatt döms i stället enligt 27 § lagen om sjömansskatt till böter. I ringa fall skall inte dömas till ansvar. Om en redare utan skälig anledning underlåter att verkställa föreskrivet avdrag blir han jämte sjömannen ansvarig för skatten och avgiften.

Redare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att inbetala skatt som innehållits för annan döms, enligt 28 §, till böter eller, om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, till fängelse i högst ett år. I ringa fall skall inte dömas till ansvar. Utan hinder av 35 kap. 1 § BrB får påföljd ådömas om den som är misstänkt häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet. Bestämmelserna i 14 § andra stycket skattebrottslagen är tillämpliga på dessa brott.

Har företrädare för arbetsgivare som är juridisk person dragit av skatt men uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att inbetala detta belopp i rätt tid och ordning, är företrädaren tillsammans med arbetsgivaren betalningsskyldig för skatten och dröjningsavgift på denna. Betalningsskyldigheten kan jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl. Talan om betalningsansvar skall enligt 17 § 1 mom. tredje stycket föras vid allmän domstol.

Fullgör redare, utan skäligen anledning, inte sin skyldighet att lämna uppgifter till skattemyndigheten och innebär detta att skatteavdrag sker för sjöman med för lågt belopp, blir redare och sjöman solidariskt ansvariga för underlåtet avdrag.

3.8 Andra specialstraffrättsliga bestämmelser av intresse

Ett av syftena med reformen av skattestraffrätten var enligt departementschefen i prop. 1971:10 s. 239, att reservera straffpåföljderna för allvarigare överträdelser mot beskattningssystemet. En grundtanke var därvid att samla samtliga straffbestämmelser i en generell lag med räckvidd över hela skatte- och avgiftsområdet. Det var emellertid svårt att under en sådan generell lag samla alla brott. Vissa centrala brott måste lämnas utanför den nya skattebrottslagen, bl.a. tullbrotten och överträdelser av regler i kupongskatteförordningen (1970:624).

Med hänsyn till det uppdrag att göra en inventering av förekommande straffbestämmelser som följer av direktiven redovisar utredningen i det följande sådana skatte- och avgiftsförfattningar som inte har nämnts i det föregående men som enligt vad utredningen kunnat finna innehåller straffbestämmelser för oriktiga uppgifter eller underlåtenhet att lämna uppgifter. I avsnitt 8.9 kommer utredningen att redovisa sin bedömning i vad mån dessa bestämmelser bör ersättas av skattebrottslagens sanktionssystem.

3.8.1 Lagen (1923:116) om hundskatt

Hundskatten är en kommunal angelägenhet och kan uttas av kommunen om den så önskar. Kommun som tar ut hundskatt får själv bestämma storleken av skatten och dess användning. Anmälan om innehav av skattepliktig hund och av vissa skattefria hundar sker skriftligen senast under januari månad varje år eller, om skatteplikt inträder under året, senast inom 30 dagar därefter. Kommunen skall föra register över de hundar som anmäls. Skattskyldig för hunden är den person som stadigvarande innehar hunden när skatteplikt inträder. Den skattskyldige som inte har fullgjort anmälningsskyldighet för hund ett visst år och som medger att han underlåtit detta kan påföras dubbel hundskatt av kommunen. Den som underlåter att fullgöra anmälningsskyldigheten till kommunen eller som försöker undandra sig skattskyldighet genom oriktiga uppgifter, om gärningen inte är straffbelagd i brottsbalken döms till böter. Detsamma gäller den som inte fäster skattemärke på hunden på föreskrivet sätt. Allmänt åtal kräver dock medgivande av kommunen.

3.8.2 Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL)

Enligt lagen om arvsskatt och gåvoskatt utgår skatt till staten för egendom som förvärvas genom arv, testamente eller gåva. Skattskyldig är den som förvärvar egendomen med vissa angivna undantag. Skatt tas ut för all egendom om arvlåtare/testator eller gåvogivare vid dödsfallet eller gåvotillfället var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige. Detsamma gäller om han var antingen svensk medborgare eller gift med en svensk medborgare och hade flyttat från Sverige mindre än tio år före det tillfälle som utlöser skatten. Därtill tas skatt ut i Sverige för viss egendom med anknytning till landet. Skattskyldigheten inträder huvudsakligen vid tidpunkten för dödsfallet eller gåvans fullbordande. Efter avliden person skall upprättas en bouppteckning innehållande bl.a. en förteckning över och värdering av den avlidnes tillgångar och skulder. Bouppteckningen ligger sedan till grund för beskattningen av testaments- och arvtagare. För beskattning av gåva skall deklaration avges av den skattskyldige, dvs. mottagaren av gåvan. I vissa fall skall deklaration lämnas även om arvfallen egendom.

Bouppteckning skall inges till behörig tingsrätt medan gåvodeklaration skall inges till behörig skattemyndighet. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att avge deklaration inom föreskriven tid

skall dömas till böter om inte gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen. I ringa fall skall inte dömas till ansvar (66 § AGL).

3.8.3 Kungörelsen (1965:40) om uttagande i vissa fall av ogulden skatt på utdelning från företag i Amerikas Förenta Stater

Dubbelbeskattningsavtalet den 23 mars 1939, med tilläggsavtal den 22 oktober 1963, mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater (USA) beträffande inkomstskatter m.m. är tillämpligt på medborgare i Sverige och USA, personer boende i dessa stater samt svenska och amerikanska bolag eller andra juridiska personer.

Utdelning kan i vissa fall beskattas i den stat där den som uppbär utdelningen är bosatt eller där den uppbärande juridiska personen hör hemma. Den stat från vilken utdelningen härrör har dock enligt dubbelbeskattningsavtalet rätt att innehålla källskatt som maximalt får uttas med 15 procent av utdelningens belopp. Normalt tar USA ut källskatt med 30 procent av utdelningen när den utbetalas till aktieägare bosatt i annat land. Sverige tar i motsvarande situation ut kupongskatt med 30 procent.

För att förhindra att dubbelbeskattningsavtalets regler om reducering av den amerikanska källskatten på utdelning på aktie eller andel i bolag eller annan juridisk person i USA utnyttjas av den som inte är berättigad därtill, stadgas att den som i Sverige uppbär utdelningen för annans räkning, vid vidareutbetalning eller tillgodoförande på annat sätt till den utdelningsberättigade, skall göra avdrag för den amerikanska källskatt som inte tagits ut. Sådant avdrag skall inte ske om det är uppenbart att den för vars räkning utdelningen uppburits var berättigad till nedsättning av den amerikanska källskatten när utdelningen blev tillgänglig för lyftning. Har den utdelningsberättigade inte rätt till nedsättning av den amerikanska källskatten, skall avdrag ske så att det totala skatteavdraget motsvarar 30 procent av utdelningens bruttobelopp räknat i svenska kronor. Det innehållna beloppet skall inbetalas till Riksskatteverket. Den utdelningsberättigade och Riksskatteverket skall erhålla avräkningsnota på i Sverige innehållet skattebelopp enligt fastställt formulär.

Utbetalar den som är skyldig att verkställa skatteavdrag utdelning utan att göra föreskrivet skatteavdrag och sker det uppsåtligt eller av oaktsamhet som inte är ringa, skall denne dömas till dagsböter. Den som inte lämnar avräkningsnota till den utdelningsberättigade skall dömas till böter, högst 500 kronor.

Underlåter någon att till Riksskatteverket i tid inbetala innehållen skatt döms denne, om det sker uppsåtligen eller av grov oaktsamhet och gärningen inte är straffbelagd i brottsbalken, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Har skatteavdrag skett i Sverige trots att den utdelningsberättigade är berättigad till nedsättning av den amerikanska källskatten eller har skatteavdrag skett med för högt belopp på annan grund, skall för mycket innehållen skatt återbetalas. För att erhålla återbetalning krävs en skriftlig ansökan av den utdelningsberättigade. Innehåller ansökan uppsåtligen lämnad oriktig uppgift ägnad att leda till återbetalning av skatt för sökanden eller den han företräder, skall den som lämnar uppgiften dömas till böter eller fängelse i högst sex månader om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

Riksdagen har den 30 november 1994 dels godkänt ett avtal mellan Sverige och USA för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst, dels antagit en lag om dubbelbeskattningavtal mellan dessa länder (rskr. 1994/95:38). Enligt avtalets artikel 29 skall det ratificeras av de avtalsslutande staterna och ratifikationshandlingarna skall utväxlas snarast möjligt. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av handlingarna. Lagen om dubbelbeskattningavtal mellan Sverige och USA träder i kraft den dag regeringen bestämmer, varvid kungörelsen (1965:40) om uttagande i vissa fall av ogulden skatt på utdelning från företag i Amerikas Förenta Stater upphävs. Med hänsyn härtill och med hänsyn till att skattebrottslagen inte är tillämplig på skatt som skall betalas till annan stat än Sverige tar utredningen inte upp kungörelsen i det följande.

3.8.4 Radiolagen (1966:755)

Den som yrkesmässigt överlåter TV-mottagare i detaljhandel eller yrkesmässigt hyr ut TV-mottagare skall anmäla överlåtelse eller uthyrning till Radiotjänst i Kiruna Aktiebolag inom viss tid. Anmälan skall innehålla de uppgifter som behövs för att fastställa avgiftsplikten för innehavet. Till böter döms den som underlåter att fullgöra anmälningsskyldigheten *eller* uppsåtligen eller av oaktsamhet lämnar ofullständiga eller oriktiga uppgifter i anmälan om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

Vid överlåtelse och uthyrning är förvärvaren/förhyraren eller dennes företrädare skyldig att lämna de uppgifter överlåtaren eller uthyraren behöver, när denne begär det, för att kunna fullgöra sin anmälningsskyldighet. Den som då uppsåtligen eller av oaktsamhet lämnar oriktiga

uppgifter skall dömas till böter, om inte gärningen är straffbelagd i brottsbalken.

3.8.5 Kupongskattelagen (1970:624)

Kupongskatt skall erläggas till staten för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag och andel i svensk värdepappersfond med undantag för utdelning i form av samtliga aktier i ett annat svenskt aktiebolag direkt eller indirekt ägt av det utdelande bolaget. Kupongskatt är en definitiv källskatt och uttas med 30 procent av utdelningen. Skatt utgår huvudsakligen i de fall utdelningen betalas till utdelningsberättigad som skatterättsligt inte anses bosatt i Sverige och utgår i stället för inkomstskatt och förmögenhetsskatt. Beskattningsmyndighet är Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

För avstämningsbolag skall Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (VPC), förvaltare och förvaringsinstitut vid utbetalning av utdelning innehålla kupongskatt om det inte framgår att den utdelningsberättigade inte är skattskyldig. Skatten innehålls också när utdelning inte kan ske på grund av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot detta skall dömas till böter. I ringa fall skall inte dömas till ansvar. Ansvar enligt kupongskattelagen inträder inte om gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

De uppgifter som skall lämnas om den utdelningsberättigade skall lämnas skriftligen till VPC, förvaltare och förvaringsinstitut, dels i samband med begäran om införing i aktiebok eller förteckning, dels vid begäran av VPC/förvaltare/förvaringsinstitut, samt vid ändrade förhållanden av betydelse för bedömningen av skattskyldigheten. Den som uppsåtligen bryter mot detta stadgande skall, om åtgärden kan medföra för låg kupongskatt för honom eller den han företräder, dömas till böter eller fängelse i högst två år. Rör brottet verkligt betydande belopp eller är det av särskilt farlig art eller föreligger annan synnerligen försvårande omständighet, skall personen dömas till fängelse i högst sex år. Sker överträdelsen av grov oaktsamhet skall personen dömas till böter eller fängelse i högst sex månader. Ringa fall skall inte föranleda ansvar vid grov oaktsamhet. Ansvar inträder inte heller för den som frivilligt rättar oriktig uppgift eller fullgör underlåten uppgiftsskyldighet. VPC, förvaltare och förvaringsinstitut skall senast fyra månader efter utdelningstillfället lämna skriftlig uppgift till den utdelningsberättigade om det belopp som innehållits som kupongskatt.

VPC, förvaltare och förvaringsinstitut skall inom fyra månader efter utdelningstillfället lämna beskattningsmyndigheten uppgifter om utbetalad

utdelning och innehållen kupongskatt samt vad som ej kunnat utbetalas till utdelningsberättigad avseende avstämningsbolag. Inom samma tid skall också innehållen kupongskatt inbetalas till beskattningsmyndigheten, dock med undantag för skatt på utdelning som ej kunnat betalas ut. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot detta skall dömas till böter. I ringa fall skall inte dömas till ansvar. Är gärningen belagd med straff i brottsbalken skall kupongskattelagen inte tillämpas.

Vid utbetalning från aktiebolag som inte är avstämningsbolag (kupongbolag), skall den som erhåller utdelningen på heder och samvete lämna uppgifter enligt fastställt formulär till den som betalar ut utdelningen, för att skattskyldigheten skall kunna bedömas (14 § kupongskattelagen och 3 kap. 28 § LSK). Framgår det inte uppenbarligen att den utdelningsberättigade inte är skattskyldig för utdelningen, skall kupongskatt innehållas. Den som betalar ut utdelningen skall skriftligen meddela uppgiftslämnaren att kupongskatt innehållits. Den som uppsåtligen bryter häremot skall, om åtgärden kan medföra för låg kupongskatt för honom eller den han företräder, dömas till böter eller fängelse i högst två år. Rör brottet verkligt betydande belopp eller är det av särskilt farlig art eller om annan synnerligen försvårande omständighet föreligger, är straffet fängelse i högst sex år. Begås gärningen av grov oaktsamhet kan straff ådömas med böter eller fängelse i högst sex månader. Den som frivilligt rättar oriktig uppgift eller fullgör underlåten uppgiftsskyldighet skall inte dömas till ansvar. Detsamma gäller om en grovt oaktsam gärning är att bedöma som ringa.

Inom fyra månader efter utdelningstillfället, dock senast den 15 januari följande år, skall kupongbolag till beskattningsmyndigheten lämna de blanketter med uppgifter om utdelning som kommit in samt inbetala kupongskatt. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot detta skall dömas till böter. I ringa fall döms inte till ansvar. Fallor gärningen under straffbestämmelser i brottsbalken skall dessa tillämpas i stället för kupongskattelagen.

Blanketter avseende utdelning från kupongbolag skall ordnas på visst sätt. Alla aktiebolag skall inom en månad efter utdelningstillfället sända bestyrkt avskrift av utdelningsbeslutet till registreringsmyndigheten som sänder det vidare till beskattningsmyndigheten. Registreringsmyndigheten skall erinra om denna skyldighet om den inte har uppfyllts och anmäla till beskattningsmyndigheten om beslutet inte inkommer. Lämnas utdelning i annan form än i svensk valuta och föreligger skyldighet att inbetala kupongskatt, skall beskattningsmyndigheten senast en vecka efter beslutet om utdelning skriftligen underrättas om tillgångarnas värde vid utdelningstillfället. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet

bryter mot dessa föreskrifter skall dömas till böter, dock inte om gärningen är ringa eller om ansvar stadgas i brottsbalken.

3.8.6 Förordningen (1977:1119) om farledsvaravgift

För gods som transporteras med fartyg till eller från Sverige och för borrhäls- eller bostadsplattform eller liknande anordning för verksamhet till havs som transporteras till och från Sverige utgår avgift (farledsvaravgift). I förordningen uppräknas ett antal undantag från avgiftsplikten. När avgift utgår beräknas den efter godsets bruttovikt eller anordningens bruttodräktighet och utgår efter olika klasser beroende på lastnings- och lossningsort. Farledsvaravgift fastställs och uppbärs av den tullanstalt där fartyget klareras. Sjöfartsverket kan dock efter samråd med Generaltullstyrelsen medge att avgiften fastställs och uppbärs i annan ordning. Så har skett för Trollhätte kanal och Väneren där avgiften debiteras och uppbärs av Sjöfartsverket. Sjöfartsverket och regeringen kan medge nedsättning av eller befrielse från avgift.

Fartygets redare skall avge dels en deklaration angående avgiftspliktig gods, dels ytterligare uppgifter och handlingar som behövs för att beräkna avgiften. När det gäller anordningarna skall de uppgifter som behövs för att beräkna avgiften lämnas av ägare, redare eller annan brukare. Även ombud godtas som uppgiftslämnare. För gods är dess ägare och fartygets redare solidariskt betalningsansvariga. För anordning är ägare, redare och brukare solidariskt ansvariga för avgiften.

Den som lämnar oriktig uppgift när farledsvaravgiften skall fastställas skall, om det sker med uppsåt eller av oaktsamhet, dömas till böter om inte gärningen är straffbelagd i brottsbalken. I ringa fall skall inte dömas till ansvar.

3.8.7 Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 december 1993 infördes nya regler för fastighetstaxeringsförfarandet (prop. 1993/94:1). Förfarandet har härigenom i väsentliga hänseenden anpassats till det som gäller vid inkomsttaxeringen. I syfte att åstadkomma ytterligare förenklingar har vidare den 1 januari 1995 införts ett system med registerbaserad fastighetstaxering (prop. 1994/95:53). I detta senare sammanhang antogs också regler om ett omräkningsförfarande, som i

huvudsak innebär att fastigheters taxeringsvärden successivt skall justeras med hänsyn till prisutvecklingen på fastighetsmarknaden.

Byggnader och mark är skattepliktiga om de inte enligt lag är undantagna från skatteplikt. Ett sådant undantag har gjorts bl.a för fastigheter som används för speciella ändamål och för fastigheter som ägs av vissa institutioner.

Underlaget för skatteuttaget utgörs av det värde som åsatts fastigheten eller den s.k. *taxeringsenheten* vid en fastighetstaxering. Värdet skall i princip utgöra 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde.

Fastighetstaxering sker genom allmän fastighetstaxering, särskild fastighetstaxering eller omräkning.

Allmän fastighetstaxering sker vartannat år. Under ett och samma år taxeras alla taxeringsenheter av en viss typ t.ex. småhus, lantbruk eller industrier enligt en i lag fastställd ordning. För respektive typ sker allmän fastighetstaxering sedan löpande med en intervall om sex år. Nästa allmänna fastighetstaxering infaller år 1996 och avser småhus.

Särskild fastighetstaxering sker däremot varje år som allmän fastighetstaxering beträffande taxeringsenheten inte äger rum. Har vid den särskilda fastighetstaxeringen ingen förändring skett av taxeringsenheten fastställs näst föregående års taxering. Ett skäl för att utföra en ny taxering är bl.a. att det skett en fysisk förändring av taxeringsenheten; en byggnad kan ha uppförts eller rivits. Ett annat skäl kan vara att ändring bör ske beträffande indelningen av en taxeringsenhet.

Fastighetstaxering kan slutligen ske genom *omräkning*. Förfarandet, som tillämpas beträffande samtliga skattepliktiga taxeringsenheter utom industrienheter, infördes genom den tidigare omnämnda lagändringen (prop. 1994/95:53) och tillämpas för första gången år 1996. Systemet innebär i korthet att det värde som åsatts en taxeringsenhet vid allmän eller särskild fastighetstaxering, det s.k. *basvärdet*, årligen justeras genom ett omräkningsförfarande och att ett aktuellt *taxeringsvärde* på detta sätt framräknas.

Taxeringsvärdet ligger till grund för olika skattebeslut, bl.a. fastighetsskatt, förmögenhetsskatt, arvsskatt och gåvoskatt.

Fram till utgången av år 1994 har den allmänna fastighetstaxeringen i huvudsak byggts på uppgifter som lämnats av fastighetsägaren. Som tidigare nämnts kommer emellertid ett registerbaserat taxeringsförfarande att tillämpas från och med 1996 års allmänna fastighetstaxering. Enkelt beskrivet innebär förfarandet att skattemyndigheten inhämtar uppgifter för taxeringen från befintliga register. Om tillfredsställande underlag på detta sätt kan erhållas tillställs fastighetsägaren senast den 15 oktober året före taxeringsåret ett förslag till fastighetstaxering. Mot förslaget kan påpekanden lämnas senast den 1 november samma år.

Om en fastighetsägare erhåller ett taxeringsförslag upphör därmed hans skyldighet enligt 18 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen att lämna allmän fastighetsdeklaration. Fastighetsägaren är inte skyldig att godkänna de förtryckta uppgifter som framgår av deklarationsförslaget och han är inte heller skyldig att rätta eventuella felaktigheter i taxeringsförslaget som kan vara ägnade att leda till en för låg taxering. Om fastighetsägaren inte tillställts något förslag senast den 15 oktober, är han emellertid, med vissa undantag, skyldig att utan föreläggande lämna deklaration. Efter föreläggande föreligger alltid deklarationsplikt. Beslut om taxeringen skall senast den 30 juni under taxeringsåret skickas både till de fastighetsägare som fått förslag till taxering och till dem som i vanlig ordning avlämnat deklaration.

Beslut i ett taxeringsärende fattas som huvudregel av skattemyndigheten i det län där fastigheten är belägen. Under vissa förhållanden, bl.a. vid omprövning av en tvistig fråga, sker avgörandet av skattemyndigheten. Vid behov får skattemyndigheten till sitt biträde förordna konsulenter med sakkunskap i fråga om fastighetsvärdering.

Taxeringsförfarandet är huvudsakligen skriftligt. För förfarandet hos skattemyndigheten gäller i princip bestämmelserna i förvaltningslagen (1986:223). För skattemyndigheterna gäller emellertid särskilda regler enligt taxeringslagen. Reglerna innebär bl.a. att den skattskyldige får lämna muntliga upplysningar i ett ärende som behandlas av skattemyndigheten om inte särskilda skäl talar däremot.

Den som till ledning vid allmän fastighetstaxering uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämnar handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att taxeringen blir för låg döms enligt 18 kap. 41 § till böter eller fängelse i högst sex månader. I ringa fall döms inte till ansvar. Straffbestämmelsen är genom en hänvisning i 26 kap. 3 § tillämplig även vid särskild fastighetstaxering.

Tidigare föreskrevs bötesstraff för underlåtenhet att lämna allmän fastighetsdeklaration. Genom de lagändringar som trädde i kraft den 1 december 1993 infördes emellertid en möjlighet att påföra fastighetsägare som försummat sin deklarationsskyldighet en *förseningsavgift*. Straffbestämmelsen för deklarationsförsummelse ansågs då vara obehövlig och upphävdes.

Samtidigt som straffbestämmelsen för underlåtenhetsfallen upphävdes infördes en formell möjlighet till skönstaxering vid fastighetstaxering.

Vid avsaknad av deklaration har skattemyndigheten normalt tillgång till tidigare års beslut om fastighetstaxering. Skattemyndigheten får dessutom uppgifter från andra myndigheter om t.ex. bygglov, fastighetsbildningar m.m. Vid t.ex. nybyggnad kan det däremot hända att skattemyndigheten saknar erforderliga uppgifter. Det torde emellertid

vara ovanligt att skattemyndigheten helt saknar uppgifter om en fastighet. Vissa uppgifter om byggnaden, såsom storlek m.m. kan t.ex. framgå av planbestämmelser och byggnadslov. Även uppgifter om marken torde inhämtas på annat sätt än från fastighetsägaren.

De uppgifter som efterfrågas vid fastighetstaxeringen kan naturligtvis många gånger vara svårare att ange med noggrannhet än de uppgifter som skall lämnas vid inkomsttaxering. Eftersom basvärdet bestäms efter en schabloniserad värderingsmodell påverkar många gånger inte en felaktig uppgift taxeringsresultatet. Som tidigare anmärkts torde det vidare ofta vara så att den korrekta uppgiften framgår av annat material som är tillgängligt för skattemyndigheten, varför någon fara för att taxeringen blir för låg inte uppkommer.

De nu anförda omständigheterna kan förmodas i någon mån vara anledningen till att straffbestämmelsen i fastighetstaxeringslagen i praktiken inte kommit att tillämpas. Det kan dessutom konstateras att straffbestämmelsen är avsedd för allvarliga fall, vilka på detta område inte torde vara särskilt frekventa.

3.8.8 Lagen (1982:349) om återvinning av dryckesförpackningar av aluminium

För att säkerställa ett effektivt återvinningssystem för dryckesförpackningar av aluminium har i Sverige införts ett pantsystem för burkar av detta material. För att inhemska burkar skall kunna konkurrera på lika villkor med importerade burkar, med eller utan dryck, tas en avgift ut på de burkar som importeras till Sverige. Avgiften tas fr.o.m. den 1 januari 1995 ut enligt bestämmelserna i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Importörer av aluminiumburkar, med eller utan dryck, skall anmäla importen till Statens jordbruksverk dit också avgiften skall erläggas. Enligt 6 § förordningen (1983:847) om avgift vid införsel av aluminiumburkar kan burkavgiften återbetalas under vissa angivna förutsättningar.

Till böter eller fängelse i högst ett år skall den dömas som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift om förhållanden som är av betydelse i handling som avges till ledning vid fastställande av avgift.

Sanktionsreglerna har införts i lagen som en följd av att lagen (1960:418) om straff för varusmuggling inte längre kommer att vara tillämplig på överträdelser vid import av aluminiumburkar. Samtidigt som nya straffbestämmelser har införts skall det för straffbarhet krävas uppsåt eller grov oaktsamhet. I prop. 1994/95:117 s. 61 anförts att

kriminalpolitiska skäl talat för att endast kvalificerade gärningar skall vara straffbelagda. För fall av normalgraden av oaktsamhet finns i stället andra möjligheter till åtgärd, t.ex. vitesföreläggande eller skattetillägg (a.a. s. 76).

3.8.9 Lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol

För att trygga tillgången i Sverige av olja och kol för energiförsörjningen under krig och andra allvarliga försörjningskriser skall säljare och förbrukare hålla beredskapslager av bränslen i enlighet med föreskrifter i lagen. Skyldigheten att hålla beredskapslager fastställs för ett år i taget och grundas på försäljningen eller förbrukningen under det närmast föregående kalenderåret. Beredskapslagrets storlek fastställs av tillsynsmyndigheten på grundval av en deklaration från den lagringsskyldige. Deklarationen skall avges på heder och samvete.

Den som inte håller fastställt beredskapslager skall erlægga en lagringsavgift till staten. Denna avgift kan nedsättas eller efterges vid synnerliga skäl.

Den som har importerat, sålt eller förbrukat lagringsbränsle eller annan lagringspliktig vara skall på begäran lämna tillsynsmyndigheten de uppgifter om importen, försäljningen, förbrukningen och lagret som behövs för tillsynen av att lagen och med stöd av lagen meddelade föreskrifter efterlevs.

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter att fullgöra deklara-tions- eller uppgiftsskyldigheten eller som vid fullgörandet lämnar oriktig uppgift, skall dömas till böter eller fängelse i högst ett år, om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken. I ringa fall skall inte dömas till ansvar. För åtal krävs anmälan av tillsynsmyndigheten.

3.8.10 Fordonsskattelagen (1988:327)

För fordon som är skattepliktiga skall fordonsskatt erläggas till staten med ett fast belopp för en bestämd tidsperiod, oberoende av i vilken utsträckning fordonet brukas under denna period. För den tid ett fordon är avställt tas dock inte någon fordonsskatt ut. Storleken av skatten varierar med fordonsslag, skattevikt, drivmedel och fordonets konstruktion. Har buss eller lastbil som kan drivas med dieselolja eller släpvagn som dras av ett sådant fordon använts utomlands och har skatt eller

avgift tagits ut där för trafik med eller innehav av sådant fordon kan återbetalning ske av i Sverige erlagd fordonsskatt med visst belopp. Den som vid ansökan om återbetalning uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktiga uppgifter som är ägnade att leda till att skatten betalas tillbaka med för högt belopp, skall dömas till böter eller fängelse i högst sex månader om inte strängare straff är föreskrivet i skattebrottslagen. Berättigad till återbetalning är den som är skattskyldig för fordonet när utlandsvistelsen upphör.

För lastbil eller släpvagn som har transporterats på järnväg inom Sverige kan återbetalning av hela fordonsskatten ske om transport skett under sammanlagt minst 120 dygn under skatteåret. Har fordonet transporterats på järnväg under minst 60 dygn men mindre än 120 dygn under skatteåret skall halva fordonsskatten återbetalas. Den som vid ansökan om återbetalning uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktiga uppgifter som är ägnade att leda till att skatten betalas tillbaka med för högt belopp, skall dömas till böter eller fängelse i högst sex månader om inte strängare straff är föreskrivet i skattebrottslagen. Återbetalningsberättigad är den som är skattskyldig för fordonet vid utgången av skatteåret eller, om skatteplikt då har upphört av annan anledning än avställning, den som vid den tidpunkten var skattskyldig för fordonet.

3.8.11 Lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon

För lastbilar, bussar och andra släpvagnar än påhängsvagnar, som dras av lastbilar eller bussar skall betalas fordonsskatt enligt lagen, om fordonen har förts in till Sverige för tillfälligt brukande här och inte är registrerade här. Skatt tas bara ut för fordon som har en totalvikt över 6 000 kg. Under vissa förutsättningar kan fordonen undantas från skatt.

Fordonsskatten fastställs av och betalas till tullmyndighet i samband med att fordonet förs ut ur landet. Föreligger särskilda skäl kan skatten betalas i annan ordning. Förtullas ett fordon för vilket skattskyldighet föreligger enligt lagen, skall skatten betalas in i den ordning som tullmyndigheten förskriver där fordonet förtullas.

Tullmyndighet utfärdar införselhandling när ett fordon för vilket skatt skall utgå förs in i landet. Vid införsel skall handlingen lämnas till tullmyndigheten i införselorten. Den som svarar för fordonet skall lämna övriga uppgifter som behövs för att fastställa skatten. Detsamma gäller vid förtullning av fordon. Betalas inte skatten när fordonet skall föras ut ur landet får tullmyndigheten i införselorten omhändertaga fordonet. Förtullas fordonet men betalas inte skatten i föreskriven ordning får även

sådant fordon omhändertas. Skatten tas i båda fallen ut i den ordning som föreskrivs i tullagen och tullförordningen.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till tullmyndighet lämnar en felaktig uppgift om förhållande som är av betydelse för fastställande av skatt enligt denna lag, skall dömas till böter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.

3.8.12 Lagen (1989:41) om TV-avgift

Den som innehar en TV-mottagare är skyldig att betala TV-avgift för denna till Radiotjänst i Kiruna Aktiebolag (bolaget). I vissa i lagen uppräknade fall täcker betalning av en TV-avgift innehav av tio mottagare eller ett obegränsat antal mottagare. I lagen har dock för vissa innehav undantag gjorts från skyldigheten att erlægga TV-avgift.

Införskaffar någon en TV-mottagare och innebär innehavet att han blir avgiftspliktig skall detta innehav anmälas till bolaget senast 15 dagar därefter. Den som bryter mot detta skall dömas till böter. När bolaget får reda på att någon innehar TV-mottagare för vilken han är avgiftsskyldig, skall bolaget fatta beslut om detta och fastställa avgiftsperioderna.

3.8.13 Lagen (1992:1300) om krigsmateriel

Den svenska tillverkningen, försäljningen och exporten av krigsmateriel kontrolleras av statsmakterna. I Sverige finns cirka 160 tillverkare av krigsmateriel. Krigsmaterielinspektionen (KMI) har hand om tillsynen över dem som fått regeringens tillstånd att tillverka eller tillhandahålla sådan materiel. Även statliga myndigheter som är affärsverk ingår i kontrollen av tillverkare. För att täcka kostnaderna för tillsynsmyndighetens organisation och verksamhet skall den som har fått tillstånd att i Sverige tillverka krigsmateriel varje år betala en avgift. Denna beräknas efter ett för samtliga tillverkare lika förhållande till det fakturerade värdet av försåld krigsmateriel. Avgift tas ut med 0,60 promille av det fakturerade värdet, dock endast om beloppet överstiger 1 000 kronor.

Den som har tillstånd att tillverka krigsmateriel här i landet skall till krigsmaterielinspektionen lämna en deklARATION på heder och samvete avseende bl.a. materielens fakturerade värde. Till böter eller fängelse i högst sex månader skall den dömas som uppsåtligen eller av oaktsamhet

ger in handling med en oriktig uppgift. I ringa fall skall inte dömas till ansvar. Är gärningen belagd med straff i brottsbalken skall förevarande lag inte tillämpas. Utbyte av brottet skall förverkas om det inte är uppenbart oskäligt.

3.8.14 Lagen (1992:1537) om finansiering av framtida utgifter för använt kärnbränsle m.m.

Den som har tillstånd att inneha eller driva en kärnkraftsreaktor skall årligen så länge reaktorn är i drift betala en avgift. Avgiften skall finansiera dels omhändertagande av använt kärnbränsle och annat radioaktivt avfall från kärnkraftsreaktorer, dels vissa kostnader som staten har enligt denna lag och enligt lagen (1984:3) om kärnteknisk verksamhet. Avgiftens storlek bestäms varje år för kommande kalenderår av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Varje reaktorinnehavare skall erlagga avgift i förhållande till den energi som levereras. För att myndighet skall kunna fastställa avgiftens storlek och pröva frågor om medlens användning skall reaktorinnehavaren på begäran lämna de upplysningar och handlingar som behövs. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet skall dömas till böter om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken. Straffbestämmelsen har begränsats till att avse endast fall då reaktorinnehavaren lämnar en oriktig uppgift som underlag för avgiftsberäkningen. Om han inte lämnar de uppgifter som behövs för att avgiften skall kunna bestämmas eller vägrar en myndighet tillträde till en anläggning är det enligt föredragande statsrådet effektivare med vite som sanktion än en straffbestämmelse (prop. 1992/93:98 s. 41).

3.8.15 Lagen (1994:1776) om skatt på energi

Lagen om skatt på energi trädde i kraft den 1 januari 1995. Genom lagen upphävdes lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt samt lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter. De upphävda lagarna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen. Med skatt enligt den nya lagen likställs i tillämpliga delar skatt enligt ovan angivna upphävda lagar. Avdrag enligt den nya lagen avses böra kunna medges även för skatt enligt de

upphävda lagarna (prop. 1994/95:54 s. 145). Med oljeprodukt i 2 kap. 9 § den nya lagen likställs oljeprodukt som har försetts med märkämmen enligt bestämmelserna i lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter.

Skatt skall betalas till staten enligt lagen om skatt på energi för bränslen och elektrisk kraft. Skatt för i lagen angivna bränslen som av skattskyldig importeras från tredje land (ett land eller ett område som ligger utanför Europeiska gemenskapens punktskatteområde) skall betalas till tullmyndigheten. Därvid skall tullagen (1994:1550) och 9 kap. 4 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) tillämpas. För övrig beskattning av bränslen och elektrisk kraft gäller bestämmelserna i LPP. Beskattningsmyndighet är i dessa fall Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

Återbetalning av och kompensation för skatt kan medges enligt i lagen om skatt på energi angivna grunder. Även nedsättning av koldioxidskatt på bränsle kan medges. Ansökan skall inges till Skattemyndigheten i Kopparbergs län, som beslutar i ärendet.

I tidigare gällande lagar på energiskatteområdet har skillnad gjorts mellan begreppen återbetalning av skatt respektive kompensation för skatt. Återbetalning syftade på en skattskyldigs möjlighet att få tillbaka skatt som han betalat, medan kompensation avsåg det fallet att någon som inte var skattskyldig hade rätt att få ersättning för den skatt som belastat det bränsle han förbrukat för ett visst ändamål. Av praktiska skäl har i lagen om skatt på energi införts ett gemensamt begrepp, återbetalning, för de fall då någon efter ansökan ges rätt att få ett skattebelopp utbetalat, oavsett om denne är skattskyldig eller inte. Termen kompensation används dock i två fall då den saknar direkt koppling till betalda skattebelopp.

Skattebrottslagen är tillämplig på skatt enligt lagen om skatt på energi. Därtill finns i lagen om skatt på energi en straffbestämmelse avseende det fallet att någon avlägsnar märkämmen från oljeprodukt eller på annat sätt befattar sig med oljeprodukt för vilken förhöjd energiskatt inte erlagts, om syftet är att använda oljeprodukten i bränsletank som driver registreringspliktig personbil, lastbil, buss eller trafiktraktor. Detsamma gäller båt, fordon som brukas med stöd av saluvagnslicens eller som införts till Sverige för tillfälligt brukande här och inte registrerats här. Straffet är böter eller fängelse i högst sex månader. Har brottet rört betydande värden eller är det i annat fall att anse som grovt skall dömas till fängelse i högst två år, om inte förfarandet utgör ett led i en gärning som är belagd med strängare straff enligt skattebrottslagen.

Försök eller förberedelse till det svårare brottet föranleder ansvar enligt 23 kap. brottsbalken. Hjälpmedel vid brott eller dess värde kan

förverkas om det är nödvändigt för att förebygga brott eller om det finns andra särskilda skäl till det.

Påträffas oljeprodukter där märkämnet har avlägsnats och för vilka förhöjd energiskatt inte har betalats på annat ställe än i fordons bränsletank och är det uppenbart att avsikten är att oljan skall tillföras sådan tank, skall beskattningsmyndigheten påföra den som ansvarat för avlägsnandet av märkämnet den förhöjda energiskatt som borde ha utgått.

Ägare av fordon i vars bränsletank det påträffas märkt oljeprodukt eller oljeprodukt från vilken märkningen har avlägsnats skall betala en avgift som varierar mellan 10 000 kr och 50 000 kr. Sker brukandet av fordonet utan ägarens lov skall brukaren påföras avgiften. Blir det aktuellt att påföra ny avgift inom ett år utgår den nya avgiften med förhöjt belopp.

Vid särskilda skäl kan avgift sättas ned eller befrielse från avgift medges.

För skatt som tas av Skattemyndigheten i Kopparbers län är LPP tillämplig. Detta innebär bl.a. att oriktig uppgift lämnad av skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning för beslut rörande beskattningen kan medföra skattetillägg (7 kap. 1 § LPP) och att för sent inkommen deklaration kan medföra förseningsavgift (7 kap. 5 § LPP). Lagen gäller däremot inte när skatt skall erläggas till tullmyndighet (1 kap. 3 § LPP).

4 Vissa tidigare utredningsförslag

4.1 Inledning

Sedan skattebrottslagens tillkomst har åtskilliga utredningsförslag som berört skattebrottsområdet lagts fram. Utredningen redogör i detta avsnitt i korthet för några förslag som hittills inte har föranlett lagstiftningsåtgärder och som har betydelse för utredningens överväganden. Till sådana utredningsförslag hör, förutom de nedan redovisade, även 1986 års varusmugglingsutrednings betänkande Smuggling och tullbedrägeri (SOU 1991:84). En redogörelse för det förslaget i här aktuella hänseenden lämnas i det följande i avsnitt 7.3.1.

4.2 Skattetilläggsutredningen

Skattetilläggsutredningen föreslog i sitt slutbetänkande Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2 - Nyansering av skattetillägg m.m. (SOU 1982:54) ändringar i skattebrottslagen bland annat avsedda att förstärka det straffrättsliga skyddet mot passivt skattebedrägeri och att närma kvittningsrätten i skattebrottmål till vad som föreslogs gälla vid påföring av avgiftssanktion.

Utredningen föreslog härvid att kravet på direkt uppsåt för passivt skattebedrägeri skulle tas bort och att brottet skulle följa vanliga uppsåtsregler, i överensstämmelse med vad som gäller för det aktiva skattebedrägeribrottet. I enlighet härmed föreslog utredningen att skattebedrägeri även avsåg den som inte deklarerade med uppsåt att skatt eller avgift inte skulle påföras alls.

Utredningen anförde att det var allvarligt att underlåta att deklarerera med den risk för undandragande av skatt som det innebar, att det från rättvisesynpunkt inte kunde godtas att behandla den som underlåtit att deklarerera mindre strängt än den som kommit in med en deklARATION innehållande oriktig uppgift, att den som underlåtit att deklarerera kunde

spekulera i den skatt han kunde undanhålla och att deklARATIONSSKYLDIGHETEN var allmänt känd.

Utredningen föreslog att samma kvittningsregler skulle gälla både vid administrativ och judiciell lagföring vad avsåg inkomst- och förmögenhetsskatt. Kvittningsrätten inom en förvärvskälla föreslogs lagfäst. Vidare föreslog utredningen att underlaget för skattetillägg skulle bestämmas utan hänsyn till ett medgivet avdragsyrkande som den skattskyldige framställt sedan han fått kännedom om att en höjning av taxeringen beslutats eller ifrågasatts. Detta om avdraget var sådant som den skattskyldige hade kunnat förfoga över. Vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen skulle däremot sent framställda kvittningsinvändningar godtas enligt utredningen.

4.3 Brottsförebyggande rådet

En arbetsgrupp inom brottsförebyggande rådet (BRÅ) överlämnade i december 1983 promemorian Uppbördsbrott - Åtgärder mot det likvida fusket (PM 1983:6). I promemorian analyserades reformbehovet vad avsåg straffregler med anknytning till missbruk av uppbördssystemet och fördes fram förslag angående det straffrättsliga sanktionssystemet.

I promemorian föreslog arbetsgruppen

- att det skulle införas en strängare straffskala för uppsåtsbrott och en mildare skala för brott som begås av (grov) oaktsamhet,
- ett mer enhetligt och överskådligt sanktionssystem för uppbördsbrott med enhetliga straffbestämmelser avseende uppbörderna av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt samlade i skattebrottslagen,
- att underlåtenhet att betala källskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter under vissa förhållanden borde straffsanktioneras på grund av behovet att motverka fortsatt utnyttjande av skattekrediter av näringsidkare som häftar i skuld för betydande belopp.

Arbetsgruppen lade fram förslag till ny lydelse av flera paragrafer i skattebrottslagen.

Underlåtenhet att göra skatteavdrag borde vara straffbelagd såsom *skatteavdragsbrott* med en strafflatitud omfattande böter och fängelse i högst sex månader. Brottet avsågs omfatta gärningar begångna av uppsåt och av grov oaktsamhet. Däremot skulle brottet inte innefatta underlåtenhet att beräkna mervärdesskatt vid omsättningstillfället eller att beräkna arbetsgivaravgifter vid löneutbetalning. Ringa avdragsbrott skulle inte vara fritt från ansvar. Däremot skulle särskilda skäl för åtal krävas.

Uppsåtlig underlåtenhet att deklarerera innehållen skatt, arbetsgivaravgift och mervärdesskatt föreslogs vara straffbart som *uppbördsredovisningsbrott*. För uppsåtligt åsidosättande av deklarationsskyldigheten som föranledde fara för att skatt eller avgift till skada för det allmänna inte registrerades med rätt belopp förskrevs fängelsestraff högst två år. Sådan gärning var inte straffbar om den var mindre allvarlig.

Genom farerekvisitet träffades direkt det straffvärda förfarandet, det gav en klar fullbordanstidpunkt, en entydig utgångspunkt för att beräkna preskriptionstid och möjlighet till en snabbare ansvarsprövning menade arbetsgruppen.

Grovt uppbördsredovisningsbrott skulle föranleda fängelse lägst sex månader och högst sex år. Beloppet skulle då vara synnerligen betydande eller brottet annars vara av synnerligen farlig art.

Uppbördsredovisningsförseelse innefattade åsidosättande av deklarationsskyldigheten av grov oaktsamhet samt uppsåtligt och grovt oaktsamt åsidosättande av skyldighet att avlämna riktig kontrolluppgift som ej var ringa. Straffskalan var böter eller fängelse i högst sex månader.

Arbetsgruppen föreslog för deklarationsbrotten samma rekvisit både för aktiva och passiva brott. Enligt arbetsgruppen var den ena formen inte mer samhällsskadlig än den andra och det fanns inte anledning att vara så försiktig att kriminalisera underlåtenhet som på andra områden. Straffvärdet bedömdes vara i stort sett detsamma vilken typ av handlande det än var fråga om.

Försummad betalning borde enligt arbetsgruppen straffas med stor försiktighet och straffansvar inträda först vid en viss nivå av förfallna avgifts- och skatteskulder. Däremot borde brottet anses mera straffvärt än tidigare, vilket skulle avspegla sig i straffsatsen.

Arbetsgruppen föreslog således att ett betalningsbrott skulle införas i skattebrottslagen.

Den som uppsåtligen åsidosatte eller satte sig ur stånd att fullgöra skyldighet att betala innehållen skatt, arbetsgivaravgift eller mervärdesskatt skulle dömas för *skattebetalningsbrott* till fängelse i högst två år. Förutsättningen för straffbarhet var att han själv, eller juridisk person som han företrädde, då betalning skulle ske redan hade till betalning förfallen skuld om sammanlagt minst 100 000 kronor avseende sådan skatt eller avgift och han insåg eller borde inse detta. Straffansvar borde inte följa för den som senast när betalning skulle ske, ansökte om konkurs eller under vissa omständigheter deklarerade betalningsinställelse.

Det grovt oaktsamma brottet benämndes *skattebetalningsförseelse* och skulle medföra böter eller fängelse i högst sex månader.

Arbetsgruppen föreslog också en generell men subsidiär bötesregel. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till myndighet i handling som rörde ärende om skatt eller avgift, lämnade oriktig uppgift av betydelse för ärendet skulle dömas till böter för *oriktig skatteuppgift*, om gärningen inte var straffbelagd annars.

Arbetsgruppens förslag föranledde inte någon lagstiftningsåtgärd, framför allt beroende på ett starkt motstånd mot förslaget om ett skattebetalningsbrott bland remissinstanserna.

4.4 Riksåklagaren och Rikspolisstyrelsen

Riksåklagaren och Rikspolisstyrelsen erhöll i april 1991 av regeringen ett gemensamt uppdrag att undersöka vilka åtgärder som borde vidtas för att statsmakternas prioriteringar och riktlinjer i fråga om bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten skulle förverkligas. Samråd skulle även ske med Riksskatteverket.

En av arbetsgruppen sammanställd rapport överlämnades i januari 1992 till regeringen.

Arbetsgruppen föreslog, såvitt här är av intresse, en total översyn av skattebrottslagen och vissa regler i uppbördslagen. Frågor som bland annat särskilt borde belysas var reglerna om uppsåt, frågan hur moderniseringen av skatteförfattningarna påverkar skattebrottslagens tillämplighet, skillnaderna i straffrättsligt hänseende för åsatt deklARATIONSSKYLDIGHET mellan olika skatteslag, kvittningsreglerna som är olika inom skatteprocessen och brottmålsprocessen, frågan om skatteförseelse och de lindrigaste fallen av skattebedrägeri skulle kunna depenaliseras och ersättas med administrativa avgifter, de nuvarande beloppsgränserna samt avkriminalisering av underlåtenhet att betala innehållen källskatt.

Arbetsgruppen föreslog också att de straffbestämmelser som finns i ett antal lagar med anknytning till skattebrottslagen skall ses över i syfte bland annat att överväga avkriminaliseringar och att samla bestämmelserna i en enda lag.

5 Vissa statistiska uppgifter

5.1 Inledning

I detta avsnitt lämnas en översiktlig redovisning av statistik om skatte- och uppbördsbrott. Uppgifterna är i huvudsak hämtade från den officiella rättsstatistik som sammanställts av Statistiska centralbyrån (SCB) och publicerats i Rättsstatistisk årsbok samt Statistiska meddelanden. När det gäller antalet anmälda brott och talan om företrädaransvar baserar sig framställningen även på uppgifter från Riksskatteverket.

Kommentarerna till statistiken bygger delvis på uppgifter som redovisas i Riksdagens revisorers rapport - Den ekonomiska brottsligheten och rättssamhället (1993/94.6). Rapporten har utarbetats under medverkan av personer vid olika myndigheter som kommer i kontakt med ekonomisk brottslighet.

5.2 Brottslighetens omfattning

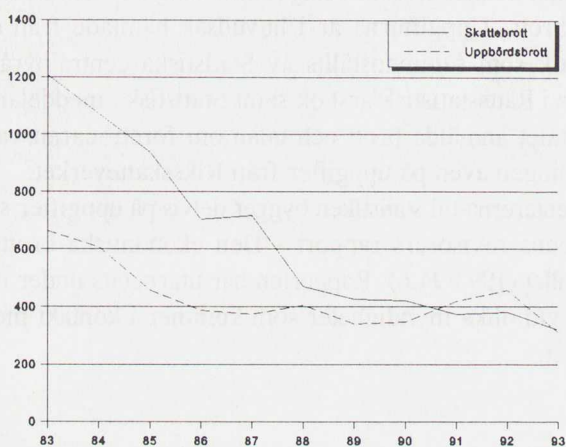
För brott lagförda personer

Med *lagföring* avses i statistiska sammanhang att en person fällt till ansvar vid tingsrätt eller att han godkänt någon av de förenklade bötesformerna strafföreläggande eller ordningsbot. Vidare inbegrips i uttrycket de fall då åklagaren meddelat åtalsunderlåtelse. Den misstänkte har i dessa fall befunnits skyldig till brottet av åklagaren, som dock valt att inte väcka åtal för gärningen. Skälet härtill kan t.ex. vara att den misstänkte begått även andra brott eller nyligen dömts för annan brottslighet och det kan antas att det brott som är aktuellt för åtalsunderlåtelse saknar betydelse för valet av påföljd eller straffmätningen. För att kunna koncentrera tillgängliga resurser på de allvarligare brotten väljer åklagaren att underlåta åtal för de mindre allvarliga. Särskilt när det gäller ekonomisk brottslighet är det inte ovanligt att brott som saknar

eller endast i obetydlig mån har inverkan på den slutliga straffpåföljden "rensas ut".

Brottsutvecklingen för skatte- och uppbörsbrott framgår av diagram 5.1. Mer detaljerade uppgifter om antalet lagförda personer redovisas i tabell 5.1 och 5.2.

Diagram 5.1 Brottsutvecklingen; antalet lagförda personer efter huvudbrott.



Källa: Statistiska centralbyrån

Inte sällan är det så att en person lagförs för flera brott samtidigt. I rättsstatistiken görs i dessa fall en skillnad mellan huvudbrott och samtliga brott. Det brott som har den stängaste straffskalan redovisas som huvudbrott och övriga som bibrott. Statistiken över antalet lagförda efter huvudbrott kan därför ibland vara missvisande som utgångspunkt för brottslighetens omfattning.

Att huvudbrotten redovisas för sig har bl.a. att göra med att det även förs statistik över påföljdsval och fängelsestraffens längd. Påföljden avspeglar naturligtvis i många fall straffvärdet av det allvarligaste av flera brott men så är inte alltid förhållandet eftersom straffmätningen skall ske utifrån den samlade brottslighetens straffvärde. Försiktighet måste således

iaktas när det gäller att dra slutsatser av tillgänglig statistik även på detta område.

I tabell 5.1 och 5.2 redovisas det *totala antalet lagföringar* för skatte- och uppbördsbrott efter lagrum. Valet av påföljd för olika skattebrott som *huvudbrott* framgår av tabell 5.3.

Tabell 5.1 Antalet lagföringar för skattebrott

	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
Skattebedrägeri, 2 §	505	445	365	301	301	181	151	138	114	127	117
Skatteförseelse, 3 §	52	33	43	27	27	11	5	3	6	-	3
Grovt skattebedrägeri, 4 §	151	176	152	129	155	96	87	106	79	103	107
Vårdslös skatteuppgift, 5 §	115	97	60	56	35	23	28	54	23	17	19
Oredlig uppbördsredovisning, 7 §	121	127	116	84	103	114	131	105	105	107	88
Bristande uppbördsredovisning, 8 §	8	23	6	12	10	7	12	7	7	5	2
Vårdslös uppbördsredovisning, 9 §	371	390	352	260	298	246	222	208	238	233	168
Försvårande av skattekontroll, 10 §	380	491	368	276	205	81	72	51	60	31	35
<i>Skattebrottslagen totalt</i>	1703	1782	1462	1145	1134	759	708	672	632	623	464

Källa: Statistiska centralbyrån

Tabell 5.2 Antalet lagföringar för uppbördsbrott

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
<i>Uppbördslagen</i>									
79 §	-	2	1	1	1	-	-	-	3
80 §	40	36	16	10	8	7	6	3	2
81 §	774	620	704	689	615	613	695	743	528
<i>Totalt</i>	814	658	721	700	624	620	701	746	533

Källa: Statistiska centralbyrån

Tabell 5.3

Påföljder efter huvudbrott

		1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
Skattebedrägeri 2 §	fä	168	154	115	78	81	49	40	33	26	9	17
	sk	4	5	6	5	2	4	1	-	2	1	3
	vd	221	158	136	117	111	52	46	39	42	45	26
	bö	4	5	3	-	2	1	-	1	1	-	3
Grovt skattebedr. 4 §	fä	116	144	125	92	113	63	62	78	42	76	82
	sk	4	2	-	3	3	3	3	1	3	3	4
	vd	15	16	21	24	28	13	16	16	23	12	9
	bö	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Vårdslös skatteuppgift 5 §	fä	-	-	1	-	1	-	-	1	-	1	-
	sk	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	vd	16	14	10	15	6	3	5	11	5	1	4
	bö	75	54	26	27	22	13	11	28	10	6	9
Oredlig uppberdsredov 7 §	fä	8	5	2	4	1	3	4	1	1	3	1
	sk	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	vd	60	49	64	51	12	37	24	31	22	25	16
	bö	15	18	10	11	12	14	11	5	14	6	5
Vårdslös uppberdsredov 9 §	fä	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	sk	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	vd	7	4	7	5	-	1	1	1	-	1	-
	bö	154	112	138	93	196	132	124	124	116	143	98
Försvär. av skattekontr. 10 §	fä	23	26	11	13	7	4	-	1	1	3	-
	sk	-	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-
	vd	72	83	51	30	23	11	16	8	5	3	6
	bö	135	132	125	80	32	18	16	9	26	5	12

Källa: Statistiska centralbyrån

Antalet lagförda för skattebrott har minskat sedan mitten av 1980-talet. Att därav dra slutsatsen att även brottsligheten minskat är emellertid förhastat. Utredningar som företagits pekar tvärtom på att den ekonomiska brottsligheten under senare år har ökat.

Antalet lagföringar för uppbördsbrott har däremot varit tämligen konstant de senaste tio åren. En möjlig förklaring härtill kan vara att dessa brott är relativt lätta att upptäcka. Utredningarna är också i de flesta fall förhållandevis enkla och fordrar därför inte speciella insatser från de kontrollerande myndigheternas sida.

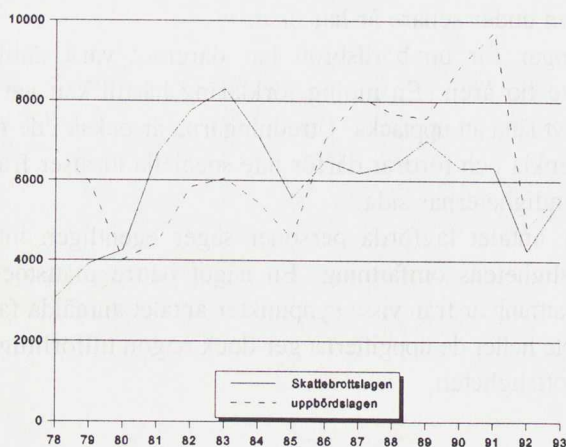
Statistiken över antalet lagförda personer säger egentligen inte så mycket om brottslighetens omfattning. En något bättre måttstock på brottslighetens omfattning är från vissa synpunkter antalet anmälda fall av misstänkta brott. Inte heller de uppgifterna ger dock någon tillförlitlig bild av den faktiska brottsligheten.

Anmälda brott

Antalet anmälda fall av misstänkt brottslighet redovisas också i statistiken. I detta sammanhang bör uppmärksammas att en och samma person samtidigt kan vara föremål för flera anmälningar, vilket också ofta är förhållandet när det gäller skatte- och uppbördsbrott. Statistiken speglar således omfattningen av själva brottsligheten, inte antalet gärningsmän.

I diagram 5.2 redovisas utvecklingen när det gäller antalet anmälningar om skatte- och uppbördsbrott. I motsats till antalet lagföringar har anmälningarna ökat under den senaste 10-års perioden; då undantaget året 1992. Att antalet anmälningar sjönk mycket kraftigt detta år måste emellertid ses mot bakgrund dels av det fortsatta arbetet med skatteomläggningen, dels den organisatoriska förändring som genomfördes inom skattemyndigheterna år 1992.

Diagram 5.2 Antalet anmälda brott enligt rättsstatistiken



Källa: Statistiska centralbyrån

Enligt lag har skattemyndigheten en skyldighet att anmäla misstanke om brott till åklagaren. Förutom i 17 § skattebrottslagen finns föreskrifter härom i en rad olika lagar på skatteområdet bl.a. i 66 § uppbördsförordningen (1967:626) och 17 § mervärdesskatteförordningen (1994:223). Anmälningar som avser brott utanför skatteområdet, t.ex. brott enligt brottsbalken, grundas på 14 kap. 2 § skretesslagen (1980:100), som ger en möjlighet för alla myndigheter att anmäla brott som kan leda till två års fängelse. Även uppgifter om mindre allvarliga brott kan enligt 14 kap. 2 och 3 §§ samma lag lämnas ut av skattemyndigheten. I de fall som avses i 3 § fordras emellertid att en avvägning i det enskilda fallet görs mellan intresset av att uppgiften lämnas ut och det intresse som sekretessen skall skydda.

I tabell 5.4 redovisas Riksskatteverkets statistik över anmälda skatte- och uppbördsbrott.

Tabell 5.4 Skattemyndighetens anmälningar om skatte- och uppbördsbrott

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
<i>Skattebrott</i>									
2-10 §	2177	2358	1914	1779	1852	1817	1619	1307	1993
<i>Uppbördsbrott</i>									
79 §	48	1	5	5	11	5	11	18	8
80 §	120	76	47	55	50	46	36	10	39
81 §	1380	1450	1530	1366	1351	1578	1815	631	1024
<i>totalt</i>	1548	1527	1582	1426	1412	1629	1862	659	1071

Källa: Riksskatteverket

Antalet anmälningar speglar inte heller den verkliga brottsligheten. Långt ifrån alla brott upptäcks. I detta sammanhang är naturligtvis av stor betydelse vilka resurser som ställs till de kontrollerande myndigheternas förfogande. Av en undersökning som Riksdagens revisorer företog i samband med utarbetandet av den tidigare nämnda rapporten framgår att det även förekommer att skattemyndigheterna underlåter att anmäla misstänkta skattebrott därför att man vet att polisen saknar utredningskapacitet.

Företräddartalan enligt 77 a § uppbördslagen

En arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaksamhet underlåter att betala in skatt som innehållits för annan kan dömas till ansvar enligt 81 § uppbördslagen. Om arbetsgivaren är en juridisk person kan därjämte företräddaren, enligt 77 a § samma lag, åläggas personlig betalningsskyldighet för den obetalda skatten.

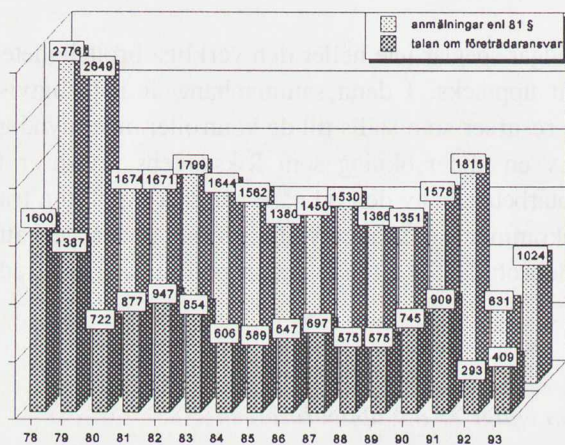
En talan enligt 77 a §, s.k. företräddartalan, kan föras av åklagaren i samband med ett åtal enligt 81 § eftersom skattemyndighetens anspråk i dessa fall grundar sig på en brottslig gärning.

Även beträffande arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatter förekommer bestämmelser om personlig betalningsskyldighet för företrä-

dare. Några straffbestämmelser motsvarande 81 § uppberdslagen finns emellertid inte beträffande dessa skatter och avgifter. Skattemyndigheten är därför hänvisad att föra talan om företrädaransvar i den ordning som gäller för tvistemål. Denna möjlighet föreligger naturligtvis även när det gäller personlig betalningsskyldighet för obetalda källskatter, och i praktiken är det inte ovanligt att skattemyndigheterna för sin egen talan även i dessa fall. En anledning härtill kan förmodas vara att uppberden av källskatter och arbetsgivaravgifter är samordnad.

I diagram 5.3 redovisas i vilken utsträckning skattemyndigheterna i samband med anmälan om uppberdsbrott överlätit till åklagaren att föra talan om företrädaransvar.

Diagram 5.3 Skattemyndighetens talan om företrädaransvar



Källa: Riksskatteverket

Någon motsvarande statistik över antalet fall då skattemyndigheterna själva för talan om företrädaransvar i civilprocess förs inte av Riksskatteverket. Utredningen har emellertid genom en enkätundersökning som tillställts samtliga skattemyndigheter inhämtat uppgifter beträffande bl.a. i vilken utsträckning myndigheterna själva för sin talan samt i vilken utsträckning målen avgörs genom förlikning respektive genom tredskodom.

Uppgifterna om antalet mål om företräddartalan redovisas i tabell 5.5 tillsammans med Riksskatteverkets statistik över skattemyndigheternas anmälningar om brott mot 81 § uppbördslagen och antalet fall då skattemyndighetens talan om företrädaransvar förts genom åklagaren.

Tabell 5.5

Skattemyndighetens anmälningar enligt 81 § UBL och talan enligt 77 a § UBL

	1991			1992		
	anm enl 81 §	talan enl 77 a §		anm enl 81 §	talan enl 77 a §	
		åkl	SKM		åkl	SKM
Stockholm (AB)	709	490	55	93	72	37
Uppsala (C)	38	0	17*	3	0	17*
Södermanland (D)	58	42	-	47	26	-
Östergötland (E)	50	13	9	10	2	1
Jönköping (F)	38	0	4*	16	1	5*
Kronoberg (G)	54	0	0	16	0	0
Kalmar (H)	40	0	1	7	0	0
Gotland (I)	2	0	3*	1	0	3*
Blekinge (K)	11	0	1**	11	0	1**
Kristianstad (L)	32	9	19**	7	4	32**
Malmöhus (M)	249	105	-	60	30	-
Halland (N)	44	34	0	9	6	1
Göteborg och Bohus (O)	106	67	49	64	46	62
Älvsborg	92	70	7	47	28	3
Skaraborg (R)	23	0	-	1	0	-
Värmland (S)	11	4	-	15	2	-
Örebro (T)	19	0	-	23	5	-
Västmanland (U)	3	0	1	4	0	0
Kopparberg (W)	32	23	0	42	20	1
Gävleborg (X)	41	26	0	80	42	5
Västernorrland (Y)	59	0	0	17	1	3
Jämtland (Z)	50	0	6	5	0	2
Västerbotten (AC)	23	19	-	2	0	-
Norrbotten (BD)	31	7	0	51	8	-

* avser medeltal åren 1991-1992

** talan förd genom kronofogdemyndigheten

- uppgift saknas

Som framgår av redovisningen förekommer stora regionala variationer när det gäller vilken myndighet som för talan om företrädaransvar. Även inom en och samma myndighet uppvisas en skillnad från det ena till det andra året. Mot bakgrund av att antalet anmälningar totalt sett sjönk mycket kraftigt under år 1992 kan möjligen den utvecklingen skönjas att skattemyndigheterna i större utsträckning väljer att själva föra sin talan.

6 Nordisk rätt och EU

6.1 Danmark

Skattebrott

De danska bestämmelserna om straff för skattebrott finns i skattekontrollloven och den borgerliga straffeloven.

Beträffande *deklarationsbrott* gäller enligt § 13 första stycket skattekontrollloven att den som med uppsåt att undandra det allmänna skatt avger oriktiga eller vilseledande upplysningar för att användas vid beslut om en person är underkastad skatteplikt eller beslut om taxering eller skatteberäkning straffas för *skattebedrägeri* med böter, häfte eller fängelse i högst två år (häfte är en lindrigare form av frihetsberövande som utdöms på tider mellan sju dagar och sex månader).

Begås handlingen av grov oaktsamhet är straffet böter eller under försvårande omständigheter häfte (§ 13 andra stycket skattekontrollloven).

Företrädare för juridiska personer eller annan liknande verksamhet kan åläggas böter för överträdelse av § 13 skattekontrollloven, även om överträdelsen inte kan tillskrivas uppsåt eller oaktsamhet från deras sida. Är verksamheten ett aktiebolag, kooperativt bolag eller liknande kan bötesansvaret åläggas bolaget (§ 18 skattekontrollloven).

Enligt mervärdiafgiftsloven gäller i huvudsak motsvarande straffbestämmelser för den som avger oriktiga eller ofullständiga uppgifter med uppsåt att undandra statskassan mervärdeavgift eller för att erhålla en oriktig utbetalning avseende sådan avgift.

Den som gör sig skyldig till *skattebedrägeri av särskilt grov beskaffenhet* straffas med fängelse i högst fyra år (§ 289 straffeloven).

Särskilda straffbestämmelser finns när det gäller brott med avseende på *kontrolluppgifter*. Med böter, häfte eller fängelse i högst två år straffas den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet avger oriktiga eller vilseledande upplysningar att användas vid kontrollen av taxeringen eller skatteberäkningen (§ 14 första stycket skattekontrollloven). Den som i annat fall uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att i rätt tid

uppfylla en plikt som åvilar honom enligt angivna paragrafer i skattekontrollloven straffas med böter (§ 14 andra stycket).

I fråga om *passivt skattebedrägeri* bör anmärkas att skattepliktiga fysiska personer och dödsbon normalt får sig tillsända en självdeklaration med förtryckta uppgifter. Är dessa uppgifter fullständiga och korrekta behöver den skattskyldige inte inge någon självdeklaration. Är uppgifterna ofullständiga eller felaktiga skall den skattskyldige rätta uppgifterna och insända självdeklarationen.

Enligt § 16 skattekontrollloven gäller att skattskyldig som inte ingett självdeklaration men som mottar meddelande om taxering av inkomst eller förmögenhet skall, om taxeringen är för låg, underrätta skattemyndigheterna om detta inom fyra veckor efter mottaget meddelande. Fristen räknas dock tidigast från utgången av självdeklarationstiden (första stycket). Överträdelse av dessa bestämmelser av uppsåt eller av grov oaktsamhet bestraffas med böter (andra stycket). Har överträdelsen begåtts med uppsåt att undandra det allmänna skatt kan straffet höjas till häfte eller fängelse i högst två år (tredje stycket). Har överträdelsen begåtts av aktiebolag, andelsbolag, kooperativt bolag eller liknande kan bolaget åläggas bötesansvaret (fjärde stycket).

Den som, utan att förhållandet omfattas av § 16, med uppsåt att undgå taxering underlåter att inge självdeklaration straffas med böter, häfte eller fängelse i högst två år (§ 15 skattekontrollloven).

Även *försvarande av skattekontroll* är straffbelagt (böter eller häfte).

Har en person överträtt §§ 13, 15 eller 16 skattekontrollloven eller § 289 i borgerlig straffelov men är straffansvaret preskriberat skall han betala *tillägsskatt* som motsvarar skatten på den undanhållna intäkten eller förmögenheten om inte överträdelsen endast består i medverkan till annans skatteundandragande. Tillägsskatten kan efterges helt eller delvis vid särskild orsak (§ 21 skattekontrollloven). Tillägsskatten kan påföras dödsboet eller arvingarna, om vederbörande avlidit (§ 43 Lov 1922-04-10 nr 149 om inkomst- och formueskat till staten).

Straff kan i vanlig ordning ådömas efter rättegång vid allmän domstol, men i praxis fastställs de flesta böter på skatteområdet administrativt. Skulle en överträdelse inte medföra högre straff än böter kan nämligen saken avgöras utan åtal, om den skyldige erkänner och förklarar sig villig att betala angivna böter. Vissa undantag finns, bl.a. för fall när överträdelsen skett uppsåtligen samtidigt som undandragen skatt och avgift överstiger 100 000 kronor.

Administrativa böter

Beslut om administrativa böter fattas av Ligningsrådet, av Told- og Skattestyrelsen eller av told- og skatteregionerne och skattedirektoraten i Köpenhamns och Fredriksbergs kommuner.

Vid uppsåtlig överträdelse enligt § 13 skattekontrollloven fastställs böter normalt till två gånger de undandragna inkomst- och förmögenhetsskatterna. Vid grov oaktsamhet utgör normalböter en gång de undandragna inkomst- och förmögenhetsskatterna. Av den del av skatteundragelsen som inte överstiger 30 000 kronor räknas böter endast en gång de undandragna skatterna vid uppsåt och ½ gång de undandragna skatterna vid grov oaktsamhet. Föreligger både uppsåt och grov oaktsamhet med avseende på samma taxering sker en speciell beräkning.

Vid överträdelse som avses i § 16 andra stycket är normalböter 1/3 av de undandragna skatterna när uppsåt föreligger och inkomstdifferensen uppgår till 50 000 kronor eller mindre, 2/3 av de undandragna skatterna när uppsåt föreligger och inkomstdifferensen är över 50 000 kronor.

Vid grov oaktsamhet är bötesbeloppen 1/6 respektive 1/3 av de undandragna skatterna.

Vid överträdelse av § 16 tredje stycket räknas böter enligt samma regler som gäller för uppsåtligt handlande under § 13.

Vid försök och medverkan utgår böter med hälften av angivna belopp.

Vid återfall inom fem år förhöjs normalboten med 25 procent.

Uppbördsbrott

Bestämmelser om uppbördsbrott finns i loven 1993-09-16 nr 765 om opkrävning af indkomst- og formueskat for personer mv (Kildeskat).

Uppbörd av personers inkomst- och förmögenhetsskatt sker löpande under inkomståret med provisoriskt belopp. Inkomst från bl.a. tjänst är A-inkomst och skatten betecknas som A-skatt.

I samband med varje utbetalning av lön och annan A-inkomst skall den för vars räkning utbetalningen företas innehålla provisorisk skatt. Den innehållspliktige skall till skattemyndigheten redogöra för det som innehållits.

Kommer redogörelsen inte in i rätt tid och skall A-skatt inbetalas skall den innehållsskyldige betala en avgift som uppgår till en procent av det beloppet, dock minst 500 kronor och högst 1 100 kronor. Skall A-skatt inte inbetalas och kommer inte redogörelsen in i rätt tid är avgiften 500

kronor om det är fråga om en förseelse som upprepats under de senaste två åren. Vid särskilda omständigheter kan befrielse ges från avgiften.

Den som förvärvat skattepliktig A-inkomst skall inbetala den A-skatt som saknas till det allmänna.

Den som underlåter att innehålla skatt eller som innehåller skatt med för lågt belopp är betalningsansvarig inför det allmänna för det saknade beloppet om han inte bevisar att det inte är försumlighet från hans sida vid iakttagande av bestämmelser i lagen. Den som har innehållit skatt är också ansvarig inför det allmänna för detta belopp.

Med böter straffas den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att uppfylla plikten att innehålla A-skatt, underlåter att inbetala innehållet skattebelopp i rätt tid, underlåter att i rätt tid redogöra för innehållna belopp eller avger oriktiga eller vilseledande upplysningar om innehållna skatt. Har gärningen begåtts med uppsåt att undandra det allmänna skatt eller föreligger det i övrigt försvårande omständigheter kan straff åsättas med häfte eller fängelse i högst två år.

På samma sätt straffas den som emottar A-inkomst med vetskap om att rätt A-skatt inte är innehållen.

Har en sådan överträdelse som nu har angetts begåtts av aktiebolag, kooperativt bolag eller liknande kan bötesansvar åläggas den juridiska personen.

6.2 Norge

Skattebrott

Bestämmelser om straff för skattebrott finns i taxeringslagen, som gäller skatt på inkomst och förmögenhet enligt skatteloven och försäkringsavgift för socialförsäkring enligt folketrygdloven.

För *skattebedrägeri* straffas den som med uppsåt eller av grov oaktsamhet

1. ger taxeringsmyndigheten oriktiga eller ofullständiga upplysningar när han förstår eller bör förstå att det kan leda till skatte- eller avgiftsmässiga fördelar, eller
2. utfärdar oriktigt dokument när han förstår eller bör förstå att dokumentet är ägnat som legitimation för att uppnå skatte- eller avgiftsmässiga fördelar, eller
3. överträder valutaregleringslagen eller bestämmelser givna med stöd av denna lag när han förstår eller bör förstå att överträdelsen är ägnad som förberedelse för att uppnå skatte- eller avgiftsmässiga fördelar, eller

4. på annat sätt väsentligen överträder bestämmelser givna i eller med stöd av taxeringslagen.

Straffet är böter eller fängelse i högst två år. Medverkande straffas på samma sätt.

Vid bedömningen om skattebedrägeri är *grovt* skall särskilt beaktas om gärningen kan leda till undandragande av ett mycket betydande skatte- eller avgiftsbelopp, om gärningen är utförd på ett sätt som i särskild grad har försvårat upptäckten, om gärningen är utförd genom att missbruka ställning eller förtroendeförhållande eller om det föreligger medverkan under näringsutövning. Flera överträdelser kan ses i ett sammanhang.

Det kan även bedömas som grovt skattebedrägeri när gärningsmannen är okunnig med hänsyn till de moment som gör handlingen grov och denna okunnighet är grovt oaktsam.

Straffet för grovt skattebedrägeri är böter eller fängelse i högst sex år. Medverkande straffas på samma sätt.

Brott som syftar till att undandra mervärdeavgift eller att erhålla en oriktig utbetalning avseende sådan avgift bestraffas i Norge såsom bedrägeri enligt straffloven.

Administrativa sanktioner knutna till taxeringsförfarandet

Skattebetalare som inte lämnar självdeklaration, bilaga till deklARATIONEN, upplysning som taxeringsmyndigheten speciellt har bett om eller som underlåter att medverka till speciell undersökning efter föreläggande kan *inte kräva att få besvär* över taxeringen *prövade* (taxeringsloven § 9 - 2 p 7).

Den skattebetalare som lämnar självdeklaration eller bilaga för sent skall betala *förseningsavgift*. Undantag görs för den som är ursäktad på grund av sjukdom, ålderdom, oerfarenhet eller annan speciell orsak som inte kan läggas honom till last (ligningsloven § 10 - 1).

Avgiften är alltid en promille av nettoförmögenheten. Är förseningen inte över en månad skall tillägg utgå med två promille av nettointäkten. Är förseningen över en månad skall tillägg utgå med en procent av nettointäkten. Överstiger förseningen två månader och fullgörs skyldigheten efter utgången av maj utgår tillägg med två procent av nettointäkten. Avgift utgår aldrig med mindre än 200 kronor eller med mer än 10 000 kronor, om inte förseningen är över en månad (§ 10 - 1 ligningsloven).

Avger den skattskyldige till taxeringsmyndighet oriktiga eller ofullständiga upplysningar i självdeklaration, bilaga, besvär eller annan

skriftlig eller muntlig uppgift eller förklaring och har detta medfört eller kunde det ha medfört att för låg skatt fastställs skall den skattskyldige påföras *tilläggs-skatt*. Denna utgår normalt med 30 procent av den skatt och socialförsäkringsavgift som är undandragen eller kunde ha undandragits. Har felaktigheten eller ofullständigheten lämnats uppsåtligen eller av grov oaktsamhet skall tilläggs-skatt utgå med 60 procent. Skatten är 15 procent när det gäller förhållande som framkommer av kontrolluppgifter eller som lätt kan kontrolleras. Procentsatserna kan även halveras till 15 och 7.5 procent. Den kan också sättas ännu lägre eller helt tas bort vid frivillig rättelse.

Inkommer saknad självdeklaration eller bilaga till denna inom tre veckor efter beslutets kungörande utgår förseningsavgift med tre promille av nettoförmögenheten och tre procent av nettointäkten vid taxeringen. På dessa nya uppgifter kan tilläggs-skatt användas.

Uppfyller någon annan än den skattskyldige inte sin plikt att avlämna uppgifter eller upplysningar till taxeringsmyndigheten eller ger han inte myndigheten möjlighet att utföra kontrollundersökning kan skattemyndighet fastställa att skyldigheten skall fullgöras under *tvångsböter*. Denna beräknas per dag så länge vederbörande inte uppfyller sin plikt (ligningsloven § 10 - 6).

Uppdragsgivare som inte har uppfyllt sin upplysningsplikt kan åläggas ansvar för uppdragstagares förfallna men inte inbetalda skatt, arbetsgivaravgift och förskottsavdrag (ligningsloven § 10 - 7).

Vid underlåtenhet att inleverera upplysningar eller vid för sent avlämnande av upplysningar utgår *avgift* (ligningsloven § 10 - 8). Upplysningarna anses inte avgivna om vissa identifikationsupplysningar saknas eller om uppgifterna har lagts på ett maskinläsbart medium som inte följer bestämmelserna. Avgiften utgår för varje dag som varje uppgift inte levereras.

Uppbördsbrott

Den som underlåter att sända obligatorisk uppgift eller begärd uppgift eller ger oriktiga eller ofullständiga upplysningar till taxerings- eller uppbördsmyndighet och därvid uppsåtligen påverkar eller försöker påverka

- att förskottsavdrag inte företas eller företas med orätt belopp,
- att uppbörd av skatt eller förskott på skatt, betalning av förskottsavdrag eller ansvar för avdrag hindras eller väsentligen försvåras skall straffas med böter. Vid återfall är straffet böter eller fängelse i högst sex månader. Medverkande straffas på samma sätt.

Handling förövad av grov oaktsamhet straffas med böter (skattebetalningsloven § 50).

Arbetsgivare eller annan som är skyldig att utföra förskottsavdrag eller skatteindrivning i lön och som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att företa eller sörja för sådant avdrag kan straffas med böter eller fängelse i högst sex månader. Medverkande straffas på samma sätt. Vid återfall skärps straffet till fängelse högst ett år när brottet begås med uppsåt. Blir beloppet ändå inbetalat i rätt tid utdöms inte straff (skattebetalningsloven § 51).

Den som på annat än ovan nämnt sätt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet överträder bestämmelser i skattebetalningsloven eller bestämmelser givna med stöd av denna lag skall straffas med böter om inte strängare straff föreskrivs i annan bestämmelse. Medverkande straffas på samma sätt (skattebetalningsloven § 52).

Underlåtenhet att redovisa innehållen skatt kan bestraffas som förskingring.

Administrativa sanktioner knutna till uppbördsförfarandet

Skattepliktig som inte lämnar uppgift han är skyldig att lämna, som inte ger upplysningar efter anmaning eller som lämnar oriktiga eller ofullständiga upplysningar kan inte kräva att få beslut om förskottsavdrag eller förskottsskatt ändrat.

Skattepliktig som inte betalar förskottsskatt, restskatt, efterskottsskatt eller annan debiterad skatt i tid eller arbetsgivare som försummar att utföra och sända förskottsbetalning i tid skall betala ränta för beloppet (skattebetalningsloven § 31).

Arbetsgivare som är skyldig att göra förskottsavdrag eller företa skatteindrivning i lön blir ansvarig inför det allmänna om han är försumlig eller brister i tillbörlig aktsamhet.

Arbetsgivare blir ansvarig för skattebeloppet om han underlåter att sända meddelande om innehållning i tjänst eller ger oriktiga eller ofullständiga uppgifter. Han kan åläggas betala ränta och beloppet kan tvångsindrivas (skattebetalningsloven § 49).

Arbetsgivaravgifter

Enligt loven om folketrygd den 17 juni 1966 skall arbetsgivare för varje betalningsperiod på eget initiativ beräkna arbetsgivaravgift, ge uppgift om uträkningen till kommunkassör och inbetala avgiften. Avgiften

specificeras och betalas in sex gånger per år. Efter årets slut skall arbetsgivare ge uppgifter om grunden för beräkningen av arbetsgivaravgiften avseende det gångna året (§ 17 - 2).

Underlaget för arbetsgivaravgiften kan fastställas eller ändras om uppgift inte kommer in eller om den är oriktig eller ofullständig.

Den arbetsgivare som i skriftlig eller muntlig uppgift eller förklaring lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter som leder till eller kunde ha lett till fastställande av för låg arbetsgivaravgift skall påföras *tilläggs-skatt*. Skatten tas ut och beräknas på motsvarande sätt som för skattebetalare.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet ger eller medverkar till att ge oriktig eller ofullständig upplysning eller som underlåter att sända in obligatorisk uppgift i anslutning till beräkning, fastställelse eller ändring av arbetsgivaravgift kan dömas för *skattebedrägeri* och *grovt skattebedrägeri* (folketrygdlagen § 17-2 och ligningslagen §§ 10-2 till § 10-4 samt § 12-1 och § 12-2).

Vid för sen betalning kan *ränta* påföras och kravet kan *tvångsindriv*as.

Överträdelser av bestämmelserna om omsättningsavgift

I lagen om omsetningsavgift av den 19 maj 1933 nr. 11 återfinns sanktionsbestämmelser avseende ett tiotal olika särskilda avgifter vilkas uttag föreskrivs genom Stortingets budgetbeslut.

Straff kan ådömas den som, i avsikt att skaffa sig eller annan en oberättigad vinning, underlåter att betala omsättningsavgift som är inräknad i uppburet vederlag. Sådan person skall straffas som för *förskingring* enligt strafflagen §§ 255-256.

Överträdelse av föreskrifter straffas med *böter* om inte särskild straffbestämmelse finns i strafflagen.

Administrativa sanktioner

Tilläggsavgift kan tas ut med den dubbla eller den fyrdubbla avgiften.

De administrativa sanktionerna påförs av avgiftsmyndigheten (tullväsendet). De straffrättsliga sanktionerna påförs av domstol på begäran av avgiftsmyndigheterna. Anmälan sker i stort sett i de mest grova fallen. Det finns möjlighet att för en överträdelse använda både straffrättsliga och administrativa sanktioner.

6.3 Finland

Skattebrott

Skatteförvaltningen för statens talan i skattebrottsärenden och i gäldenärsbrott som upptäcks i samband med indrivning och konkurs. Skattemyndigheten polisanmäler även de bokföringsbrott som den upptäcker. Den största delen av brotten upptäcks i samband med betalningsövervakningen av skatt som betalas på basis av den skattskyldiges deklaration.

Skatteuppbördsavdelningarna i länsskatteverken för statens talan i brottsärenden. Häri ingår att författa anmälningar om brott samt att arbeta som statsombud i preliminära undersökningar och i rättegången.

Vid rättegången utkräver man straff och skadestånd. Skadeståndet motsvarar den skatt eller avgift som till följd av brott har innehållits hos skattetagarna. Därtill yrkar man ränta med 16 procent på skattens eller avgiftens kapitalbelopp. Vid gäldenärsbrott förs talan i regel av konkursboet och skadeersättning döms ut till konkursboet att fördelas i förhållande till gäldenärernas fordringar.

De straffrättsliga bestämmelserna om skattebrott finns i 29 kap. 1-4 §§ strafflagen. I de olika skattelagarna finns det hänvisningsbestämmelser till strafflagen. I skattelagarna finns också bötesbestämmelser avseende brott mot föreskrifterna om själva förfarandet.

För *skattebedrägeri* skall den dömas som för beskattningen ger myndigheterna en oriktig uppgift om någon omständighet som påverkar bestämmandet av skatt eller hemlighåller någon sådan omständighet i en uppgift som lämnas för beskattningen. Detsamma gäller den som genom annan bedräglig åtgärd undandrar eller försöker undandra sig skatt. Det är likaså straffbart som skattebedrägeri om någon för att undgå skatt, trots att han är uppmanad av myndighet, underlåter att lämna skattedeklaration eller lämna någon annan föreskriven eller begärd uppgift och det leder till att ingen eller för låg skatt bestäms. Straffet för skattebedrägeri är böter eller fängelse i högst två år.

För *grovt skattebedrägeri* döms den som vid skattebedrägeri eftersträvat avsevärd ekonomisk vinning eller begått brottet särskilt planmässigt och där skattebedrägeriet även bedömt som helhet är grovt. Straffet för grovt skattebedrägeri är fängelse i minst fyra månader och högst fyra år.

Om skattebedrägeriet, med hänsyn till den eftersträlvade ekonomiska vinningens storlek eller andra omständigheter vid brottet, som helhet

bedömt är ringa, skall gärningsmannen dömas för *lindrigt skattebedrägeri* till böter.

Vid lindrigt skattebedrägeri får eftergift lämnas i fråga om anmälan, åtal eller straff, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig påföljd.

Den som för att skaffa någon ekonomisk vinning av annan orsak än betalningsoförmåga underlåter att inom utsatt tid betala förskottsinnehållning eller källskatt, omsättningsskatt för kalendermånad eller motsvarande skatt på vissa försäkringspremier eller arbetsgivares socialskyddsavgift skall, om det inte utgör skattebedrägeri, dömas för *skatteförseelse*. Straffet är böter eller fängelse i högst sex månader. En mindre försummelse som har rättats utan dröjsmål betraktas inte som skatteförseelse.

Vid skatteförseelse får eftergift lämnas i fråga om anmälan, åtal eller straff, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig åtgärd.

Med skatt avses även förskott på skatt och offentlig avgift som kan jämföras med skatt.

Bestämmelserna om skattebedrägeri och skatteförseelse tillämpas även i fråga om omsättningsskatt.

Enligt uppgift från skattestyrelsen meddelas domar för skattebrott förhållandevis sällan, eftersom det sedan strafflagen ändrades år 1990 är svårt att bevisa att rekvisiten är uppfyllda.

Skatteinspektion

Skatteinspektion utförs huvudsakligen av skatteinspektörer som arbetar på inspektionsavdelningarna i länskatteverken. Uppkommer misstanke om skattebrott, gäldenärsbrott eller bokföringsbrott anmäls detta till polisen. Är brottet obetydligt och kan fakta utredas av skatteinspektörerna görs anmälan efter inspektionen. Är det fråga om större brott görs polisanmälan så tidigt som möjligt under inspektionsprocessen. Skatteinspektionen och polisutredningen utförs därefter parallellt och bådas befogenheter kan utnyttjas under utredningen.

Skatteförhöjning

Skatteförhöjning (ungefärligen motsvarande skattetillägg) kan beslutas av skattemyndighet som en administrativ sanktion bl.a för oriktigheter i deklarationen.

Sålunda gäller bl.a att skatten skall höjas med högst 20 procent

- när det är mindre bristfällighet i deklaration, handling eller uppgift som inte avhjälpes trots bevisligen erhållen anmaning att avhjälpa bristen,

- när den skattskyldige utan giltig orsak underlåtit att i rätt tid inlämna deklaration, föreskriven uppgift eller handling eller om inlämnade sådana har väsentliga brister. Underlåter han även efter anmaning, som han bevisligen fått del av, att helt eller delvis fullgöra sin skyldighet utan giltig orsak höjs skatten med ytterligare högst 20 procent.

Har den skattskyldige vederligen eller av grov vårdslöshet lämnat väsentligen oriktig deklaration eller annan föreskriven uppgift eller handling höjs skatten till högst det dubbla beloppet.

Är bristen hänförlig till viss del av inkomsten eller förmögenheten gäller skatteförhöjningen endast denna del.

Övrigt

Uppbördsbrott m.m.

Beträffande innehållen skatt och omsättningsskatt skall arbetsgivare, företagare m.fl. månatligen insända övervakningsuppgifter till skattemyndigheten på inbetalningskortet i samband med inbetalningen. Arbetsgivare sänder också in årsövervakningsuppgifter. Denna övervakning sker maskinellt. Övriga självmant betalda skatter bevakas manuellt.

Debiterade skatter övervakas i uppbördsövervakningen tillsammans med prestationer som läggs till de debiterade skatterna.

Den som trots uppmaning av myndighet underlåter att behörigen fullgöra att lämna erforderliga uppgifter för registrering av arbetsgivare eller för övervakning av förskottsinnehållningarna skall dömas för *förskottsuppbördsförseelse* till böter. Ringa förseelse som rättas utan dröjsmål kan föranleda eftergift av anmälan, åtal eller straff.

Bötesstraff är också föreskrivet för den som inte uppfyller skyldigheten att lämna kontrolluppgift (årsanmälan). Vid ringa fall kan skattemyndigheten avstå från att vidta någon åtgärd. Skattemyndigheten kan begära handräckning i skatteärenden hos polisen. Annan deklara-tionsskyldig än skattskyldig som inte hör-sammar uppmaning från skattemyndighet att lämna föreskriven handling/uppgift eller att fullständiga handling/uppgift kan föreläggas att fullgöra detta vid vite. I praktiken används inte dessa föreskrifter.

Arbetsgivare skall för den han utbetalar lön till innehålla skatt till staten, kommunen och kyrklig församling samt folkpensions- och sjukförsäkringspremie (förskottsinnehållning).

Arbetsgivaren är gentemot staten ansvarig för beloppet av den förskottsinnehållning som skett. Underlåtenhet att inbetala innehållet belopp i rätt tid utgör inte någon straffbar gärning men innebär att arbetsgivaren åläggs att inbetala beloppet jämte skattetillägg med en procent per månad och, i allvarigare fall, en skatteförhöjning med 30 - 100 procent.

Underlåter arbetsgivaren att innehålla skatt skall han påföras denna jämte skattetillägg om en procent per månad och skatteförhöjning med 30 - 100 procent. Är försummelsen ringa sker ingen påföring.

6.4 EU

EG:s skatteregler syftar till att säkerställa att den gemensamma inre marknaden fungerar utan störningar och diskriminering. I första hand avser samordningen det beskattningsförfarande samt de skattebaser och skattesatser som skall tillämpas för mervärdesskatt och vissa punktskatter. När det gäller de direkta skatterna finns däremot få EG-regler.

Vårt medlemskap i EU innebär att Sverige ingår i EG:s tullunion. Denna tullunion utgör grunden för den gemensamma inre marknaden. Tullagstiftningen skall utformas så att medlemsländerna behandlar handeln med tredje land på samma sätt i tullhänseende. Sverige blir genom anslutningen till EU bundet av gemenskapens regleringar på området.

Samarbetet i rättsliga och polisiära frågor faller inom Maastricht-fördragets s.k. tredje pelare. Detta samarbete är i allt väsentligt av traditionell mellanstatlig karaktär och faller i huvudsak utanför EG-rätten. Det regleras genom särskilda konventioner eller andra former av samarbete mellan EU:s medlemsländer.

Samarbetet har genom Maastricht-fördraget preciserats och formaliserats och kommissionen och rådet har fått möjlighet att agera men samarbetets mellanstatliga karaktär har inte ändrats. Det förekommer ännu så länge inte någon harmonisering av straffrätten utan varje land har sin egen interna lagstiftning. De olika EU-ländernas lagstiftning på skattebrottsområdet skiljer sig också väsentligt i både formellt och materiellt hänseende.

7 Skattebrottslagens tillämpningsområde

7.1 Inledning

7.1.1 En allmän översikt

Genom tillkomsten av 1943 års skattestrafflag sammanfördes till en lag flera straffbestämmelser på skatte- och avgiftsområdet som tidigare varit intagna i olika specialförfattningar. Med hänsyn till de olika sanktionsbestämmelsernas speciella karaktär ansågs det emellertid inte möjligt att med straffbuden i skattestrafflagen ersätta samtliga bestämmelser om straff för oriktiga uppgifter, ägnade att leda till undandragande av skatt eller annan allmän avgift. Utanför skattestrafflagens tillämpningsområde kom därför att falla flera skatte- och avgiftsförfattningar som reglerade så speciella förhållanden att det i dessa ansågs böra fordras särskilda straffbestämmelser.

Skattestrafflagen var tillämplig på oriktig uppgift som lämnades i deklaration eller annan däremot svarande skriftlig försäkran till ledning för fastställande av skatt eller "annan allmän avgift". Även om flera av de författningar på avgiftsområdet som skattestrafflagen ansågs vara tillämplig på innehöll uttryckliga bestämmelser till ledning för bedömningen av skattestrafflagens tillämplighet, var detta en teknik som inte tillämpades konsekvent. Eftersom det i rättstillämpningen i viss mån rådde delade meningar om vad som skulle förstås med "allmän avgift", uppkom inte sällan svårlosta tolkningsproblem då det gällde att fastställa om lagen var tillämplig eller inte på en viss avgift. För att råda bot härpå föreslog Skattestrafflagutredningen att det genom en bestämmelse i respektive skatte- eller avgiftsförfattning skulle anges om skattebrottslagen var tillämplig på utskylden i fråga. På förslag av departementschefen kom tillämpningsområdet emellertid att anges direkt i skattebrottslagen genom en uttömmande uppräkningslista av de skatter och avgifter som denna skulle omfatta. Denna metod för att ange lagens tillämpningsområde angavs vara att föredra från systematisk synpunkt.

Skattestrafflagen tog sikte på oriktiga uppgifter som lämnades i självdeklarationer till ledning vid taxering till inkomst och förmögenhets-skatt. Preliminärskattesystemet var emellertid inte sanktionerat genom skattestrafflagen utan straffbestämmelser till skydd för debiteringen och uppbörden av preliminär skatt fanns intagna i 79 och 80 §§ uppbördsförordningen. Flera direkta skatter fastställdes på annat sätt än att uppgifter till ledning för dess bestämmande lämnades i en deklaration. Av bl.a. detta skäl kom sjömansskatt, kupongskatt och ett flertal andra skatter att undantas från lagens tillämpningsområde. Vidare var skattestrafflagen inte tillämplig på fastighetstaxeringsområdet och inte heller på gärningar som bestod i undandragande av tull, annan skatt eller avgift i samband med införsel eller utförsel av varor.

Utöver den begränsning som följde redan av utformningen av de objektiva brottsrekvisiten gjordes den ytterligare inskränkningen att lagen inte var tillämplig beträffande gärning som var straffbelagd i särskild författning eller annan lag än brottsbalken. Skattestrafflagen var sålunda subsidiär i förhållande till de olika straffbestämmelser som fanns intagna i de särskilda författningarna på skatte- och avgiftsområdet, men tillämpades i konkurrens med straffbuden i brottsbalken, däribland straffbestämmelsen om osann försäkrans.

Med skattebrottslagen kom straffansvaret att omfatta oriktig uppgift i alla typer av handlingar som kan tjäna till underlag för beräkning av skatt eller avgift och lämnas till myndighet i sådant sammanhang. Att skatten eller avgiften fastställs genom ett deklarationsförfarande är således inte en förutsättning för att skattebrottslagen i och för sig skall vara tillämplig på utskylden i fråga. Med denna utgångspunkt fann Skattestrafflagutredningen att det inte mötte några hinder att under skattebrottslagens tillämpningsområde inordna de brottsliga förfaranden som sanktionerades i vissa speciella författningar vid sidan av skattestrafflagen. Skattebrottslagen blev i enlighet härmed tillämplig bl.a. på sjömansskatt. Med införandet av skattebrottslagen kom också preliminära deklarationsuppgifter att jämföras med slutliga. Även efter skattebrottslagens införande behölls emellertid straffbestämmelserna i uppbördslagen. Brottsförutsättningarna i 79 § ersattes dock med en mer allmänt hållen gärningsbeskrivning, vilket medförde att det straffbara området i viss mån kom att utvidgas.

Kupongskatt kom däremot inte att omfattas av skattebrottslagen. Vid tidpunkten för departementsbehandlingen av Skattestrafflagutredningens betänkande hade nämligen en proposition lagts med förslag till en ny kupongskatteförordning, som innebar nya materiella regler och ett nytt system för aktiehantering. Registrering av aktieägare och andra utdelningsberättigade i avstämningsbolag föreslogs ske centralt i ett för

ändamålet tillskapat organ, Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag. Enligt departementschefen var de föreslagna reglerna sådana att skattebrottslagen svårligen lät sig anpassas för överträdelser av dessa. Endast i undantagsfall skulle kupongskatt komma att påföras av myndighet och förfarandet vid registreringen och det uppgiftslämnande som skulle komma att ske i anslutning därtill var inte av samma karaktär som lämnandet av uppgifter till skattemyndighet. Mot denna bakgrund ansåg departementschefen det vara lämpligast att behålla de särskilda straffregler som tagits upp i förslaget till kupongskatteförordning. Denna ståndpunkt följdes vid riksdagsbehandlingen. Skattebrottslagen är inte heller i dag tillämplig på kupongskatt utan regler till skydd för en riktig debitering och uppbörd av denna skatt finns fortfarande intagna i kupongskattelagen (1970:624), som lagens rubrik numera lyder.

Med hänvisning till skatte- och avgiftsområdets stora omfattning och skiftande natur framhöll Skattestrafflagutredningen att någon i alla hänseenden enhetlig straffrättslig reglering inte kunde genomföras på området. Av olika skäl ansåg utredningen att vissa delar av skatte- och avgiftsområdet borde lämnas utanför skattebrottslagens tillämpningsområde.

Förslaget kom sålunda inte att omfatta en utvidgning av tillämpningsområdet till att omfatta tullar och andra därmed jämställda skatter och avgifter. Vid tidpunkten för Skattestrafflagutredningens arbete hade den straffrättsliga regleringen av undandragande av tull och andra avgifter som uttas i samband med införsel och utförsel av varor ändrats på ett genomgripande sätt genom tillkomsten av 1960 års smugglingslagstiftning. Skattestrafflagutredningen tolkade direktiven för sitt uppdrag så att det i deras arbete inte ingick att ompröva smugglingslagstiftningen. Till saken hör även att det parallellt med Skattestrafflagutredningen pågick ett arbete med en översyn av tullagstiftningen inom Tullagstiftningskommittén. Mot denna bakgrund föreslog Skattestrafflagutredningen att de brottskategorier som fått sin straffrättsliga reglering i varusmuggningslagen lämnades utanför skattebrottslagens tillämpningsområde, en ståndpunkt som följdes vid skattebrottslagens tillkomst. Spörsmålet att flytta över bestämmelserna om undandragandebrott från varusmuggningslagen till skattebrottslagen har emellertid tagits upp på nytt i det fortsatta lagstiftningsarbetet rörande varusmuggningslagen, senast av 1986 års varusmuggningsutredning, dock utan att någon ändring ännu kommit till stånd. Utredningen behandlar detta spörsmål närmare i avsnitt 7.3.

Oriktiga uppgifter till ledning för fastighetstaxering sanktionerades genom regler i taxeringslagen och någon ändring i detta avseende föreslogs inte av Skattestrafflagutredningen. Det skäl som angavs härför

var att denna typ av uppgifter inte på samma sätt som uppgifter i andra deklARATIONER var av omedelbar betydelse för en skattepåföring. Den 1 januari 1983 infördes hyreshusavgiften, vilken senare ersattes av en skatt på såväl hyreshus som småhus och tomtmark genom tillkomsten av lagen om fastighetsskatt. Oriktiga uppgifter till ledning för fastställande av fastighetsskatt sanktioneras genom skattebrottslagen och kan således föranleda straff för bl.a. skattebedrägeri. Vid själva fastighetstaxeringen lämnade oriktiga uppgifter, vilka utgör underlag för åsättande av taxeringsvärde och som därigenom utgör den egentliga grunden för bestämmandet av fastighetsskatten, sanktioneras däremot genom särskilda straffbestämmelser i fastighetstaxeringslagen.

Vid sidan av skattebrottslagen finns dessutom ett stort antal straffbestämmelser i senare tillkomna författningar. Främst bör härvid nämnas lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

7.1.2 Reformbehovet

Som framgått av den tidigare i all korthet redovisade översikten finns de straffbestämmelser som kan bli aktuella i samband med brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna spridda över ett stort antal lagar. Även om de allvarligaste brotten på området samlats i skattebrottslagen förekommer straffbestämmelser som sanktionerar annat än enbart förseelser av ordningskaraktär i ett flertal andra författningar. Inte sällan förhåller det sig också så att ett och samma förfarande kriminaliseras både enligt skattebrottslagen och en straffbestämmelse i någon annan författning på skatte- eller avgiftsområdet. En gärning kan således falla under flera straffbud, vilka i många fall har olika lagteknisk konstruktion och även helt olika straffskalor. Genom att straffbestämmelserna splittrats och intagits i ett flertal författningar har regelkomplexet blivit svåröverskådligt. Förhållandet mellan de olika sanktionsbestämmelserna framgår inte heller alltid på ett klart och tydligt sätt och frågor om lagkonkurrens kan i flera fall medföra svårlösta tillämpningsproblem.

En bidragande orsak till komplexiteten i straffsystemet har med all sannolikhet varit den dynamiska utvecklingen på skatteområdet, såväl när det gäller materiella bestämmelser som administrativa rutiner. Lagregler på området har ofta ändrats och ändringarna har bl.a. på grund av politiska överväganden i många fall måst införas snabbt utan att tid getts för en mera djupgående analys av konsekvenserna i straffrättsligt hänseende.

Olägenheterna med den nuvarande ordningen skall naturligtvis inte överdrivas. Om man bortser från brotten på tullområdet gäller att det

stora flertalet straffbestämmelser utanför skattebrottslagen ytterst sällan tillämpas, och någon ändring i detta avseende - om den överhuvud taget är önskvärd - lär ej åstadkommas genom en mera enhetlig reglering.

Enligt utredningens mening föreligger likväl ett behov av att förenkla och samordna lagstiftningen om straffsanktioner på skatte- och avgiftsområdet så att regelverket blir lättare att överskåda och systematiskt mera konsistent. Behovet av enhetliga regler ter sig än angelägnare mot bakgrund av det förslag som Skattebetalningsutredningen arbetar med, vilket skulle innebära att ett gemensamt avräkningskonto för ett flertal olika skatter och avgifter tillskapas och att uppbörderna av olika skatter och avgifter samordnas i så stor utsträckning som möjligt.

Utredningen har - i enlighet med vad som förutsatts i direktiven -gjort en systematisk genomgång av de straffbestämmelser som finns på skatte- och avgiftsområdet och därvid funnit att det torde finnas förutsättningar för att åstadkomma en mer enhetlig och överskådlig reglering. En redovisning av utredningens allmänna överväganden lämnas i avsnitt 8.

I samband med en översyn av straffbestämmelserna på skatte- och avgiftsområdet, med sikte på en mer enhetlig reglering, inställer sig emellertid också den frågan om det skulle vara möjligt och önskvärt att inarbeta de skilda straffbestämmelserna i brottsbalken. Utredningen övergår till att något beröra denna fråga.

7.2 Bör skattebrottslagen bestå som särskild lag?

Sammanfattning: Systemet med en specialstrafflag för skattebrotten innebär inte några påtagliga nackdelar. Frågan om att föra över straffbestämmelserna i skattebrottslagen till brottsbalken bör därför anstå och övervägas i samband med en eventuell framtida total översyn av strafflagstiftningens systematik.

7.2.1 Frågans tidigare behandling

Tanken att inordna vissa specialstraffrättsliga lagar i brottsbalken har vid flera tillfällen framförts såväl i den allmänna debatten som i lagstift-

ningssammanhang. Därvid har man särskilt tänkt på sådana straffbestämmelser som avser allvarliga brott och som är frekvent tillämpade. Bestämmelserna om skattebrott hör otvivelaktigt till denna kategori.

Frågan om skattebrottens placering aktualiserades redan i samband med förarbetena till *1943 års skattestrafflag*. Enligt Lagrådet skulle ett införlivande av skattebrotten i den allmänna strafflagen ge brotten en allvarligare prägel, vilket på sikt kunde tänkas få en viss moralbildande verkan på allmänheten och dessutom föranleda att åklagarna kom att se det som en mera angelägen uppgift att beivra denna brottstyp. Departementschefen var emellertid av den uppfattningen att de resultat som genom lagstiftningen över huvud taget kunde stå att vinna i de nämnda avseendena skulle kunna uppnås jämväl genom att en särskild skattestrafflag tillskapades.

Frågan om införlivandet av skattebrotten i brottsbalken fick ny aktualitet i samband med förarbetena till den nu gällande skattebrottslagen. *Skattestrafflagutredningen* framhöll att det från vissa synpunkter skulle vara en ändamålsenlig lösning att infoga skattebrotten i brottsbalken. Den straffrättsliga regleringen skulle därigenom bli mera enhetlig och överskådlig, vilket skulle medföra fördelar från systematisk och lagteknisk synpunkt. Ett ytterligare skäl för att uppta brotten i brottsbalken angavs vara den skärpning av straffskalorna som föreslogs. Argumenteringen i denna del anslöt sig till vad Lagrådet tidigare uttalat i 1943 års lagstiftningsärende. Genom lämpligt avvägda straffskalor och träffande brottsrubriceringar ansåg utredningen dock att det skulle gå att inskräpa en allvarligare syn på skattebrotten hos allmänheten. Vid en sammanvägning av de för- och nackdelar som befanns vara förbundna med en överflyttning stannade Skattestrafflagutredningen emellertid för att skattebrotten i det aktuella sammanhanget inte borde intas i brottsbalken.

Det utslagsgivande för utredningens ställningstagande synes ha varit att ett införande av skattebrotten i brottsbalken ansågs även böra omfatta tullbrotten. I utredningens direktiv hade emellertid varusmuggningslagstiftningen angivits som ett exempel på straffbestämmelser som kunde förutsättas alltså ha sin plats i en specialstraffrättslig författning. Dessutom var tullagstiftningen och därmed sammanhängande frågor föremål för översyn av den år 1965 tillkallade Tullagstiftningskommittén.

Ytterligare ett motiv för att bibehålla skattebrotten i en specialstraffrättslig författning angavs vara att ett införlivande i brottsbalken skulle medföra ett ingrepp i balkens kapitelindelning, vilken då nyligen fastslagits. Den lämpligaste lösningen vid ett införlivande ansågs nämligen vara att bestämmelserna samlades i ett kapitel. Placeringen var emellertid inte

given eftersom brotten i systematiskt hänseende ansågs tillhöra ett gränsområde med beröringspunkter till ett flertal brottsgrupper inom den allmänna straffrätten. Spörsmålet komplicerades vidare av att brotten mot uppborädsförfarandet ansågs böra sammanföras med skattebrotten.

Slutligen angavs den lagstiftningsteknik som lämpligen borde användas för att ange straffbestämmelsernas tillämpning inom skatte- och avgiftsområdet utgöra ett hinder mot ett införlivande i brottsbalken. Att i anslutning till brottsbeskrivningarna införa bestämmelser om straffbudens tillämpningsområde skulle på ett markant sätt avvika från brottsbalkens principiella uppbyggnad.

Frågan om skattebrottens placering har också tagits upp i samband med *översynen av lagstiftningen om den ekonomiska brottsligheten*. I propositionen om riktlinjer för arbetet mot ekonomisk brottslighet (prop. 1984/85:32) uttalas att straffbestämmelserna mot ekonomisk brottslighet bör samordnas och förenklas, varvid mer straffvärda förfaranden på längre sikt i möjlig mån bör regleras i en samlad lagstiftning.

I lagstiftningssammanhang har frågan om ett införlivande av skattebrotten i brottsbalken senast varit föremål för behandling av *Fängelsestraffkommittén*. I sitt huvudbetänkande (SOU 1986:14) föreslår kommittén att straffbestämmelserna i skattebrottslagen förs över till brottsbalken och intas närmast efter bedrägeribrotten i ett nytt kapitel benämnt "Om skattebedrägeri och annan skattebrottslighet". Bestämmelsen om skattebrottslagens tillämpningsområde och förfarandereglerna föreslås däremot inte överförda till BrB. För dessa regler tillskapas i stället en ny lag, om tillämpningen av brottsbalkens bestämmelser om skattebedrägeri och annan skattebrottslighet.

Fängelsestraffkommitténs betänkande innehåller många och vittomfattande förslag, vilka i skilda delar behandlats vid olika tillfällen och som lett till partiella lagförslag bl.a. avseende principerna för straffmätning och påföljdsval. Senast var kommitténs betänkande föremål för lagstiftningsåtgärd genom prop. 1992/93:141 om ändringar i BrB m.m. Förslaget såvitt gäller frågan om specialstraffrättsliga bestämmelsers placering har emellertid, såvitt utredningen kunnat finna, ännu inte varit föremål för närmare behandling.

Vid remissbehandlingen av kommitténs betänkande uttalade sig endast ett fåtal instanser särskilt i frågan om vilka brott som bör finnas i brottsbalken. Bland de instanser som framförde synpunkter rönkte förslaget ett blandat mottagande. Till dem som hade kritiska synpunkter hörde bl.a. Riksåklagaren, JO och Föreningen Sveriges åklagare. Som skäl mot förslaget anfördes bl.a. att den föreslagna systematiken skulle bli svåröverskådlig. Vidare framfördes principiella betänkligheter mot den föreslagna ordningen med en särskild lag om tillämpningen av brotts-

balkens regler om skattebedrägeri. Konstruktionen ansågs inte väl förenlig med vedertagen lagstiftningsteknik.

7.2.2 Utredningens överväganden

Skattebrotten hör onekligen till den brottskategori som med hänsyn till sin svårhetsgrad och allmänna betydelse skulle försvara en placering i den centrala strafflagstiftningen. Detsamma brukar sägas om de tre övriga s.k. särskilda strafflagarna, trafikbrottslagen, varusmuggningslagen och narkotikastrafflagen. De önskemål som vid skilda tillfällen förts fram om en överflyttning av skattebrotten till brottsbalken har också i allmänhet tagit sin utgångspunkt i detta förhållande.

Man torde emellertid också ha tänkt sig att en överflyttning till brottsbalken antingen omedelbart eller också på längre sikt skulle ge upphov till en omarbetning av bestämmelserna om skattebrott till större överensstämmelse med brottsbalksbrotten. Den straffrättsliga regleringen skulle då kunna bli mer enhetlig med de fördelar detta skulle innebära från systematisk och lagteknisk synpunkt. Slutligen grundas önskemålen på tanken att en placering av skattebrotten i brottsbalken skulle få ett visst symbolvärde, genom att det därigenom tydligare skulle markeras att samhället ser allvarligt på denna typ av brottslighet.

Att en överflyttning av skattebrotten till brottsbalken skulle innebära vissa rent lagtekniska problem står ganska klart. Frågan är emellertid om det finns några mera principiella synpunkter som talar mot en överflyttning.

Det har brukat hävdas att s.k. blankettstraffbud inte lämpar sig för att föras över till brottsbalken. Med blankettstraffbud avses straffbud som i princip endast innehåller straffsatsen och för brottets materiella innehåll hänvisar till andra lagbud. I dessa anges den brottsliga handlingen; ofta på ett från tid till annan skiftande sätt utan att blankettstraffbudet därför behöver ändras.

Till blankettstraffbuden brukar skattebrotten räknas. Dessa får sitt materiella innehåll genom bestämmelserna i skatte- och avgiftsförfattningarna om vilka uppgifter som i olika sammanhang skall lämnas samt när och hur detta skall ske. Skattebrotten skiljer sig emellertid så till vida från de typiska blankettstraffbuden att de har egna brottsbe-teckningar och i huvudsak självständiga brottsbeskrivningar.

Liknande straffbestämmelser förekommer också redan i dag i brottsbalken. För att rekvisitet "åsidosättande av bokföringsskyldighet" i 11 kap. 5 § BrB om bokföringsbrott skall få något innehåll måste således reglerna i bokföringslagen tillämpas. Ett annat exempel på straffbud som

för sin tillämpning fordrar viss utfyllnad genom andra materiella regler utgör miljöbrotten i 13 kap. brottsbalken.

I fråga om miljöbrottsligheten förtjänar ytterligare nämnas att skattebrottslagen i någon mån stod som förebild för ansvarsbestämmelserna i det förslag till ny miljöbalk som lades fram av regeringen hösten 1994 (jfr prop. 1994/95:10 s. 228 ff.). I propositionen - som återkallades på grund av att ytterligare utredning om miljöskyddslagstiftningen ansågs påkallad - föreslogs att de straffbestämmelser om miljöbrott som i dag finns i BrB även fortsättningsvis skulle finnas kvar i denna balk. Regeringen avvisade emellertid tanken på att föra in alla straffbestämmelser om miljöbrott i brottsbalken med hänvisning till brottens karaktär av blankettstraffbud. Det ansågs att systematiken i brottsbalken därigenom skulle brytas och att sambandet mellan de materiella bestämmelserna i miljöbalken och de därtill anknyttande straffbudena skulle framstå som mindre klart.

I viss mån kan detta resonemang även åberopas när det gäller skattebrotten. Skattebrottsbestämmelsernas karaktär av blankettstraffbud skulle dock som utredningen ser saken knappast innebära något avgörande hinder mot att föra över dessa brott till brottsbalken.

Som framgått av det förut anförda föreligger sedan tidigare ett förslag av Fängelsestraffkommittén om att flytta över skattebrotten till brottsbalken. Förslaget har kritiserats i huvudsak från två utgångspunkter. För det första har betänkligheter från principiella synpunkter framförts mot den föreslagna ordningen att i en särskild lag ange tillämpningsområdet för straffbestämmelser i brottsbalken.

Det kan redan nu förutskickas att utredningen i det följande kommer att föreslå en ny lagteknisk lösning för att ange skattebrottslagens tillämpningsområde (se avsnitt 7.4). Om förslaget godtas skulle det vid en överflyttning av skattebrotten till brottsbalken inte vara nödvändigt att ange straffbudens tillämpningsområde i en särskild lag. Därmed skulle den invändning som i detta avseende åberopats mot Fängelsestraffkommitténs förslag bortfalla.

Även de argument som i övrigt framförts mot Fängelsestraffkommitténs förslag har riktat sig mot den föreslagna systematiken. Sålunda skulle enligt de kritiska remissinstanserna en reglering enligt förslaget bli svåröverskådlig med hänsyn till de speciella förfaranderegler som gäller i fråga om skattebrott.

Skattebrottsutredningen är benägen att dela denna uppfattning. Rent lagtekniskt skulle det vara fullt möjligt att som Fängelsestraffkommittén föreslog överflytta de förfaranderegler för skattemål som i dag finns intagna i skattebrottslagen till en särskild lag. En sådan lösning skulle

emellertid otvivelaktigt minska överskådligheten och därmed reducera de förtjänster som förslaget i detta hänseende var avsett att leda till.

Det torde emellertid inte vara någon ovillkorlig förutsättning att förfarandereglerna skulle behöva ingå i en särskild lag vid en överflyttning av skattebrotten till brottsbalken. De aktuella reglerna skulle inte heller nödvändigtvis behöva placeras i brottsbalkens andra avsnitt om brotten. När det t.ex. gäller preskriptionsbestämmelsen i 14 § skattebrottslagen skulle denna med fördel i stället kunna inarbetas i bestämmelserna om bortfallande av påföljd. Och vissa övriga förfaranderegler skulle nog kunna inarbetas i rättegångsbalkens bestämmelser om t.ex. förundersökning och vilandeförklaring av mål.

En fråga som kvarstår att lösa är emellertid var i brottsbalkens brottskatalog skattebrotten lämpligen skulle kunna placeras. Fängelsestraffkommittén föreslog i sitt betänkande en i stora delar ändrad kapitelindelning av brottsbalken. Häremot har någon remissinstans framfört invändningar och pekat på de svårigheter som därigenom uppstår när det gäller att ta del av äldre framställningar och statistiskt material. Detta är naturligtvis beaktansvärda synpunkter. Nackdelarna torde emellertid vara av övergående natur och bör därför inte i sig utgöra ett avgörande hinder för en samlad och mera genomgripande reform, om man vill överföra specialstraffrättsliga bestämmelser till brottsbalken.

Frågan är väl snarare om de vinster som kan uppnås genom att skattebrottslagens och eventuellt de andra särskilda strafflagarnas bestämmelser inarbetas i brottsbalken är så påtagliga att en sådan lagteknisk reform är värd sitt pris. Det är erfarenhetsmässigt inte alltid enbart en fördel om ett sammanhållet lagverk utvidgas till att omfatta mycket stora områden. För de tillämpande myndigheterna går överskådligheten delvis förlorad och regleringen kan bli svårare att tillgodogöra sig. Ändringar i lagverket måste göras med tätare intervaller.

I fråga om var och en av de fyra särskilda strafflagarna gäller ju dessutom att den praktiska tillämpningen i betydande utsträckning ankommer på personal som inte har anledning att vara förtrogen med straffsystemet i dess helhet.

Som framgår av det föregående var det avgörande skälet för Skattestrafflagutredningens ställningstagande att varusmuggningslagstiftningens bestämmelser om undandragande förutsattes behålla sin plats i speciallagstiftningen. Utredningen kommer att i det följande (avsnitt 7.3) behandla frågan om förutsättningarna för att sammanföra dessa brott med skattebrotten. Som närmare utvecklas i det sammanhanget skulle en överföring av dessa brott i dag vara tekniskt möjlig att genomföra men som de materiella reglerna för närvarande är utformade skulle en

överflyttning komplicera både regleringen och tillämpningen utan att några nämnvärda praktiska vinster skulle uppnås. Såväl 1986 års varusmugglingsutrednings förslag, vilket ännu inte behandlats av regeringen, som Sveriges medlemskap i EU kan emellertid förmodas få betydelse för varusmugglingsbestämmelsernas framtida utformning.

Det nuvarande systemet med en specialstrafflag för skattebrotten synes fungera väl. Frågan om en överflyttning till brottsbalken är därför inte mera angelägen än att den kan uppskjutas till dess att eventuellt en mera genomgripande systematisk översyn av brottsbalken och specialstraffrätten anses böra äga rum. Utredningen utgår för sin del från att skattebrottslagen under den närmast överskådliga tiden fortfarande bör bestå som en särskild lag.

7.3 Brott i samband med införsel och utförsel

Utredningens förslag: Övervägande skäl talar för att de undandragandebrott som regleras i varusmugglingslagen inte bör inarbetas i skattebrottslagen.

Skattebrottslagen görs subsidiär till varusmugglingslagen. Härigenom undanröjs den tvekan som eventuellt råder i fråga om gränsdragningen mellan de båda lagarnas tillämpningsområde.

7.3.1 Bakgrund

Tull är statsrättsligt att anse som en form av skatt och brott som består i undandragande av tull är därmed ett slags skattebrott. Lagen (1960:418) om straff för varusmuggling har dock gjorts tillämplig på gärningar som innebär att tull undandras staten och omfattar även brott som består i undandragande av skatter och avgifter vid införsel och utförsel. Det är naturligt att det från tid till annan förts diskussioner om att inarbeta dessa undandragandebrott i den allmänna lagstiftningen om skattebrott. Varusmugglingslagstiftningen skulle i så fall kunna begränsas till att avse brott mot import- och exportförbud och andra regleringar av in- och utförsel.

Denna fråga övervägdes redan under förarbetena till 1943 års skattestrafflag. Tanken att låta den lagen omfatta även undandragande av tull eller av annan skatt vid införsel eller utförsel avvisades emellertid då med den huvudsakliga motiveringen att tullbrotten var alltför speciella för att lämpligen böra arbetas in i en allmän lag (SOU 1942:31 s. 97). I det betänkande som låg till grund för varusmuggningslagen anslöt sig 1956 års *varusmuggningsutredning* till denna uppfattning (SOU 1959:24 s. 169).

En utgångspunkt vid varusmuggningslagens tillkomst blev i enlighet härmed att lagen i princip borde avse all slags införsel och utförsel av varor som sker i strid mot gällande bestämmelser. Fördelen härmed var enligt vad chefen för Finansdepartementet anförde i propositionen att reglerna blev enhetliga och överskådliga och att ingen skillnad behövde göras mellan handlingar som i yttre avseenden var helt identiska (prop. 1960:115 s. 58).

Frågan om att flytta över varusmuggningslagens bestämmelser om undandragande togs härefter upp av 1973 års *varusmuggningsutredning*. Inte heller den utredningen ansåg att en sådan förändring borde genomföras. Utredningen framhöll att ett inarbetande i skattebrottslagen av tullbrotten skulle medföra antingen ett inte obetydligt antal specialbestämmelser i denna lag eller också betydande förändringar i den faktiska tullkontrollen.

Utredningen pekade särskilt på två omständigheter som ansågs medföra hinder mot att inarbeta undandragandebrotten i skattebrottslagen. I detta avseende framhölls för det första att bestämmelsen om skattebedrägeri i 2 § första stycket skattebrottslagen är tillämplig endast om den oriktiga uppgiften har lämnats i skriftlig handling. Muntliga uppgifter kan lämnas som komplettering eller förtydliganden men omfattas inte av straffstadgandet. På tullområdet är visserligen huvudregeln att de uppgifter som erfordras till ledning för förtullning skall lämnas skriftligen. Undantag gäller emellertid vad avser privatgoods och varor för vilka tullfrihet medgetts enligt särskilda bestämmelser. Resande som skall förtulla privatgoods får normalt lämna sina uppgifter muntligen.

Ett annat hinder mot att inarbeta de aktuella brotten i skattebrottslagen var enligt 1973 års utredning utformningen av det passiva skattebedrägeriet i 2 § andra stycket skattebrottslagen. I stadgandet straffbeläggs underlåtenhet att avlämna deklaration eller därmed jämförlig handling. Bestämmelsen skulle på tullområdet kunna tillämpas endast då någon, som är skyldig att avlämna tulldeklaration eller importanmälan till ledning för förtullning, underlåter att anmäla varan till förtullning. I subjektivt hänseende fordras att underlåtenheten att anmäla varan gjorts i

avsikt att skatt eller avgift skall påföras med för lågt belopp. Svårigheter skulle då föreligga att styrka det direkta uppsåtet.

Varusmugglingslagen har senast varit föremål för översyn av 1986 års *varusmugglingsutredning* som i betänkandet *Smuggling och tullbedrägeri* (SOU 1991:84) avgett förslag till lag om straff för smuggling m.m. I detta betänkande har 1986 års varusmugglingsutredning återkommit till frågan huruvida undandragandebrotten enligt varusmugglingslagen bör inarbetas i skattebrottslagen.

Utredningen har ansett att sådana undandragandebrott som begås genom deklARATIONER utan nämnvärda svårigheter skulle kunna inordnas i skattebrottslagen. En utgångspunkt för utredningen har emellertid varit att det inte kan vara en lämplig lösning att föra över endast en del av undandragandebrotten till skattebrottslagen, eftersom en sådan lösning uppenbart skulle medföra betydande tillämpningssvårigheter.

Varusmugglingsutredningen har pekat på flera olika förhållanden som skulle göra det svårt att flytta över samtliga aktuella brott till skattebrottslagen. Till en början har utredningen framhållit att förverkande kan ske enligt varusmugglingslagen men inte enligt skattebrottslagen. Utredningen har visserligen föreslagit att förverkande som regel inte skall ske vid undandragandebrott men gjort ett undantag för alkoholdrycker och tobaksvaror. Ett annat problem sammanhänger med att oriktiga uppgifter som lämnas muntligen inte är straffbara som skattebedrägeri. Utredningen pekar också på att det skulle ge upphov till komplikationer att inordna tullbrotten i skattebrottslagen när det gäller de administrativa sanktionerna skattetillägg och tulltillägg. Liksom 1973 års utredning konstaterar utredningen slutligen att omfattande ändringar i skattebrottslagen under alla förhållanden skulle bli nödvändiga.

Med beaktande av bl.a. dessa skäl har 1986 års varusmugglingsutredning inte funnit skäl att förorda att undandragandebrotten eller delar av dem förs över till skattebrottslagen. Utredningen har dock framhållit att frågan lämpligen bör tas upp till förnyade överväganden i samband med en framtida översyn av skattebrottslagen, eftersom förutsättningarna för den i och för sig önskvärda reformen då kan väntas bli helt annorlunda.

Varusmugglingsutredningen har emellertid i sitt betänkande föreslagit att de bestämmelser som reglerar undandragandebrott vid in- och utförsel av varor skall anpassas så nära som möjligt till skattebrottslagens regler. Utredningen förordar att detta sker i den lag som skall ersätta varusmugglingslagen genom att de nuvarande varusmugglingsbrotten delas upp i två skilda brottstyper, dels rena smugglingsbrott, dels undandragandebrott (i förslaget benämnda tullbedrägeri). I samband härmed skall enligt förslaget de narkotikabrott som nu bestraffas genom varusmugglingslagens bestämmelser föras över till narkotikastrafflagen.

Som rena smugglingsbrott definierar varusmugglingsutredningen gärningar som innebär att in- och utförsel sker av varor i strid mot förbud. Med undandragandebrott - tullbedrägeri - avser utredningen brott vilkas effekt är att tull, annan skatt eller avgift som skall tas ut på grund av in- eller utförsel av varor inte påförs eller påförs med för lågt belopp.

I syfte att ytterligare anpassa reglerna om undandragandebrotten till skattebrottslagens bestämmelser har varusmugglingsutredningen lagt fram flera förslag. Bl.a. har i detta hänseende föreslagits att reglerna om förverkande och om straffansvar för efterföljande hantering av gods som har varit föremål för undandragandebrott - vilka saknar motsvarighet i skattebrottslagen - i princip begränsas till att gälla alkoholdrycker och tobaksvaror.

Betänkandet har remissbehandlats men har ännu inte föranlett lagstiftning. Detta torde få ses mot bakgrund av pågående strävanden att anpassa svenska bestämmelser till EG:s regelverk.

Sverige är fr.o.m. den 1 januari 1995 medlem i EU och denna dag har även en ny tullag trätt i kraft. Genom Sveriges medlemskap har den tidigare gällande svenska tullagstiftningen till stor del ersatts av gemenskapsförordningar som blir direkt gällande svensk rätt. Dessa är emellertid inte heltäckande, varför vissa nationella bestämmelser är möjliga och ibland även nödvändiga. Inom EU finns på tullagstiftningens område även en del direktiv som är bindande för varje medlemsstat med avseende på det resultat som skall uppnås. De nationella myndigheterna får själva bestämma formen och tillvägagångssättet för genomförandet.

Tullagen (1994:1550) är tillämplig på tull som tas ut vid import eller export av varor från eller till område utanför EG:s tullområde (tredje land). I lagen regleras även Tullverkets övervakning och kontroll av import från och export till dessa områden. När inget annat framgår, gäller lagen även annan skatt eller avgift som tas ut för varor vid import från tredje land. Därtill finns i lagen förfarandebestämmelser avseende skatt på varor som förs in i Sverige från sådan del av EG:s tullområde som ligger utanför EG:s skatteområde. Om en vara förs in från ett sådant område till Sverige skall importskatt utgå trots att det ur tullsynpunkt inte är fråga om import. Tullmyndigheten skall hantera även sådan beskattning och skatten skall fastställas och betalas i den ordning som gäller för tull, om inget annat föreskrivs.

Frågor om sanktioner mot överträdelser av tullagstiftningen hör till den nationella kompetensen. Tullagen innehåller bestämmelser om administrativa sanktioner i form av tulltillägg och förseningsavgift samt straff- och vitesbestämmelser. I 96 § tullagen finns bestämmelser om

straff för tullförseelser. Dessa bestämmelser är emellertid subsidiära till brottsbalken och varusmuggningslagen.

Tullanpassningsutredningen föreslog i sitt betänkande Tullagstiftningen och EG (SOU 1994:89) att varusmuggningslagens tillämpningsområde skulle begränsas till in- respektive utförsel över gräns till tredje land. Förslaget i denna del har emellertid ännu inte föranlett någon lagändring (prop. 1994/95:34).

Varusmuggningslagen är således fortfarande tillämplig på alla brott vid införsel och utförsel av varor, där in- eller utförseln skall anmälas eller deklarerar till myndighet, om gärningen innebär att staten undandras pålagor eller att varor införs eller utförs i strid mot förbud.

Inom EU har det införts en beskattningsordning som gör det möjligt att avskaffa gränskontrollerna för skatteändamål mellan medlemsländerna. Vid införsel från tredje land skall däremot indirekta skatter (mervärdesskatt och punktskatter) tas ut av tullmyndighet på väsentligen det sätt som skedde före den 1 januari 1995 i förhållande till främmande länder i allmänhet.

Genom lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen skall den som till Sverige för privatbruk inför alkohol och tobak överstigande den skattefria kvoten anmäla införseln för beskattning. Beskattningsmyndighet är Skattemyndigheten i Kopparbergs län. Genom en förordning har Tullverket getts befogenhet att när inresan sker där tullplats finns, för Skattemyndighetens räkning ta emot anmälan och besluta om skatten samt uppbära den. På ställe där tullplats inte finns kan Tullverket ge den skattskyldige möjlighet att lämna en anmälan som sedan skall vidarebefordras till beskattningsmyndigheten.

EU-gränskontrollutredningen har i betänkandet Skyddet vid den inre gränsen (SOU 1994:131) ansett att det vid sidan av varusmuggningslagen bör finnas en författning som reglerar frågor om införsel- och utförselrestriktioner vid den inre gränsen. Utredningen föreslår härvid införandet av en lag om straff för olovlig införsel eller utförsel över EU-gräns. Lagförslaget upptar bestämmelser om straff för olovlig införsel och utförsel av uppräknade varor över den inre gränsen, förverkande, förundersökning, tvångsmedel m.m. Utredningen föreslår därtill att straffbestämmelser för ej beskattad införsel från annat EU-land av alkohol och tobak för privat bruk skall tas in i en särskild lag. Enligt förslaget skall den som underlåter att till tullmyndighet anmäla införsel av skattepliktig alkohol eller tobak dömas för resandesmuggling. För samma brott skall den dömas som ger vilseledande uppgift till en tullmyndighet och därmed föranleder att skatt undandras staten. Lagen föreslås även omfatta förverkande, förundersökning och tvångsmedel

genom att en hänvisning görs till den tidigare omnämnda av utredningen föreslagna lagen om straff för olovlig införsel eller utförsel över EU-gräns.

Även Yttre gränskontrollutredningen har slutfört sitt uppdrag och avlämnat betänkandet Varu- och personkontroll vid EU:s yttre gräns (SOU 1994:124). Utredningens uppdrag bestod i att utreda dels organisationen av den yttre gränskontrollen, dels kostnadsanvaret för kontrollen vid vissa flygplatser och hamnar.

De båda sistnämnda betänkandena är för närvarande föremål för remissbehandling.

Det bör i anslutning härtill nämnas att straffrätten inte är föremål för någon harmonisering inom EG. EG-kommissionen ansåg det emellertid vara väsentligt att det utformades en för EG gemensam tullagstiftning och att det infördes gemensamma sanktionsbestämmelser för brott mot denna lagstiftning. Inom EG gäller sedan den 1 januari 1994 Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen. En gemensam tullagstiftning är alltså numera genomförd och den gäller, som ovan anförts, fr.o.m. den 1 januari 1995 som Svensk lag.

7.3.2 Bör delar av varusmuggningslagen inarbetas i skattebrottslagen?

I Skattebrottsutredningens uppdrag ingår att föreslå åtgärder för att en mera enhetlig reglering än den nuvarande skall komma till stånd på skattebrottsområdet och i utredningens direktiv erinras om de överväganden som gjorts av 1986 års varusmuggningsutredning när det gäller frågan om undandragandebrotten på tullområdet bör inordnas i skattebrottslagen. Skattebrottsutredningen har uppfattat detta så att det anföret trots åt utredningen att på nytt överväga nämnda fråga.

Som framgår av det förut anförda har flera olika utredningar tidigare ansett att en sådan lagteknisk förändring inte lämpligen bör genomföras. Vid remissbehandlingen av 1986 års varusmuggningsutrednings betänkande synes endast Riksskatteverket ha gett uttryck åt en avvikande ståndpunkt i frågan. Enligt verkets mening är det mindre lämpligt att skattebedrägeribrott skall behandlas enligt olika regler beroende av om brottet begåtts vid import av varor eller vid försäljning av varor inom landet. Verket anser att undandragandebrotten bör flyttas till skattebrottslagen.

Ett av de hinder mot en sådan omreglering som förut har brukat åberopas undanröjs genom de förslag som skattebrottsutredningen i det följande lägger fram. Utredningen föreslår nämligen att det inte längre skall gälla ett krav på direkt uppsåt för att underlåtenhet att avge deklaration skall kunna bestraffas som skattebedrägeri utan att kriminaliseringen i detta avseende skall följa vanliga uppsåtsregler.

Ett ytterligare hinder undanröjs åtminstone delvis om Varusmugglingsutredningens förslag genomförs. Som framgår av det förut anförda innebär detta förslag att reglerna om förverkande och om straffansvar för efterföljande hantering av gods som har varit föremål för undandragandebrott enligt smugglingslagstiftningen i princip avvecklas. På ett viktigt område, nämligen när det gäller alkoholdrycker och tobaksvaror, skall dock dessa regler enligt förslaget fortfarande finnas kvar, vilket innebär att en skillnad i förhållande till skattebrottslagens materiella reglering kommer att kvarstå. Det bör också anmärkas att flera instanser vid remissbehandlingen av varusmugglingsutredningens förslag har förordat att reglerna om förverkande och om straffansvar för efterföljande hantering av gods som har varit föremål för undandragandebrott även i fortsättningen skall vara generella och alltså omfatta alla slags varor.

Under alla omständigheter kvarstår flera andra skillnader mellan varusmugglingslagens nuvarande reglering och skattebrottslagen som inte lämpligen synes kunna undanröjas genom sakliga lagändringar. Som närmare utvecklas i det följande anser sig skattebrottsutredningen inte kunna förorda att oriktiga muntliga uppgifter skall kunna bestraffas som skattebedrägeri. Det ligger emellertid i sakens natur att sådana uppgifter måste kunna bestraffas enligt de centrala bestämmelserna i smugglingslagstiftningen så länge inte någon generell plikt att lämna skriftlig deklaration gäller vid införande av varor till landet.

En annan grupp bestämmelser i varusmugglingslagen som materiellt sett måste finnas kvar vare sig bestämmelserna inarbetas i skattebrottslagen eller ej är de som straffbelägger förfoganden över bl.a. oförtullat och obeskattat gods (4 § 1 och 2 varusmugglingslagen). Alldeles klart är slutligen att vissa särskilda regler måste gälla i fråga om förundersökning på tullområdet liksom om befogenheter för tjänstemännen vid Tullverket och vid Kustbevakningen.

Vid ett inarbetande av undandragandebrotten från varusmugglingslagen i skattebrottslagen skulle behovet av en särreglering på sådana och en del andra områden givetvis kunna tillgodoses genom speciella bestämmelser i den senare lagen för fall då ett undandragandebrott begås i samband med införsel och utförsel av varor eller genom hänvisningar till varusmugglingslagen. Vare sig man väljer den ena eller den andra

av dessa lösningar skulle regleringen bli komplicerad och svåröverskådlig. Frågan är då om man genom en sådan operation skulle göra någon väsentlig vinst som uppväger de uppenbara nackdelarna.

När man i olika sammanhang har beskrivit en överflyttning av varusmuggningslagens undandragandebrott till skattebrottslagen som en i och för sig önskvärd reform har såvitt utredningen kunnat finna ej vid något tillfälle åberopats att denna skulle underlätta tillämpningen eller medföra några andra praktiska fördelar. Önskemålet synes snarare grundat på rättssystematiska skäl. Man har sett det som naturligt att brott som består i att det allmänna undandras föreskrivna utskylder regleras i en och samma författning.

Men vill man tillgodose detta systematiska intresse bryter man en annan systematik, nämligen den som ligger till grund för den nuvarande varusmuggningslagens utformning och som består i att lagen ansetts i princip böra avse alla slags brott vid införsel och utförsel av varor. Från praktisk synpunkt är det också en uppenbar fördel att brotten inom Tullverkets ansvarsområde så långt möjligt regleras i samma författning inte minst med hänsyn till den personal inom tullen och kustbevakningen som har brottsbekämpande uppgifter på området. Om man som 1986 års varusmuggningsutredning med en ingående motivering har föreslagit väljer att flytta över narkotikabrottsligheten vid in- och utförsel till narkotikastrafflagen blir varusmuggningslagen i detta avseende visserligen inte längre heltäckande. Men det berörda önskemålet skulle fortfarande göra sig gällande beträffande annan brottslighet där införsel och utförsel skall anmälas i anslutning till ett gränsöverskridande.

Det bör emellertid beaktas att vårt medlemskap i EU innebär att varusmuggningslagens tillämpningsområde begränsas högst påtagligt. Varusmuggningslagen är tillämplig endast när någon som är skyldig att anmäla införsel eller utförsel till myndighet underlåter detta och därigenom föranleder att staten undandras tull, annan skatt eller avgift och när någon inför eller utför varor som inte får införas eller utföras.

Tull skall numera uppbäras endast vid import av varor från område utanför EG:s tullområde. Här är Tullverket uppbördsmyndighet. Tull får däremot inte uttas för varor som förs mellan Sverige och annat land som är medlem i EU.

Mervärdesskatt skall uttas av medlemsländerna. Vid import skall mervärdesskatten redovisas i den ordning som gäller för tull. Härmed blir varusmuggningslagen tillämplig på undandragande av mervärdesskatt vid import från land utanför EU. Vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, dvs. förvärv av varor som förs fysiskt eller inom verksamheter mellan Sverige och annat EG-land, skall själva införseln däremot inte anmälas. Här är det förvärvet som skall

anmälas och beskattas i det vanliga interna mervärdesskatteförfarandet. Härvid blir skattebrottslagen tillämplig på eventuell undandragen mervärdesskatt.

Punktskatt skall uttas av EU-länderna på alkohol, tobak och mineralolja. Punktskatter kan i övrigt tas ut om det inte hindrar varors fria rörlighet mellan länderna. För varor som skall anmälas vid införseln eller utförseln och som därvid skall beskattas blir varusmuggningslagen tillämplig på överträdelser avseende utskylderna. Skall inte införseln eller utförseln anmälas och beskattas utan skall beskattning ske i Sverige av annan anledning, t. ex. försäljning eller uttag, och skall skriftlig deklARATION avlämnas för beskattningen blir däremot skattebrottslagen tillämplig.

Trots att alltså varusmuggningslagen fått ett avsevärt snävare tillämpningsområde än förut, kvarstår enligt utredningens mening den fördel som ligger i att brotten inom Tullverkets område så långt möjligt regleras i samma författning. Även om det givetvis finns likheter mellan en del av de brott som bestraffas enligt varusmuggningslagen och dem som omfattas av skattebrottslagen, gäller vidare - som Varusmuggningsutredningen närmare utvecklat - att brottens karaktär i praktiken ofta skiljer sig åt. Detta gäller både i fråga om brott som begås av privatpersoner och sådana brott som begås i näringsverksamhet. Till detta kommer att det inte sällan förhåller sig så att ett undandragandebrott enligt varusmuggningslagen har samband med överträdelse av en införselreglering.

Utredningen anser med hänvisning till det anförda att de undandragandebrott som nu behandlas i varusmuggningslagen inte lämpligen bör inarbetas i skattebrottslagen.

För att tvekan i fråga om förhållandet mellan varusmuggningslagens och skattebrottslagens tillämpningsområde skall undanröjas föreslår utredningen att avgränsningen mellan de båda lagarna skall göras så att skattebrottslagen blir subsidiär till varusmuggningslagen.

Utredningen återkommer i det följande (avsnitt 8.9.1) till frågan om anpassning av regleringen i varusmuggningslagen till de ändringar i skattebrottslagen som föreslås i detta betänkande.

7.4 Den lagtekniska utformningen

Utredningens förslag: Skattebrottslagen blir direkt tillämplig på alla utskylder till det allmänna som i lag betecknas som skatter. Om en skatt bör undantas från lagens tillämpningsområde får detta därför anges särskilt.

För att lagen skall bli tillämplig på utgifter till det allmänna som benämns avgifter fordras en föreskrift härom i vederbörande specialförfattning. Undantag har dock gjorts beträffande de i praktiken viktiga socialförsäkringsavgifterna.

Som tidigare nämnts bör skattebrottslagen inte gälla om en gärning är belagd med straff i varusmuggningslagen.

Inte heller bör ränta eller skattetillägg, dröjsmålsavgift, förseningsavgift och liknande avgifter enligt skatte- och avgiftsförfattningarna omfattas av skattebrottslagen.

Skattestrafflagens tillämpningsområde reglerades på så sätt att de särskilda skatteförfattningarna innehöll föreskrifter som angav att lagen var tillämplig på deklaration eller däremot svarande försäkran som gavs in till beskattningsmyndigheten i ett beskattningsärende. Skattestrafflagutredningen föreslog inte någon ändring härvidlag. Utredningen anförde emellertid, att lagens tillämpningsområde måste framgå på ett otvetydigt sätt och att detta enklast kunde uppnås genom att det i de skatte- och avgiftsförfattningar som avsågs falla under lagens tillämpningsområde intogs en bestämmelse härom. Enligt utredningens mening borde emellertid hänvisningen ges en materiell innebörd i den meningen att förekomsten av en sådan skulle utgöra en förutsättning för de föreslagna bestämmelsernas tillämplighet, något som inte ansågs vara förhållandet enligt skattestrafflagen. I den proposition som följde angav departementschefen att den av utredningen föreslagna metoden för att bestämma lagens tillämplighet i och för sig var fullt tänkbar men att det från systematisk synpunkt var bättre att i själva skattebrottslagen direkt ange på vilka skatter och avgifter lagen skulle vara tillämplig (prop. 1971:10 s. 224). Enligt departementschefen torde den senare metoden även erbjuda fördelar för den praktiska tillämpningen.

Den metod som förespråkades av departementschefen blev som bekant antagen och skattebrottslagens tillämpningsområde anges inledningsvis genom en uppräknig i lagens första paragraf. Vid skattebrottslagens tillkomst var avsikten att uppräknigen skulle vara uttömmande. En oriktig uppgift beträffande en skatt eller avgift som uttages med stöd av en författning som inte anges i paragrafen skulle således falla utanför det straffbara området. Från denna princip har emellertid på senare tid gjorts undantag. Sålunda anges i 3 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster att vad som föreskrivs i skattebrottslagen om avgift skall tillämpas i fråga om denna skatt. Författningen har emellertid inte upptagits i skattebrottslagen. Motsvarande princip har tillämpats beträffande lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift och den nyligen införda lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Sedan 1 § skattebrottslagen efter hand kompletterats med nytillkomna skatter och avgifter, har uppräknigen i paragrafen blivit så omfattande att redaktionen kommit att te sig främmande för en författning av den generella karaktär som lagen är avsedd att ha. Redan av detta skäl kan det ifrågasättas om den valda metoden numera framstår som den mest ändamålsenliga.

Även om det väl fortfarande kan hävdas att det är till viss fördel för tillämpningen att det direkt av bestämmelsen i skattebrottslagen går att utläsa om lagen är tillämplig beträffande en viss skatt eller avgift, bör den praktiska betydelsen av denna aspekt inte överbetonas. Straffbestämmelserna i skattebrottslagen innehåller inte någon fullständig gärningsbeskrivning av brotten utan måste ses mot bakgrund av de materiella reglerna och förfarandebestämmelserna i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna. Den som skall tillämpa skattebrottslagen måste således under alla förhållanden inhämta kunskaper om vad som gäller på det aktuella specialområdet. En förutsättning för att de avsedda fördelarna med nuvarande ordning skall nås måste också vara att gällande grundprincip för att ange lagens tillämpningsområde tillämpas konsekvent.

Ett vägande skäl för att välja en annan lösning än den nuvarande är å andra sidan det förhållandet att skattebrottslagen med den gällande ordningen måste ändras så snart en ny skatt eller avgift införs om det anses att denna bör omfattas av lagen. Sedan skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972 har 1 § ändrat lydelse i genomsnitt fler än en gång per år. Detta förhållande är knappast tillfredsställande då det gäller en på specialstraffrättens område central strafflag. Dessutom medför det ofrånkomligen risk för fel eller inadvartenser.

Inte så sällan händer det att skatter och avgifter upphör att tas ut. Framför allt har så varit fallet på senare tid som en följd av Sveriges

anpassning till EG:s skatteregler på bl.a. punktskatteområdet. Vidare händer det att utskylder till det allmänna införs att gälla endast under en begränsad tid. I dessa fall kan en motsvarande ändring i skattebrottslagen inte göras omgående eftersom den upphävda lagen regelmässigt föreskrivs gälla även framöver i de fall skattskyldigheten inträtt före dagen för upphävandet. Ett skattebrott som begåtts under tiden lagen var gällande kan ju upptäckas först en tid därefter t.ex. vid en revision. Dessutom kan meddelade domar vara föremål för prövning i högre instans. Svårigheten blir då att avgöra när den upphävda skatte- eller avgiftsförfattningen kan undantas från skattebrottslagens tillämpningsområde utan risk för att följderna därav blir en oavsiktlig avkriminalisering. En konsekvens av gällande ordning är att uppräkningsdelen i skattebrottslagen omfattar ett flertal sedan länge upphävda lagar. Som exempel kan anföras lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar som upphörde att gälla den 1 juli 1984 och då ersattes av lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar m.m., vilken i sin tur upphävdes den 1 maj 1993. Av de författningar som räknas upp i 1 § skattebrottslagen är ungefär en tredjedel upphävda. Förhållandet bidrar inte till att skapa tydlighet och erbjuder knappast heller fördelar för den praktiska tillämpningen.

Om man vill komma ifrån den långa uppräkningsdelen i första paragrafen kan flera olika metoder väljas. En grundläggande förutsättning vid valet av lösning måste emellertid vara att lagens tillämpningsområde anges på ett klart och entydigt sätt. Frågan om lagen är tillämplig beträffande en viss skatt eller avgift bör således inte bli beroende av t.ex. en prövning om en viss utskyld statsrättsligt är att betrakta som en skatt eller en avgift.

Till följd av uppräkningsdelen i första paragrafen omfattar skattebrottslagen de flesta skatter. En redovisning av de skatter som bör falla utanför lagens tillämpningsområde skulle därför inte bli så omfattande och betydligt mer överskådlig än som nu är fallet. Som exempel på skatter som inte omfattas av lagen, och som inte heller i fortsättningen bör omfattas, kan nämnas hundskatt och kupongskatt.

Att skilja ut de skatter som inte bör omfattas av skattebrottslagen kan låta sig göras. Svårare ställer det sig emellertid att göra en sammanställning av de avgifter som bör falla utanför det straffbara området.

Någon klar definition av vad som avses med "avgift" finns inte i gällande rätt. I det allmänna språkbruket används ordet i mer än en betydelse och lagstiftaren har inte heller använt ordet konsekvent. Så t.ex. är de arbetsgivaravgifter som tas ut enligt lagen om socialavgifter, liksom de avgifter som lagts på de enskilda genom lagen (1994:1744)

om allmänna egenavgifter, statsrättsligt åtminstone delvis att betrakta som skatter.

Även sättet för indrivning skiljer sig åt beträffande olika avgifter. Utskylder som i statsrättslig mening är att anse som skatter får i de flesta fall enligt särskilda stadganden drivas in i samma ordning som gäller för skatter. För vissa expeditionsavgifter vid allmän domstol gäller att utmätning får ske i de fall avgiften inte betalas (jfr 7 § förordningen (1987:452) om avgifter vid de allmänna domstolarna). Trafikförsäkringsavgifter och avgifter inom hälso- och sjukvården måste emellertid ha fastsällts genom ett domstolsförfarande för att få verkställas.

Skattebrottslagen omfattar som det nu är endast ett fåtal utskylder till det allmänna som betecknas som avgifter. Av dessa är avgifterna inom socialförsäkringsområdet de praktiskt viktigaste både i den meningen att de utgör en väsentlig del av statens inkomster och genom att antalet skattskyldiga för dessa avgifter är betydande.

Eftersom skattebrottslagen endast är tillämplig på ett förhållandevis begränsat antal avgifter, och någon ändring i detta avseende inte är påkallad, skulle den lösningen som förordats beträffande skatter inte vara en ändamålsenlig metod vad gäller att bestämma lagens tillämpningsområde för avgifter. Den mest naturliga lösningen bör i stället vara att positivt ange de avgiftsförfattningar som bör falla inom lagens tillämpningsområde. Av tidigare anförda skäl bör man med denna utgångspunkt lämpligen undvika att på samma sätt som nu direkt i skattebrottslagen ange på vilka avgiftsförfattningar som lagen skall tillämpas. I stället bör skattebrottslagens tillämpningsområde i denna del bestämmas genom att man låter skattebrottslagen vara tillämplig på författningar om avgifter i den mån så särskilt föreskrivs i vederbörande specialförfattning. Med denna lösning vinnns även den fördelen att en avgiftsskyldig direkt i det regelkomplex som anger de materiella bestämmelserna får besked om att överträdelse sanktioneras genom skattebrottslagen.

Enligt sin nuvarande lydelse är skattebrottslagen tillämplig på, förutom lagen om socialavgifter, tio författningar som reglerar utskylder till det allmänna som betecknats som avgifter. Flertalet av dessa omfattas av lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). En möjlig lösning skulle därför kunna vara att i den lagen meddela en föreskrift om att skattebrottslagen gäller i fråga om avgifter enligt lagen.

Detta skulle emellertid fordra en särreglering för sådana fall då ett avgiftsslag som omfattas av LPP inte anses böra falla inom skattebrottslagens tillämpningsområde. Vidare gäller att LPP inte omfattar t.ex. lagen (1981:691) om socialavgifter och inte heller lagen (1994:1744) om

allmänna egenavgifter. Eftersom skattebrottslagen enligt gällande ordning är tillämplig beträffande avgifter enligt dessa lagar, och bör så vara även i fortsättningen, skulle en särreglering vara nödvändig även i dessa fall. Skattebrottslagen är vidare tillämplig på miljöavgift enligt lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion. Endast de bestämmelser i LPP som i avgiftslagen anges särskilt är emellertid tillämpliga för dessa avgifter. Även i detta fall skulle således en bestämmelse i den särskilda lagen behövas.

LPP är vidare subsidiär i förhållande till bestämmelser som meddelats i en författning som omfattas av lagen eller med stöd av en sådan författning. Ansvarsbestämmelser i en avgiftsförfattning skulle således kunna komma att vinna företräde framför skattebrottslagen om förhållandet inte reglerades. Även om det rent lagtekniskt skulle vara möjligt att lösa en sådan lagkonkurrens skulle denna lösning för att ange skattebrottslagens tillämpningsområde medföra vissa onödiga komplikationer och knappast komma att uppfylla kravet på att hänvisningar skall ges en enkel och tydlig utformning.

Den lämpligaste lösningen för att ange skattebrottslagens tillämpningsområde vad gäller sådana utskylder till det allmänna som betecknas som avgifter är därför att direkt i den författning som innehåller de materiella reglerna ta in en bestämmelse om att skattebrottslagen är tillämplig på avgiften i fråga. Med hänsyn till socialförsäkringsavgifternas stora betydelse för tillämpningen av skattebrottslagen bör det direkt av skattebrottslagen framgå att dessa avgifter omfattas av lagen, även om denna lösning i någon mån kan sägas bryta systematiken.

För att en skatt inte skall omfattas av skattebrottslagen bör detta däremot anges särskilt. Föreskrifter härom kan ges antingen direkt i skattebrottslagen eller i den författning som reglerar skatten. Även om det endast blir fråga om ett fåtal skatter som bör undantas, och en uppräknning av dessa i skattebrottslagen således inte skulle bli så omfattande, bör ur systematisk synpunkt den senare lösningen väljas. En föreskrift om att skattebrottslagen inte är tillämplig får därför ges i t.ex. lagen om hundskatt och kupongskattelagen. I övrigt bör skattebrottslagen omfatta sådana utskylder som i den tillämpliga specialförfattningen betecknas som skatt.

8 Brottsbeskrivningarna

8.1 Inledning

Straffbestämmelserna i skattebrottslagen omfattar förfaranden som riktar sig mot beskattningsmyndigheternas verksamhet vid taxering, fastställande och uppbörd av skatt eller avgift. Bestämmelserna kan i princip indelas i två huvudgrupper, varav den första kan sägas omfatta sådana gärningar som gäller taxerings- eller fastställelsebeslut medan den andra tar sikte på dem som avser uppbördsförfarandet.

Det centrala brottet mot myndigheternas taxering eller fastställelse av skatt eller avgift är skattebedrägeri.

Skattebedrägeribrottet är konstruerat som ett effektbrott. För att ansvar skall inträda fordras - något förenklat uttryckt - att beskattningsmyndigheten vilseleds att fatta ett felaktigt skattebeslut till förmån för den skattskyldige. Vilseledandet kan ske på olika sätt. Det vanligaste förfarandet är att den skattskyldige på ett aktivt sätt lämnar osanna eller ofullständiga uppgifter till myndigheten. Men det förekommer också att en skattskyldig underlåter att medverka i beskattningsförfarandet genom att förhålla sig passiv, vilket i ytterlighetsfallen kan föranleda att han förblir ett okänt skattesubjekt för det allmänna. Straffbudet om skattebedrägeri har utformats med de båda handlingsmönstren för skatteundandragande som utgångspunkt.

Gärningsbeskrivningen för aktivt skattebedrägeri är utformad på sådant sätt att varje person som lämnar oriktig uppgift kan dömas som gärningsman. Således kan även den bestraffas som lämnat uppgift till ledning för fastställande av annans skatt. Alla typer av kontrolluppgifter faller därmed i princip under straffbudets tillämpning.

Det passiva skattebedrägeriet däremot är konstruerat som ett brott med s.k. specialsubjekt, vilket innebär att endast den kan dömas som gärningsman som har en författningssenlig skyldighet att lämna uppgifter till ledning vid fastställande av skatt eller avgift för honom själv eller den han företräder. För ansvar fordras vidare att den skattskyldige genom sin underlåtenhet haft en avsikt att undandra det allmänna skatt

eller avgift. Straffbudet är i första hand avsett att träffa den som underlåter att deklarerat i den förhoppningen att en skönsuppskattning av myndigheten kommer att bli fördelaktigare för honom. Genom kravet på direkt uppsåt har man sålunda velat undanta de s.k. temporära deklara-tionsförsummelseerna från straffansvar.

Det aktiva skatte- och avgiftsbedrägeriet kompletteras av en straffbestämmelse om vårdslös skatteuppgift som straffbelägger gärning som förövats av grov oaktsamhet. Någon motsvarighet till passivt skattebedrägeri förekommer inte för detta brott. Vidare fordras att gärningen avser betydande belopp för att ansvar skall inträda.

Brotten mot uppbördsverksamheten omfattar åsidosättande av skyldigheterna att verkställa skatteavdrag, att korrekt redovisa gjorda skatteavdrag samt att till staten inbetala för annan innehållen skatt.

De centrala straffbestämmelserna om redovisningsskyldighet har samlats i skattebrottslagen. I 7 - 9 §§ nämnda lag stadgas straff för oredlig, bristande och vårdslös uppbördsredovisning. Till uppbördsbrotten brukar emellertid även räknas bestämmelserna i 79 - 81 §§ uppbördslagen, vilka också tar sikte på uppgiftslämnande men även på verkställande och inbetalning av skatteavdrag.

8.2 De centrala skattebrotten

Utredningens förslag: Skattebedrägeribrottet får en ny brottsbe-teckning och benämns i fortsättningen *skattebrott*.

Kravet på direkt uppsåt till skatteundandragande slopas för den passiva formen av skattebrott. Det subjektiva rekvisitet blir enhetligt för skattebrottet och kommer att omfatta samtliga uppsåtsformer.

Skattebrottet konstrueras som ett farebrott. Fullbordanstid-punkten för brottet blir härigenom fixerad med den fördel detta innebär bl.a. för frågan om preskription. Skattekontrollen och tidpunkten för denna kommer därigenom att bli betydelselös för brottsrubriceringen. Vidare uppnås den fördelen att kongruens erhålls mellan det uppsåtliga och vårdslösa brottet. Den formella kopplingen mellan skatteinstansernas och den allmänna domsto-lens bedömning kommer också att upphöra.

Skattebrottet kommer att fullbordas när en föreskriven uppgiftsskyldighet åsidosätts med uppsåt att skatt eller avgift skall undandras det allmänna om fara för sådant undandragande uppkommer.

Rekvisitet "till ledning för myndighets beslut" ersätts med ett krav på att uppgiften skall lämnas "till myndighet". Konstruktionen med s.k. automatiska beslut blir därigenom överflödig.

Uppgifter som lämnas "på annat sätt än muntligen" kan föranleda straffansvar. Genom att ange den yttre ramen för uppgiftslämnandet på detta sätt blir det ingen tvekan om att uppgifter som lämnas på ADB-medium kommer att omfattas av straffbestämmelsen.

Som närmare kommer att utvecklas i avsnitt 8.6 kommer skattebrottet även att omfatta sådana förfaranden som i dag bedöms som uppbördsbrott.

8.2.1 Effekt- eller farebrott

Inledning

Gärningsbeskrivningarna för de centrala brotten i skattestrafflagen - falskdeklaration och vårdslös deklaration - var utformade efter samma principer som sanningsbrotten osann och vårdslös försäkran i 15 kap. 10 § brottsbalken. Detta innebar - förutom att ett deklarationsbrott endast kunde begås genom att en oriktig uppgift lämnades i en formbunden handling, en deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran - att ett brott ansågs fullbordat så snart en handling med en oriktig uppgift inkommit till beskattningsmyndigheten. Att den osanna eller ofullständiga uppgiften medfört ett felaktigt skattebeslut fordrades sålunda inte för att ansvar för falskdeklaration eller vårdslös deklaration skulle kunna utkrävas; härför var tillräckligt att uppgiften varit "ägnad att" leda till för låg skatt för den deklarationsskyldige eller någon som han företrädde. Underlåtenhet att avge föreskriven självdeklaration bestraffades inte i skattestrafflagen utan försummelser av detta slag sanktionerades med penningböter enligt 120 § taxeringsförordningen. Inte heller brotten mot uppbördsförfarandet hade sin plats i skattestraff-

lagen. Uppgiftsskyldigheten på detta område sanktionerades genom straffbestämmelser i uppbördsförordningen.

Även Skattestrafflagutredningen hade i sitt förslag till skattebrottslag genomgående utformat brottsbeskrivningarna med sanningsbrotten i brottsbalken som förebild. Utredningen anslöt sig emellertid inte helt till de tankegångar som legat till grund för lagstiftningen om de allmänna sanningsbrotten och skattestrafflagens deklarationsbrott. Det brottsliga förfarandet föreslogs sålunda inte begränsat till lämnandet av osanna eller ofullständiga uppgifter i en skriftlig formbunden handling, utan alla oriktiga uppgifter, såväl skriftliga som muntliga, vilka lämnades till en myndighet och innebar fara för att skatt eller avgift skulle komma att undandras det allmänna, skulle i princip kunna medföra straffansvar. Det straffbara området föreslogs vidare utvidgat så att vissa former av deklarationsförsummelse skulle kunna bestraffas som centralt skattebrott. För det passiva skattebedrägeribrottet uppställde förslaget som villkor i subjektivt hänseende, att den uppgiftsskyldige underlåtit att deklarerat med uppsåt att därigenom undandra skatt eller avgift. Utredningen föreslog vidare att straffbestämmelserna om brott mot uppbördssystemet skulle överflyttas från uppbördsförordningen till skattebrottslagen och att osanna utsagor i uppbördssammanhang skulle anses som en kvalifikation vid åsidosättande av betalningsskyldighet avseende källskatt.

I den proposition som utarbetades på grund av Skattestrafflagutredningens förslag kom emellertid de centrala skattebedrägeribrotten att utformas som effektbrott. I den allmänna motiveringen anförde departementschefen att brotten närmast är att uppfatta som en typ av förmögenhetsbrott och att straffbestämmelserna därför i första hand bör ta sikte på att skydda det allmänna mot den förmögenhetsskada som kan uppstå om ett beslut i fråga om skatt eller avgift blir felaktigt på det sätt att skatten eller avgiften blir för lågt beräknad och orsaken är att söka i att någon lämnat oriktig uppgift till ledning för beslutet. I sammanhanget anmärkte departementschefen att vilseledandet utgör ett karakteristiskt drag vid brott av bedrägerityp och att utredningens förslag till brottskonstruktion skulle innebära att ansvar för fullbordat brott kunde utkrävas även om något vilseledande inte kom till stånd.

Utan att närmare kommentera de slutsatser Skattestrafflagutredningen kommit fram till vid en jämförelse mellan skattebrotten och de olika brottsbalksbrotten framhöll departementschefen att brottskonstruktionen för skattebedrägeri borde utformas med beaktande främst av praktiska synpunkter. Efter att ha omnämnt att den konstruktion som utredningen förordade säkert kunde ha vissa fördelar angav departementschefen att det, med hänsyn till den utvidgning av det straffbara området som

förslaget innebar, syntes honom lämpligare att skattebedrägeribrottet konstruerades som ett effektbrott (prop. 1971:10 s. 229).

Det avgörande för den valda konstruktionen synes således ha varit att det ansågs föra för långt att behålla farerekvisitet samtidigt som det straffbara området utvidgades. Att anmärka är emellertid att något motsvarande resonemang inte fördes då det gällde det oaktsamma skattebrottet eller uppbördsbrotten, vilka i enlighet med Skattestrafflagutredningens förslag kom att utformas med ett farerekvisit.

Att ett farerekvisit valdes för vårdslös skatteuppgift synes emellertid kunna ges en enkel förklaring. Som Skattestrafflagutredningen framhöll skulle nämligen en konstruktion med effektdelikt för oaktsamhetsfallen inneburi, att oriktiga uppgifter som upptäcktes under taxeringsförfarandet inte skulle kunna bestraffas. Gärningen skulle inte anses fullbordad eftersom uppgiften inte föranlett något felaktigt skattebeslut, och att straffa oaktsamt försök synes logiskt otänkbart. Om den oriktiga uppgiften av någon anledning förbigick den ordinarie granskningen och upptäcktes först därefter skulle ansvar däremot kunna utkrävas. Effektiviteten och noggrannheten i skattemyndighetens granskningsarbete skulle med en sådan konstruktion bli av avgörande betydelse för straffbarheten, något som onekligen skulle föra med sig en icke önskvärd ojämnhet i rättstillämpningen. Behovet av att bestraffa även fall av vårdslöshet som upptäcks av skattemyndigheten under taxeringsarbetet torde således ha varit avgörande för valet av konstruktionen med ett farerekvisit för de oaktsamma brotten.

Även brotten mot uppgiftsskyldighet i uppbördssammanhang har konstruerats som farebrott i skattebrottslagen. För Skattestrafflagutredningen var förslaget i denna del en naturlig konsekvens av utredningens val av ett farerekvisit framför ett effektrekvisit vad gällde de centrala skattebrotten. Utredningen föreslog en bestämmelse om osann uppbördsutsaga, vilken beträffande den skattskyldiges uppgiftsskyldighet till sin arbetsgivare och skattemyndigheten straffbelade lämnande av oriktiga uppgifter eller förtigande av sanningen i en utsaga till ledning vid beräkning av preliminär skatt eller avgift eller om förhållande av betydelse för skatteavdrag eller anstånd, om gärningen innebar fara för att skatt eller avgift undandrog det allmänna. Såväl uppsåtliga som grovt oaktsamma förfaranden sanktionerades i straffbestämmelsen. Underlåtenhet att lämna uppgift föreslogs däremot inte vara straffbar.

Förslaget i denna del avvisades av departementschefen i propositionen. Oriktiga uppgifter till ledning vid beräkning av preliminär skatt ansågs böra falla under straffstadgandet för skattebedrägeri. Övriga förfaranden som den föreslagna bestämmelsen avsåg att omfatta var i huvudsak sanktionerade i 79 § uppbördsförordningen. Denna straffbe-

stämmelse ansågs emellertid inte vara av sådan vikt att den borde ha sin plats i skattebrottslagen.

Enligt Skattestrafflagutredningens förslag skulle den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatte skyldigheten att inbetala skatt som innehållits för annan dömas för uppbördsbrott. När det gällde arbetsgivares skyldighet att redovisa gjorda skatteavdrag innebar förslaget att uppbördsbrottet om det begåtts uppsåtligen kunde vara att anse som grovt bl.a. om oriktiga uppgifter beträffande storleken av verkställt skatteavdrag lämnades i redovisningen. Utredningens förslag innehöll emellertid inte någon straffbestämmelse beträffande själva uppgiftslämnandet i uppbördssammanhang.

Departementschefen delade utredningens uppfattning att det borde införas straffsanktioner för arbetsgivares skyldighet att till uppbördsmyndigheten uppge det belopp som innehållits i skatteavdrag. I sammanhanget framhölls vikten av att uppbördsmyndigheten på ett tidigt stadium får kännedom om storleken av innehållen skatt även om skatten inte kan erläggas på grund av bristande likviditet. Efter att ha konstaterat att frestelsen kan vara stor för en arbetsgivare att vid bristande betalningsförmåga lämna oriktiga uppgifter i redovisningen, angav departementschefen att det föreföll olämpligt att kvalificera betalningsförsummelsen på det sätt som utredningen föreslagit. De båda gärningstyperna borde inte ingå i samma brottsbeskrivning. Efter detta ställningstagande anförde departementschefen att brottet mot sanningsplikten bör ha sin plats i skattebrottslagen och att ansvar bör inträda redan om den oriktiga uppgiften föranleder fara för att skatten gottskrivs med felaktigt belopp i förhållande till vad som i verkligheten innehållits samt att även passivitet bör medföra straff.

Även då det gäller uppbördsbrotten synes sålunda lämplighetssynpunkter ha varit det utslagsgivande för valet mellan ett effektrekvisit och ett farerekvisit.

Bör skattebedrägeribrottet omkonstrueras till farebrott?

Det skulle i och för sig vara teoretiskt tänkbart att straffsanktionera skyldigheten att lämna sanningsenliga och fullständiga uppgifter i skattesammanhang utan avseende på vilka konsekvenser en oriktig uppgift eller ett utelämnande av en föreskriven uppgift skulle kunna få för skattskyldigheten. De administrativa sanktionsbestämmelserna om skatte- och avgiftstillägg har i princip fått en sådan utformning att de riktar sig mot oriktiga uppgifter utan krav på att någon effekt skall ha inträffat. Men även dessa bestämmelser förutsätter för sin tillämpning

att den oriktiga uppgiften skulle vara till den skattskyldiges fördel, om den följdes vid taxeringen. Avgifterna bestäms i förhållande till det skatte- eller avgiftsbelopp som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften godtagits eller underlåtenheten undgått upptäckt.

De administrativa sanktionsbestämmelserna skall emellertid i princip tillämpas även i sådana fall då det ter sig uteslutet att de oriktiga uppgifterna skulle undgå upptäckt. Att som skattebedrägeri kriminalisera oriktigt uppgiftslämnande även i sådana fall skulle enligt utredningens mening föra för långt. Det måste anses motiverat och ändamålsenligt att straffbarheten på något sätt knyter an till den följt ett oriktigt uppgiftslämnande i praktiken fört med sig eller skulle ha kunnat leda till. Även om således en anknytning bör finnas mellan en oriktig uppgift i skattesammanhang och den konsekvens för ett skattebeslut som en sådan uppgift kan få, är därmed inte givet att skattebedrägeribrottet bör vara utformat på sätt som är fallet i dag, med ett krav på en konstaterad effekt för straffbarhet.

Konstruktionen av skattebedrägeri som effektbrott har tidigare vid flera tillfällen och i olika sammanhang ifrågasatts och kritiserats. Den kritik som framförts har ofta gått ut på att brottet borde omkonstrueras till ett farebrott. Ett av argumenten för detta har varit att de allmänna domstolarna med en sådan utformning av brottet inte i lika stor utsträckning som med nuvarande ordning skulle tvingas avvakta lagakraftgärande avgörande från skattedomstolarna. Brottmålen skulle alltså kunna avgöras snabbare.

Det synes emellertid inte utan vidare givet att en ändring av brottskonstruktionen till farebrott skulle medföra några mera genomgripande fördelar från denna synpunkt. Oavsett konstruktionen i övrigt av skattebedrägeribrottet måste nämligen "oriktig uppgift" eller motsvarande uttryck ingå som en brottsförutsättning. Vad som är en oriktig uppgift måste i sin tur avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten. Detta samband mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan kan givetvis inte brytas.

Konstruktionen av skattebedrägeri som ett effektbrott innebär emellertid dessutom att prövningen i skatteinstanserna även i formell mening blir av avgörande betydelse för brottmålets bedömning. Om skatteprocessen utmynnat i ett konstaterande att skattskyldighet inte föreligger för de belopp som åtalet gäller anses den allmänna domstolen sålunda enligt nuvarande ordning formellt bunden av detta avgörande (jfr NJA 1979 s. 286 och 1982 s. 212). Denna ordning är också avsedd (jfr prop. 1971:10 s. 247 och 351 samt prop. 1982/83:134 s. 10). Betydelsen av denna skillnad från tidigare gällande ordning skall dock inte

överdrivas; även om brottet konstrueras som ett farebrott skulle de allmänna domstolarna naturligtvis som regel följa förvaltningsdomstolarnas uppfattning i själva skattefrågan.

I sammanhanget kan det vara av intresse att något beröra frågan vilka möjligheter allmän domstol har att handlägga ett skattebrottmål utan att avvakta utgången i en skatteprocess. I prop. 1982/83:134 med förslag till åtgärder för att åstadkomma snabbare avgöranden i skattebrottmål utvecklade departementschefen närmare sin syn på detta spörsmål och konstaterade därvid inledningsvis att allmän domstol knappast bör avgöra brottmålet utan att invänta utgången i skatteprocessen om skattemålet innehåller svårbedömda skatterättsliga frågor av betydelse för ansvarsfrågan. Skulle den allmänna domstolen i ett sådant fall ge sig in på en egen bedömning av skattefrågan och lägga denna bedömning till grund för ett avgörande i ansvarsfrågan kan det föreligga en beaktansvärd risk för att den tilltalade döms för skattebedrägeri trots att det enligt det slutliga avgörandet i skattemålet konstaterats att någon skatteskada inte uppkommit. Domen i ansvarsfrågan kan också bli materiellt oriktig på annat sätt. Vidare kan processekonomiska förluster uppstå. Att en besvärlig skattefråga ingående prövas på två håll innebär ett resurslöseri. Om skattemålet resulterar i att någon skattskyldighet inte finns föreligga har hela rättegången i den allmänna domstolen varit onödig, liksom den belastning denna fört med sig både för den misstänkte och för samhället. En oriktig dom i ansvarsfrågan kan även medföra att resningsförfarandet måste tillgripas och att staten blir skadeståndsskyldig gentemot den tilltalade.

Efter att ha konstaterat att det i de berörda situationerna framstår som olämpligt att allmän domstol dömer innan ett avgörande i skattefrågan föreligger framhöll departementschefen att det i flera andra fall står klart att domstolen mycket väl kan avgöra skattebrottmålet på ett tillräckligt säkert underlag utan att behöva avvakta ett lagakraftgäande avgörande i skattemålet och att det utrymme som sålunda medges bör utnyttjas för att främja snabbheten i brottmålsförfarandet. I de fall en skattefråga är av enkel beskaffenhet och de faktiska omständigheterna är ostridiga t.ex. i de fall en inkomst av tjänst eller kapital utelämnats bör enligt departementschefen den allmänna domstolen kunna avgöra brottmålet utan att ens invänta länsrättens dom. I de fall en skatterättslig fråga som är av betydelse för utgången i ansvarsdelen är mindre komplicerad men ändå av kvalificerad beskaffenhet bör det vara möjligt för den allmänna domstolen att företa brottmålet till avgörande redan med ledning av en lägre skattedomstols dom. Det avgörande måste i dessa fall vara hur sannolikt det är att en högre skattedomstol kommer till ett annat avgörande vid ett överklagande. Framstår det för den allmänna

domstolen som klart att någon ändring på väsentliga punkter av den lägre skatterättens avgörande inte kommer att äga rum, bör skattebrottmålet kunna avgöras redan på grundval av den icke lagakraftvunna domen i skattemålet.

Förslagen i propositionen antogs av riksdagen och föranledde en närmare reglering av frågan i vilken utsträckning en ej avslutad skatteprocess bör hindra allmän domstol från att avgöra ett skattebrottmål. Genom förslaget infördes 15 - 17 §§ i skattebrottslagen. Enligt 15 § får en allmän domstol vilandeförklara ett skattebrottmål i avvaktan på utgången av en skatteprocess endast i den mån denna är av avgörande betydelse för bedömningen av brottmålet. Om handläggningen vid skattemyndigheten eller skattedomstolen har väsentlig betydelse för förundersökning eller åtal om skattebrott skall enligt 16 § skattefrågan handläggas med förtur.

Departementschefens uttalanden i propositionen skulle enligt utredningens mening i stor utsträckning få giltighet även om man genom en omkonstruktion av skattebedrägeri till farebrott skulle frångå den formella betydelsen för brottmålet av skattefrågans slutliga avgörande. Utrymmet för att avgöra ett skattebrottmål utan att avvakta lagakraftvunnet avgörande i skatteprocessen torde visserligen öka något om brottet omkonstrueras på sådant sätt. I praktiken skulle dock säkerligen skillnaden inte bli så stor. I de fall ett skattemål innehåller komplicerade eller svårbedömda skattefrågor måste det ofta vara ofrånkomligt att avvakta utgången i skattemålet innan brottmålet företas till slutlig handläggning oavsett om skattebedrägeribrottet har en konstruktion med ett effektrekvisit eller ett farerekvisit. Och även i fall då åtalet under alla omständigheter är till fullo styrkt, kan ju den slutliga bedömningen av det undandragna beloppets storlek ha betydelse för straffmätningen.

En omkonstruktion av skattebedrägeribrottet till ett farebrott synes således inte i någon mera påtaglig utsträckning öka de allmänna domstolarnas möjlighet att avgöra ansvarsfrågan utan att behöva avvakta skatteprocessens utfall. De argument som framförts med denna innebörd är redan av detta skäl enligt utredningens mening av förhållandevis begränsad betydelse för en omkonstruktion. Till detta kommer att enligt vad utredningen har inhämtat problemet med vilandeförklarade skattebrottmål inte tillnärmelsevis är av samma omfattning nu som under det första decenniet av skattebrottslagens giltighetstid.

Ett ytterligare skäl som i olika sammanhang åberopats för en omkonstruktion till ett farebrott har varit de svårigheter som den nuvarande ordningen medför då det gäller att bestämma tidpunkten då skattebedrägeribrottet skall anses fullbordat. Detta argument är enligt utredningens uppfattning långt mera beaktansvärt.

Som tidigare nämnts var brotten falskdeklaration och vårdslös deklaration i skattestrafflagen utformade med ett farerekvisit. För att ansvar skulle inträda var det tillräckligt att en avgiven oriktig uppgift var "ägnad att" leda till en för låg skattepåföring. Med denna konstruktion ansågs brotten fullbordade så snart en handling med en oriktig uppgift inkommit till beskattningsmyndigheten. Med den konstruktion av effektbrott som skattebedrägeribrottet erhöll genom införandet av skattebrottslagen inträder ansvar först sedan beskattningsmyndighet påfört någon en för låg skatt eller avgift eller tillgodoräknat någon en skatt eller avgift med för högt belopp. Medför den oriktiga uppgiften en fara för en för låg skattepåföring kan i stället ansvar för försök till skattebedrägeri inträda.

I detta hänseende skiljer sig konstruktionen av skattebedrägeri mycket påtagligt från utformningen av brottsbalkens bedrägeribrott. För sistnämnda brott krävs visserligen förmögenhetsöverföring men sådan anses ha ägt rum redan när fara uppstått för en slutlig förlust på den vilseleddes sida, med motsvarande utsikter till slutlig vinst för gärningsmannen. Det kan från denna synpunkt i själva verket hävdas att skattestrafflagens utformning av brottet falskdeklaration sakligt sett var mera lik bedrägeribrottet än vad som gäller för skattebedrägeri. Den effekt som krävs för att skattebedrägeri skall anses fullbordat har snarast likheter med vad som krävs i fråga om tillgreppsbrott.

Enligt uttalanden av departementschefen i propositionen till skattebrottslagen skall straffstadgandet förstås så att skattebedrägeribrottet är att anse som fullbordat vid den tidpunkt då beslut fattas om debitering eller kreditering av skatt eller avgift det allmänna till nackdel. Beslutet kan antingen vara preliminärt eller slutligt och det spelar i och för sig ingen roll för ansvarsbedömningen om det vunnit laga kraft eller ej. I sammanhanget framhölls dock, att det på grund av konstruktionen med ett effektbrott fanns anledning att räkna med att den allmänna domstolen avvaktar lagakraftäggande beslut i beskattningsfrågan innan ansvarsålet avgörs (prop. 1971:10 s. 247 ff.). Det var framför allt detta uttalande som under de första åren av skattebrottslagens giltighetstid kom att tas till intäkt för att brottmålen regelmässigt borde vilandeförklaras i avvaktan på utgången i skatteprocessen.

Då det gäller gärningar som riktar sig mot beslut i första instans, såvitt det rör inkomst- och förmögenhetsskatterna, skulle skattebedrägeribrottet enligt departementschefen vara att anse som fullbordat när lokal skattemyndighet skrivit under stommen till den s.k. debiteringslängden. Detta skulle ske senast den 5 december under taxeringsåret. I samband med författningsändringar som trädde i kraft den 1 juli 1979 ersattes debiteringslängden av skattelängden. Den lokala skattemyndigheten

skulle efter denna ändring senast den 15 december under taxeringsåret tillställa länsstyrelsen och kommunstyrelsen avskrift av skattelängden. Denna frist utsträcktes år 1982 till att gälla senast den 20 januari året efter taxeringsåret.

Högsta domstolen hade i NJA 1987 s. 201 att ta ställning till bl.a. om ett skattebedrägeri avseende taxeringsåret 1979 var preskriberat. Stämning i målet hade delgivits den tilltalade den 4 januari 1985, varför preskription skulle ha inträtt om brottet ansågs fullbordat före den 4 januari 1980. Den i målet aktuella skattelängden hade undertecknats först den 17 januari 1980. HD framhöll att det framstår som väsentligt att det utan större svårigheter skall kunna konstateras när preskriptionstiden börjar löpa och anförde att övervägande skäl talar för att fullbordanspunkten, såvitt gäller skattebrott som påverkat beslut vilka har upptagits i skattelängden, bör antas vara den dag då debetsedeln senast skall ha kommit den skattskyldige till del, nämligen den 15 december under taxeringsåret.

I praktiken är det naturligtvis så att beslut om debitering sker löpande under taxeringsperioden. Av förklarliga skäl möter det emellertid stora svårigheter att i det enskilda fallet fastställa den exakta tidpunkten när ett beslut fattats. Från denna utgångspunkt kan det vara lämpligt att tillämpa schablonregler. Hur praktiska dessa än är synes det dock svårt att komma ifrån att de står i mindre god överensstämmelse både med lagens ord och med dess grunder. Dessutom kan det i vissa fall framstå som egendomligt att ett skattebedrägeri skall anses fullbordat först då en på förhand fixerad tidpunkt inträffat, som saknar anknytning till den brottsliga handlingen. Antag att en skattskyldig i sin deklaration dels framställt ett yrkande om visst avdrag, dels gjort ett otillåtet avdrag utan att ange vad detta avser. Vid granskningen av deklarationen finner skattemyndigheten att det yrkade avdraget inte kan godtas och under rättar den skattskyldige härom. Den oriktiga uppgiften upptäcks emellertid inte av skattemyndigheten vid taxeringen utan först därefter. I detta fall kan det onekligen förefalla märkligt att brottet inte anses fullbordat vid den tidpunkt granskningen faktiskt företogs och den oriktiga uppgiften undgick upptäckt. Eftersom preskriptionstiden börjar löpa från den dag brottet anses fullbordat kan det vara av avgörande betydelse för den skattskyldige vilken tidpunkt som skall gälla.

Genom Högsta domstolens avgörande från 1987 fick problemet med att fastställa fullbordanspunkten för en tid sin lösning i fråga om sådana brott som begås genom oriktiga uppgifter i en självdeklaration. Från och med den 1 januari 1993 upprättas emellertid inte längre någon skattelängd. Uppgifterna som tidigare antecknades i längden finns dock att hämta i det av skattemyndigheten förda taxeringsuppgiftsregistret.

Skattsedel på slutlig skatt skall enligt gällande regler alltjämt tillställas den skattskyldige senast den 15 december under taxeringsåret. I det ytterligare förenklade deklarationsförfarandet, som tillämpas första gången vid 1995 års taxering, skall emellertid slutskattsedel översändas till den skattskyldige senast den 31 augusti under taxeringsåret om grundläggande beslut om årlig taxering fattats senast den 15 augusti på grundval av förenklad självdeklaration. I övriga fall kommer emellertid även i fortsättningen den 15 december att gälla.

Det kan sålunda konstateras att 1987 års prejudikat redan efter förhållandevis kort tid minskat betydligt i värde. Enligt utredningens mening är det inte alldeles klart vad som från och med 1995 års taxering kommer att gälla beträffande fullbordanspunkten.

Beträffande andra skatter och avgifter än dem som tidigare upptogs i skattelängden anses skattebrottet fullbordat den dag när debitering eller kreditering sker i det enskilda fallet. När det gäller bl.a. mervärdesskatt, punktskatter och socialavgifter kan den som inger en deklARATION med oriktig uppgift emellertid ådra sig ansvar för skattebedrägeri så snart deklARATIONEN inkommit till behörig myndighet. För dessa skatter och avgifter finns nämligen bestämmelser om s.k. fingerade beslut i de speciella författningarna, vilka anger att skatten respektive avgiften skall anses fastställd i enlighet med deklARATIONEN.

Fortfarande är det dock ofta förenat med problem för den allmänna domstolen att utreda tidpunkten för det faktiska debiteringsbeslutet. Såväl de materiella reglerna som förfarandereglererna på skatteområdet ändras också från tid till annan. Detta medför att prejudikatens värde urholkas och innebär en betydande risk för att nya tillämpningsproblem uppkommer.

Enligt utredningens mening kan det från rationella synpunkter vara svårt att förstå varför så mycken möda skall behöva läggas ned på att avgöra om ett brott är fullbordat eller har stannat på försöksstadiet och varför inte brottet kan betraktas som fullbordat i och med att en oriktig uppgift har lämnats till beskattningsmyndigheten, något som torde överensstämma med ett naturligt betraktelsesätt och dessutom bättre skulle motsvara vad som gäller för jämförbar traditionell brottslighet. Den nuvarande ordningen får också konsekvenser i preskriptionshänseende som knappast framstår som sakligt motiverade och dessutom kan vålla tillämpningssvårigheter

Ett ytterligare argument för en omkonstruktion av skattebedrägeribrottet som enligt utredningens mening är beaktansvärt är de konsekvenser som formerna för skattekontrollen kan få med den nu gällande ordningen.

Förhållandet berördes under förarbetena till skattebrottslagen; dock från en något annan utgångspunkt. Sålunda framhöll departementschefen i samband med behandlingen av det ringa brottet, att gärningar av typen otjänliga försök, som av en eller annan anledning "passerat" genom beskattningskontrollen, bör kunna hänföras under begreppet ringa brott även om det undanhållna skatte- eller avgiftsbeloppet inte är obetydligt (prop. 1971:10 s. 250 ff.).

Effektiviteten och noggrannheten i skattemyndighetens granskningsarbete är av naturliga skäl av avgörande betydelse för möjligheten att upptäcka oriktiga uppgifter i skattesammanhang. Oavsett vilka resurser som sätts in och hur dessa utnyttjas kommer det alltid att finnas felaktigheter som undgår upptäckt. Inom skatteförvaltningen satsas i dag mer än tidigare på revisioner, och mindre tid läggs ned på granskningsarbetet under taxeringsåret. För denna ändrade inriktning har säkerligen den utvidgade kontrolluppgiftsskyldigheten och uppgiftsavstämningen med stöd av ADB haft avgörande betydelse. Utvecklingen har säkert ur många synpunkter medfört ett bättre resursutnyttjande. En därmed sammanhängande risk är emellertid att felaktigheter som bort upptäckas vid den ordinarie granskningen uppdagas först senare.

Med den konstruktion skattebedrägeribrottet har i dag bedöms en oriktighet i en självdeklaration som upptäcks under taxeringsåret som försöksbrott - med en lindrigare straffskala - medan brottet om det avslöjas först på ett senare stadium anses som fullbordat. Det förhållandet att brottet bedöms olika beroende på när en oriktig uppgift upptäcks kan vara svårt att motivera. Eftersom försök till skatteförseelse är straffritt kan emellertid tidpunkten för upptäckt vara av betydelse även för själva frågan om straffbarhet.

Enligt utredningens mening är den konsekvens som enligt gällande ordning kan bli följden av skattekontrollens inriktning i det särskilda fallet otillfredsställande från rättssäkerhetssynpunkt. Det är också svårt att rationellt motivera den konsekvens av dagens system som består i att en lindrigare straffskala gäller för ett brott som har stannat på försöksstadiet beroende på att inget debiteringsbeslut har hunnit fattas före lagföringen. Den skattskyldige har ju i denna situation gjort allt som från hans sida fordras för att brottet skall vara fullbordat.

Som framgår av det föregående (avsnitt 7.2) utgår utredningen från att skattebrotten i vart fall under den närmast överskådliga tiden inte kommer att införlivas i brottsbalken. Även med den utgångspunkten att brotten mot taxerings- och uppbördsförfarandet kriminaliseras i en särskild strafflag är det enligt utredningens uppfattning emellertid ange-

läget att straffbestämmelserna såväl systematiskt som lagtekniskt erhåller enhetliga och enkla brottsbeskrivningar. Däremot synes det mindre intressant vilket brottsbalksbrott, bedrägeribrottet eller sanningsbrottet, som skattebrottet till sin natur närmast liknar. En av anledningarna till att skattebrotten har ansetts böra regleras i en särskild lag är just att dessa brott i flera avseenden skiljer sig från dem som regleras inom den allmänna straffrätten.

Den konstruktion av skattebedrägeribrottet som valdes år 1971 vilar - trots departementschefens uttalanden om motsatsen - på en teoretisk snarare än på en praktisk grundval. Den analogi med det allmänna bedrägeribrottet som uppenbarligen eftersträvats har som förut framhållits dock ej fullföljts, eftersom det krav på effekt som ställs upp avviker mycket påtagligt från vad som gäller för bedrägeri. Det förtjänar anmärkas att konstruktionen tillkom vid departementsbehandlingen utan något stöd i den bakomliggande utredningen eller i remissutfallet. Det är ingen tvekan om att konstruktionen har lett till vissa praktiska problem, även om dessa naturligtvis inte skall överdrivas.

Genom en omkonstruktion av skattebedrägeribrottet till ett farebrott skulle bestämmelsen vinna i sakligt och pedagogiskt hänseende, och den skulle dessutom bli enklare att tillämpa. Vidare skulle den betydande fördelen vinnas att kongruens erhålles mellan det uppsåtliga och vårdslösa skattebrottet. En viss fördel innebär det otvivelaktigt också att den formella kopplingen mellan skatteinstansernas och den allmänna domstolens bedömningar frånfalles. Till detta kommer att man ökar förutsättningarna för att åstadkomma en enhetlig reglering på skattebrottsområdet, eftersom vissa specialstraffrättsliga brottskonstruktioner allttjämt är utformade enligt principerna för farebrott.

Skälen för en omkonstruktion är dock inte så starka att de skulle utgöra tillräcklig grund för att nu föreslå en sådan lösning om förändringen kan antas leda till svårigheter i rättstillämpningen. Så synes dock inte kunna bli fallet. Vad som skulle bli straffbart enligt en farebrottskonstruktion är med nuvarande ordning i princip att anse som försök till skattebedrägeri i den mån det inte motsvarar vad som nu krävs för fullbordat brott. Och som nyss nämndes vilar vårdslöshetsbrottet redan för närvarande på en farebrottskonstruktion.

Sammanfattningsvis finner alltså utredningen att övervägande skäl talar för att skattebedrägeribrottet omkonstrueras till ett farebrott. Brottet bör enligt utredningens mening fullbordas genom att en föreskriven uppgiftsskyldighet åsidosätts med uppsåt att skatt skall undandras det allmänna om fara för skatteundandragande uppkommer.

8.2.2 Det subjektiva rekvisitet vid passivt skattebrott

Inledning

Ett påbud ställer i många fall ett större krav på människor än ett förbud. Normalt sett finns det ju endast ett handlingsalternativ för att uppfylla en ålagd skyldighet medan olika möjligheter står till buds för att undvika att överträda ett förbud. Bland annat av det skälet kan det finnas anledning att principiellt sett anse en underlåtenhet mindre straffvärd än ett aktivt handlande. Så ser man också i allmänhet saken i lagstiftning och rättstillämpning på det straffrättsliga området.

Den principiella skillnaden mellan underlåtenhet och aktivt handlande framträder dock på vissa områden som mindre påtaglig. Hit hör otvivelaktigt skattebrottsområdet. Att i en deklaration lämna en oriktig uppgift och att avstå från att över huvud taget lämna deklaration är sålunda olika sätt att underlåta att fullgöra en deklarationsskyldighet. I många fall likställs också ett utelämnande av en uppgift i skattesammanhang med ett aktivt oriktigt uppgiftslämnande. Det kan därför finnas anledning att diskutera frågan om det finns skäl att inom skattestraffrätten behandla underlåtenhet och aktivt handlande på olika sätt.

Skatteundandragande genom underlåtenhet att avge deklaration till ledning för inkomst- och förmögenhetstaxering bestraffades över huvud taget inte i tiden närmast före skattestafflagens tillkomst. I skatteförfattningar avseende annan beskattning och i avgiftsförfattningar förekom däremot bötesbestämmelser för nu angivna fall. Flertalet av dem föreskrev böter om högst 300 kr.

Inte heller i skattestrafflagen förekom något straffbud för underlåtenhet att avge föreskriven självdeklaration. Som tidigare omnämnts sanktionerades försummelser av detta slag enligt 120 § taxeringsförordningen med penningböter. Enligt samma lagrum kunde en arbetsgivare som underlät att lämna föreskrivna kontrolluppgifter straffas med böter. Om arbetsgivaren underlät att lämna arbetsgivaruppgift till ledning för beräkningen av underlaget för fastställande av arbetsgivaravgift kunde han likaledes bestraffas med penningböter enligt 34 § förordningen (1959:552) angående uppörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m.m.. För lagföring beträffande det senare fallet fordrades en åtalsanmälan av Riksförsäkringsverket.

Skattestrafflagutredningen hade som utgångspunkt för sina överväganden den inställningen att ett aktivt oriktigt uppgiftslämnande principiellt sett är mera straffvärt än en underlåtenhet att avge deklaration. Utredningen framhöll att en underlåtenhet att avge deklaration eller annan handling till ledning vid fastställande av skatt eller avgift kan vara

dikterad av många olika skäl. Det kan vara frågan om faktorer av sådan förhållandevis oskyldig natur som glömska, förhinder, oföretagsamhet eller nonchalans. I en del fall kan det emellertid vara fråga om en subjektiv inställning hos den uppgiftsskyldige som från samhällets synpunkt är av betydligt allvarigare slag. Underlåtenheten kan i vissa fall vara förestavad av ett syfte att undandra skatt. Skattestrafflagutredningen betonade att det i dessa fall i själva verket föreligger en kvalificerad och samhällsfarlig form av skatte- och avgiftsbedrägeri. Den uppgiftsskyldige har i dessa fall underlåtit att avge deklaration eller annan handling exempelvis därför att han funnit det förenligt med sina intressen att i stället avvakta en för låg skönstaxering från skattemyndighetens sida.

För de enkla underlåtenhetsfallen ansåg utredningen att skatte- och avgiftstillägg var en lämplig sanktion. Däremot ansågs denna reaktion inte vara tillräcklig för de kvalificerade underlåtenhetsfallen. Dessa förfaranden, som bottnar i en direkt spekulation att undandra skatt eller avgift, borde enligt utredningen jämföras med positivt avgivande av osanna uppgifter. Med hänvisning till att underlåtenhetsfallen inrymmer vitt skiftande subjektiva inställningar hos den uppgiftsskyldige valde Skattestrafflagutredningen dock att föreslå att underlåtenheten skulle innefatta ett uppsåt - direkt, indirekt eller eventuellt - att undandra skatt eller avgift, för att underlåtenhetsbrottet skulle vara jämförbart med det aktiva brottet. Någon kriminalisering av oaktsam underlåtenhet föreslogs således inte. Härigenom ville utredningen understryka att en tillämpning av straffbestämmelsen endast avsågs komma i fråga för de fall där underlåtenheten kunde anses vara av speciellt kvalificerad art. Redan förekomsten av en straffbestämmelse ansågs kunna få en preventiv effekt för de avsedda fallen.

Utredningen övervägde att i subjektivt hänseende kräva avsikt - s.k. direkt uppsåt - hos gärningsmannen men avstod från att uppställa denna begränsning med motiveringen att en sådan i alltför hög grad skulle minska de praktiska möjligheterna att tillämpa lagrummet eftersom bevisvärigheterna skulle vara avsevärda i de fall gärningsmannen förnekade att han haft avsikt att åstadkomma ett felaktigt beskattningsresultat.

Skattestrafflagutredningen föreslog, som tidigare nämnts, en bestämmelse om skatte- eller avgiftsbedrägeri som straffbelade lämnande av en osann uppgift och förtigande av sanningen som aktivt brott och underlåtenhet att avge en i lag eller annan författning föreskriven utsaga som passivt brott. För båda gärningstyperna fordrades att den uppgiftsskyldige handlat med uppsåt att undandra det allmänna skatt eller avgift och att gärningen inneburit fara för ett skatteundandragande.

Vid remissbehandlingen av utredningsförslaget uttalade två remissinstanser att det av rättssäkerhetsskäl inte borde komma i fråga att låta enbart en underlåtenhet att handla få så allvarliga konsekvenser som fallet skulle bli enligt den föreslagna bestämmelsen, om det inte framstod som uppenbart att underlåtenheten hade syftat just till att undandra skatt eller avgift. Remissinstanserna föreslog därför att det för straffansvar ställdes upp ett krav på s.k. direkt uppsåt. Departementschefen tillmötesgick dessa synpunkter och framhöll att det därigenom ytterligare betonades att straffbestämmelsen var avsedd enbart för verkligt kvalificerade underlåtenhetsfall (prop. 1971:10 s. 177 och 231).

I lagrådsremissen kom förslaget även att omarbetas på så sätt att den passiva gärningsformen bröts ut och gavs den självständiga benämningen skattesvindel.

Lagrådet förordade emellertid den lösning som Skattestrafflagutredningen föreslagit och framhöll att man genom att sammanföra det aktiva och passiva brottet skulle uppnå bl.a. den fördelen att det i praxis inte blev lika påkallat att göra gränsdragning mellan ofullständighet som skall bedömas som oriktig uppgift samt sådan mera omfattande ofullständighet som bör anses utgöra underlåtenhetsbrott. Enligt Lagrådets mening borde vidare underlåtenhet att avge uppbördsredovisning konstrueras på samma sätt som det passiva skattebedrägeribrottet och alltså begränsas till fall då underlåtenheten sker i viss kvalificerad avsikt. Straffbestämmelser för andra former av uppsåt och oaktsamhet borde enligt Lagrådet inte behandlas i skattebrottslagen eftersom de närmast skyddar förfaranden av sådan art att de bör betraktas som ordningsförseelser eller i varje fall som brott av lägre valör än dem som behandlas i skattebrottslagen.

Departementschefen biträdde inte Lagrådets synpunkter när det gällde uppbördsbrottet utan betonade det väsentliga i att brott mot sanningsplikten i uppbördssammanhang gavs en allvarlig karaktär, vilket bäst tillgodosågs genom att brotten fick sin placering i skattebrottslagen. Departementschefen framhöll att underlåtenheten i uppbördssammanhang är av annan karaktär än den som ingår i gärningsbeskrivningen för skattebedrägeri. I det förra fallet rör det sig om en skyldighet att lämna uppgift om skattebelopp som innehållits för annan i nära anslutning till redovisningstillfället.

Regeln om passivt skattebedrägeri i 2 § andra stycket skattebrottslagen har i enlighet härmed utformats så att den ställer krav på direkt uppsåt hos gärningsmannen. För att ansvar för passivt skattebedrägeri skall kunna utkrävas fordras således att den skattskyldige genom att underlåta att deklarerera haft för avsikt att undandra skatt. Just skatteundandragandet skall vara den effekt han vill uppnå med sin underlåtenhet. Har han

genom sitt förfarande åsyftat att komma i ett förmånligare läge i t.ex. bidragssammanhang genom att åsättas en låg beskattningsbar inkomst faller detta förfarande utanför det straffbara området även om han skulle ha insett att hans underlåtenhet ofrånkomligen leder till att skatt undandras det allmänna. Detsamma gäller om den skattskyldige har förstått att en sådan effekt av hans underlåtenhet är möjlig och det dessutom kan hållas för visst att han skulle ha underlåtit att deklarerat även om han varit fullt medveten om att effekten skulle ha inträffat. I det förra fallet har den skattskyldige ett s.k. indirekt uppsåt till effekten att ingen eller för låg skatt skall påföras honom och i det senare fallet föreligger ett s.k. eventuellt uppsåt i förhållande till samma effekt.

Regelns utformning förutsatte tidigare enligt sin ordalydelse att underlåtenheten föranledde att för lågt belopp påfördes gärningsmannen eller den han företrädde. I rättsfallet NJA 1978 s. 452 ansågs regeln emellertid analogt tillämplig på fall då underlåtenheten fick till följd att något beskattningsbeslut inte meddelades och följaktligen över huvud taget inte något belopp påfördes. Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 1994 och som i huvudsak bygger på Fängelsestraffkommitténs slutbetänkande, Frihet från ansvar (SOU 1988:7), har 2 § skattebrottslagen ändrats så att det numera direkt av paragrafens ordalydelse framgår att de förfaranden som var aktuella i Högsta domstolens avgörande från 1978 omfattas av straffbudet.

Tidigare förslag till ändring

I den allmänna diskussionen kring skattebrottslagens utformning har vid åtskilliga tillfällen framförts synpunkter på den nuvarande utformningen av det passiva skattebedrägeribrottet. Röster har upprepade gånger höjts för att det subjektiva rekvisitet bör ändras så att något krav på avsikt - direkt uppsåt - hos gärningsmannen att undandra skatt inte uppställs för att ansvar för skattebedrägeri skall kunna utkrävas. Indirekt eller eventuellt uppsåt till skatteundandragande skulle således vara tillräckligt för att föranleda ansvar. Ett av de mera framskjutna argumenten för en omkonstruktion har varit den synpunkt som redan Skattestrafflagutredningen på sin tid framhöll, nämligen att den nuvarande utformningen medför alltför högt ställda beviskrav.

Tanken på en omkonstruktion av det subjektiva rekvisitet har även framförts i utredningsbetänkanden rörande skattebrottslagen. Så t.ex. föreslog Skattetilläggsutredningen i sitt slutbetänkande Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2 - Nyansering av skattetillägg m.m. (SOU 1982:54), en ändring i skattebrottslagen så att passivt

skattebedrägeri i kongruens med det aktiva brottet skulle omfatta samtliga uppsåtsformer. Utredningen lade bl.a. fram ett förslag om höjt skattetillägg vid utebliven deklaration men fann att det likväl kvarstod ett påtagligt behov av att skärpa den straffrättsliga reaktionen vid underlåtenhet att deklarerera.

Skattetilläggsutredningen framhöll att risken för att skatt eller avgift skall undandras samhället är särskilt uttalad i de fall den skattskyldige underlåter att deklarerera eftersom skattemyndigheten i många av dessa fall saknar underlag för vidare utredning eller grund för en riktig beskattning eller avgiftspåföring. Utredningen anförde vidare att det från rättvisesympunkt inte kan anses godtagbart att den som helt åsidosatt sin författningensliga uppgiftsskyldighet behandlas mindre strängt än den som har kommit in med en deklaration med en oriktig uppgift. Att den skattskyldige utan påtaglig risk för straffrättslig påföljd kan spekulera i hur stor del av hans skattemässiga förhållanden som skattemyndigheten känner till angavs vara en otillfredställande konsekvens av den gällande ordningen.

Utredningen betonade också att underlåtenheten att deklarerera innebär ett åsidosättande av en bland de skatt- och avgiftsskyldiga allmänt känd skyldighet. Den som förhållit sig helt passiv bör efter skatte- eller avgiftsbeslutet - som regelmässigt föregås av en anmodan från skattemyndigheten att avge deklaration och en underrättelse om preliminärt beslut om skatt eller avgift - ha insett att hans skatt eller avgift har fastställts till för lågt belopp. I sammanhanget erinrade utredningen om att vissa utländska rättssystem, bl.a. det danska, innehåller straffbestämmelser för den som inte inom viss tidrymd underrättar vederbörande myndighet för den händelse ett beslut om skönstaxering blivit oriktigt till hans fördel.

Endast tre remissinstanser yttrade sig över förslaget till ändring av det subjektiva rekvisitet för passivt skattebedrägeri. Dessa ställde sig inte helt avvisande till tanken men var av den uppfattningen att en ändring inte skulle få någon egentlig praktisk betydelse. Skattetilläggsutredningens huvudförslag - som gick ut på att nyansera skattetillägget - ansågs ha flera enskilda fördelar men avstyrktes av flertalet remissinstanser såsom för detaljerat och svårtillämpat. Utredningens betänkande har, sannolikt som en följd av remissutfallet beträffande huvudfrågan, inte tagits upp till samlad bedömning i någon lagstiftningsproposition, och något ställningstagande från statsmakternas sida till frågan om uppsåtskravet vid passivt skattebedrägeri finns därför inte redovisat.

Kritik mot den nuvarande utformningen av det passiva skattebedrägeribrottet framfördes också av den arbetsgrupp inom BRÅ som hade i uppdrag att utreda frågor med anknytning till missbruket av uppbörds-

systemet. I sin rapport, Uppbördsbrott - Åtgärder mot det likvida fusket (PM 1983:6), lade arbetsgruppen fram förslag till ändringar i skattebrottslagen. Bland annat föreslogs införandet av en ny straffbestämmelse i 8 § skattebrottslagen om *uppbördsredovisningsbrott* som tog sikte på skyldigheten att deklarerat skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.

Enligt det föreslagna lagrummet skulle den dömas som uppsåtligen åsidosatte deklarationsskyldighet avseende innehållen skatt, arbetsgivaravgift eller mervärdesskatt och därigenom föranledde fara för att skatt eller avgift till skada för det allmänna inte registrerades med rätt belopp. Straffet var fängelse i högst två år. Om gärningen var av mindre allvarlig art skulle inte dömas till ansvar. För grova fall föreslogs en särskild brottsrubricering med fängelse lägst sex månader och högst sex år i straffskalan. Om gärningen begåtts av grov oaktsamhet skulle dömas för *uppbördsredovisningsförseelse* till böter eller fängelse i högst sex månader. Gärningen beskrevs som ett åsidosättande av en deklarationsskyldighet. Därmed avsågs emellertid såväl ett oriktigt uppgiftslämnande som inget uppgiftslämnande alls.

För det föreslagna uppbördsredovisningsbrottet fann arbetsgruppen inte anledning att göra någon åtskillnad i rekvisiten mellan brottsområdets aktiva respektive passiva sida. Skälen för denna ståndpunkt angavs i huvudsak vara att den ena formen inte generellt kan sägas vara samhällsskadligare än den andra. En oriktig uppgift i en deklaration kan vara lika ägnad att leda till ett felaktigt skatteresultat som den omständigheten att en deklaration helt uteblir och vice versa.

Enligt arbetsgruppen fanns det inte heller lika stor anledning att på det aktuella området iakttäta den försiktighet som markerats i den straffrättsliga doktrinen när det gäller kriminalisering av underlåtenhet. Straffbestämmelsen omfattade redovisning som skall avges med korta intervaller och dessutom i allt väsentligt bygga på ordnad bokföring. Det fanns därför inte någon anledning att generellt anta att det skulle vara mer främmande eller betungande för de deklarationsskyldiga att över huvud taget avge deklaration än att göra det med riktiga uppgifter. Dessutom fanns det enligt arbetsgruppen knappast skäl att räkna med någon mer allmänt förekommande okunnighet om skyldigheten i sig att avge deklaration bland dem som kom att beröras av förslaget. Straffvärdet av åsidosättande av deklarationsskyldighet ansågs därför vara i stort det samma oavsett om åsidosättandet består i aktivt handlande eller passivitet.

Arbetsgruppen diskuterade därefter vilka krav som skulle uppställas i subjektivt hänseende, och fann inledningsvis att kriminaliseringen borde omfatta samtliga uppsåtsformer. Det medgavs att det för en

domstol i konkreta fall visserligen kan vara svårt att finna en deklara-tionsskyldig övertygad om att med eventuellt uppsåt ha täckt faran för att skattebeslutet skulle komma att bli felaktigt genom att deklARATIONEN inte lämnades. Enligt arbetsgruppen måste det emellertid typiskt sett förmodas att en deklARATION görs oriktig eller helt försummas i syftet att undgå eller i vart fall uppskjuta beskattning eller betalning av skatt på ett sätt som innefattar en skatteskada. Att göra undantag i själva regeln för de fåtaliga fall där endast indirekt eller eventuellt uppsåt är för handen skulle enligt arbetsgruppen onödigt komplicera regelns konstruk-tion utan att för den skull bidra till någon klarhet.

Inte heller vad gällde oaktsamhetsrekvisitets utformning fann arbets-gruppen skäl att göra någon åtskillnad mellan de aktiva och passiva fallen. Arbetsgruppen poängterade att det moderna samhällslivet i ungefär lika stor utsträckning regleras genom påbud som av förbud. Den som av slarv, glömska eller annan vårdslöshet underlåter att lämna en uppgift framstår på det hela taget som lika straffvärd som den som fyller i en blankett på fel sätt utan att ta reda på hur uppgifterna rätteligen skall lämnas.

Förslaget i BRÅ-rapporten utsattes i andra avseenden än som nu berörts för kraftig remisskritik och har inte lett till lagstiftningsåtgärder.

Kritik mot den nuvarande utformningen av det passiva skattebedräge-ribrottet har också framförts i den av Riksåklagaren och Rikspolisstyrelsen år 1992 avgivna rapporten angående vissa frågor om ekonomisk brottslighet. I rapporten anføres att kravet på direkt uppsåt innebär en stark begränsning i möjligheterna att lagföra uppgiftsskyldiga som helt underlåter att medverka vid beskattning eller påförande av avgift. Bevissvårigheterna leder till att den som helt undandrar sig sin skyldig-het att deklarerar har betydligt större förutsättningar att helt undgå straff än den som lämnar en deklARATION med en felaktig eller utelämnad uppgift. Enligt rapporten finns det inte något sakligt skäl att i straffhän-seende göra skillnad mellan t.ex. att inte redovisa innehållen källskatt och att inte deklarerar arbetsgivaravgifter. Det förhållandet att straffbe-stämmelserna för åsidosatt deklARATIONSSKYLDIGHET inte är enhetliga medför också att den enskilde har svårt att överblicka vilket straffansvar han kan åläggas om han betar sig på ett visst sätt.

Ett enhetligt uppsåtsrekvisit

Ett ofta anfört argument för att i subjektivt hänseende likställa det aktiva och det passiva skattebedrägeribrottet är de bevissvårigheter som anses

vara förenade med den nuvarande utformningen av det passiva skattebedrägeriet.

Att det kan vara svårt att uppnå full bevisning om det för straffbarhet uppställda kravet på avsikt synes emellertid inte vara något argument som i sig bör vara avgörande för en övergång till vanliga uppsåtsregler. Bevisvårigheterna var för övrigt förutsedda av lagstiftaren vid straffbestämmelsens tillkomst.

Av större betydelse för frågan om en ändring är befogad är däremot om den nuvarande konstruktionen medför att gärningar som rimligen bör anses straffvärda faller utanför det straffbara området.

Den nuvarande utformningen innebär att en skattskyldig som inser att hans underlåtenhet att deklarerera ovillkorligen kommer att medföra att skatt undandras det allmänna undgår straffansvar, om exempelvis syftet har varit att han skall komma i åtnjutande av en inkomstprövad förmån. Likaså går den fri från ansvar som misstänker att ett skatteundandragande kan bli följden av hans underlåtenhet även när det kan hållas för visst att han med full vetskap härom inte skulle ha handlat annorlunda.

Enligt utredningens mening får dessa förfaranden i åtskilliga fall anses lika straffvärda som det då skatteundandragandet varit det avgörande för gärningsmannens underlåtenhet. När den som med indirekt uppsåt att undandra skatt underlåter att deklarerera, ingår underlåtenheten visserligen ofta som ett led i ett annat brottsligt förfarande, men detta synes inte inverka på bedömningen.

En situation som har uppgetts vålla särskilda problem i den praktiska tillämpningen har samband med det gemensamma uppbördssystemet för arbetsgivaravgifter och innehållen källskatt. Detta system innebär att arbetsgivaren i samma handling - uppbördsdeklarationen - skall deklarerera arbetsgivaravgifter och redovisa innehållen preliminär skatt. Det förutsätts också att han skall erlagga betalning i båda dessa hänseenden på grundval av de lämnade uppgifterna.

Underlåter arbetsgivaren att avlämna uppbördsdeklaration, gör han sig normalt skyldig till oredlig eller vårdslös uppbördsredovisning. För oredlig uppbördsredovisning gäller inte något krav på direkt uppsåt, utan vanliga uppsåtsregler är tillämpliga. Till den del underlåtenheten har avseende på arbetsgivaravgifterna krävs emellertid till följd av utformningen av 2 § direkt uppsåt. Skulle arbetsgivaren mot ett åtal invända att hans syfte varit att skjuta upp betalningen för den innehållna källskatten medan han haft möjlighet att betala arbetsgivaravgifterna är det således tveksamt om han kan fällas till ansvar för skattebedrägeri. En i praktiken inte ovanlig invändning vid underlåtenhet är också att arbetsgivaren saknat medel till betalning och inte känt till att han likväl var deklarationsskyldig (s.k. oegentlig rättsvillfarelse, jfr NJA 1977 s.

225). Anser sig domstolen kunna konstatera att arbetsgivaren insett möjligheten av att han var deklarationsskyldig och att han skulle ha underlåtit att deklarerat även vid visshet på denna punkt, torde han kunna fällas till ansvar för oredlig uppbördsredovisning beträffande den innehållna källskatten men knappast för skattebedrägeri i vad avser arbetsgivaravgifterna.

Skyldigheten att redovisa arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och andra liknande skatter och avgifter skiljer sig inte i något avgörande hänseende från skyldigheten att redovisa skatt eller avgift som innehållits för annan. I samtliga fall skall deklaration avges med korta intervaller och möjligheten att fullgöra uppgiftsskyldigheten bygger i allt väsentligt på att den redovisningsskyldige har en ordnad bokföring. Att uppställa skilda krav på uppsåt vid underlåtenhet att lämna de olika typerna av redovisning synes därför inkonsekvent och skapar, som det nyss anförda ger vid handen, vissa till synes irrationella problem i rättstillämpningen.

De invändningar som anförts mot ett subjektivt rekvisit omfattande samtliga uppsåtsformer har i huvudsak gått ut på att det straffbara området med en sådan konstruktion skulle bli för vidsträckt och att rättssäkerheten skulle äventyras. Det har hävdats att en sådan ordning skulle medföra en alltför stor risk för att även den fälls till ansvar som av glömska, förhinder, oföretagsamhet eller nonchalans underlåtit att deklarerat.

Risken för att någon numera skall i bokstavlig mening glömma bort att deklarerat torde emellertid vara mycket liten. Skatteförvaltningen lämnar fortlöpande, genom olika media, deklarationsinformation till allmänheten. De skattskyldiga, såväl enskilda som företagare, som sedan tidigare är kända skattesubjekt, blir dessutom personligen påmind om sin skyldighet genom att de får tillsänt sig deklarationsblanketter och broschyrer i nära anslutning till deklarationstillfället. Om den skattskyldige trots detta skulle ha försummat att lämna deklaration erhåller han i de flesta fall en anmaning av skattemyndigheten att inkomma med sådan. Innan det blir aktuellt med en anmälan till åklagaren gör skattemyndigheten dessutom regelmässigt en utredning och beslutar om skönstaxering.

Man kan emellertid inte bortse från att en underlåtenhet att deklarerat kan vara att hänföra till omständigheter som visserligen inte är ägnade att ursäktat försummelsen men som ändå saknar anknytning till ett i egentlig mening bedrägligt syfte. Utredningen tänker därvid inte så mycket på företagare som driver rörelse - rollen som näringsidkare är självvald - utan på vanliga skattskyldiga. Arbetsanhopning, personliga problem och andra liknande förhållanden kan medföra att deklarationsbestyren skjuts upp på en obestämd framtid eller mer eller mindre

förträngs. Inte sällan uppstår ett slags blockering inför uppgiften att deklarerera. Om i sådana eller liknande fall den skattskyldige inte bara skulle förpliktas att betala skattetillägg utan också fällas till ansvar för skattebedrägeri med eventuellt uppsåt, skulle detta otvivelaktigt föra väl långt. Till en del torde det vara synpunkter av detta slag som ligger till grund för den nuvarande regleringen.

I detta avseende är emellertid läget numera förändrat i förhållande till det som förelåg vid skattebrottslagens tillkomst. Utredningen tänker därvid främst på att taxeringen för skattskyldiga i allmänhet i så utomordentligt stor utsträckning bygger på kontrolluppgifter.

Sedan skattebrottslagen infördes har sålunda skyldigheten att lämna kontrolluppgifter successivt utökats. Det ytterligare förenklade deklarationsförfarande som tillämpas från och med 1995 års taxering bygger också på en utvidgad skyldighet i detta avseende. I den proposition (1992/93:86) som ligger till grund för lagstiftningen uppges att det nya deklarationssystemet kommer att omfatta mellan 5,5 och 6 miljoner skattskyldiga. Siffrorna kan jämföras med det totala antalet lämnade självdeklarationer, som vid 1992 års taxering uppgick till omkring 7,3 miljoner.

Det förenklade förfarandet innebär att den skattskyldige tillsänds en deklarationsblankett med förtryckta uppgifter, som i huvudsak grundar sig på lämnade kontrolluppgifter. Är de förtryckta uppgifterna oriktiga eller ofullständiga skall den skattskyldige komplettera dessa. I annat fall skall blanketten endast undertecknas och återsändas till skattemyndigheten. Enligt Riksskatteverkets beräkningar kommer ungefär 2 miljoner skattskyldiga att behöva lämna tilläggsuppgifter.

För det stora flertalet skattskyldiga gäller därför att en underlåtenhet att deklarerera inte kan medföra ansvar för skattebedrägeri även om vanliga uppsåtsregler blir tillämpliga. När den skattskyldige inte har haft några inkomster som av ett eller annat skäl varit dolda för kontrolluppgiftssystemet, föreligger över huvud taget inte någon risk för felaktig taxering.

Till detta kommer att skillnaden endast är subtil mellan underlåtenhet och aktivt handlande i det förenklade deklarationsförfarandet, där deklARATION kan avges genom att den förtryckta blanketten undertecknas och återsänds till skattemyndigheten. Det blir därmed knappast rimligt att den som underlåter att lämna förenklad deklARATION skall behandlas annorlunda i straffrättsligt hänseende än den som lämnar en sådan deklARATION utan att komplettera oriktiga eller ofullständiga uppgifter.

Genom ett enhetligt uppsåtsrekvisit omfattande samtliga uppsåtsformer skulle kriminaliseringen få en mera ändamålsenlig avgränsning än vad som är fallet i dag. Vidare skulle den värdefulla fördelen vinnas att en

underlåtenhet att deklarerat bedöms enligt samma regler oberoende av vilken skatt som redovisningen avser. Även från systematisk synpunkt får det anses vara en vinst att kongruens erhålles mellan det aktiva och passiva skattebedrägeribrottet. Till detta kommer att enhetliga regler regelmässigt kan antas vara till gagn för rättstillämpningen.

Trots att de praktiska konsekvenserna av en ändring på denna punkt kan antas bli begränsade anser utredningen att de fördelar som står att vinna med ett enhetligt uppsåtsrekvisit är så påtagliga att man bör övergå till vanliga uppsåtsregler när det gäller passivt skattebedrägeri. Utredningen föreslår alltså att kravet på direkt uppsåt slopas.

Däremot bör enligt utredningens uppfattning inte underlåtenhetsbrott som är att tillskriva oaktsamhet bedömas som vårdslös skatteuppgift. Som närmare kommer att utvecklas i det följande (avsnitt 8.3.5) är det utredningens uppfattning att oaktsam underlåtenhet att avge egen självdeklaration över huvud taget inte bör kriminaliseras. Den som av grov oaktsamhet underlåter att avge andra typer av deklARATIONER kommer däremot enligt utredningens förslag att i inte ringa fall kunna dömas för skatteförseelse.

8.2.3

Specialsubjekt vid passivt skattebrott

Det passiva skattebedrägeribrottet är till skillnad mot det aktiva konstruerat med ett s.k. specialsobjekt. I underlåtelsefallen skall effekten således ha gynnat den skattskyldige själv eller någon som han företräder, medan den i de aktiva fallen kan ha gynnat vem som helst.

En arbetsgivare som i en kontrolluppgift uppger utbetald lön med för lågt belopp kan alltså straffas som gärningsman, även om han inte själv har någon vinning av sitt handlande. En förutsättning enligt gällande ordning är naturligtvis att kontrolluppgiften föranleder en för låg skattepåföring. Skulle arbetsgivaren däremot låta bli att lämna en kontrolluppgift kan han inte göras ansvarig för skattebedrägeri eftersom han inte gör någon egen skattevinst. Är omständigheterna sådana att han kan anses ha främjat ett skattebedrägeri - t.ex. om det kan styrkas en överenskommelse mellan honom och den skattskyldige - kan arbetsgivaren fällas till ansvar för medhjälp. I annat fall kan ansvar endast utdömas enligt den lindrigare bestämmelsen i 4 kap. 8 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Enligt utredningens mening bör en arbetsgivare som med uppsåt att skatt skall undandras det allmänna underlåter att lämna kontrolluppgift inte komma lindrigare undan än om han lämnar en sådan med oriktig

uppgift. Något krav på specialsubjekt bör därför inte uppställas för underlåtelsefallen.

8.2.4 Skattebrott; en ny brottsbeteckning

Särskilt med hänsyn till den utvidgning som utredningen föreslår när det gäller det passiva brottet synes beteckningen skattebedrägeri mindre adekvat. För en ändring i fråga om brottsbeteckningen talar också det förhållandet att utredningens förslag innebär att de förfaranden som i dag betecknas som oredlig uppbördsredovisning skall hänföras under den centrala bestämmelsen i skattebrottslagen (se närmare härom avsnitt 8.6). Utredningen har av dessa skäl funnit det lämpligt att brottet ges den mera neutrala brottsbenämningen *skattebrott*.

Skattebrottets ställning som självständig brottstyp skulle härigenom komma till tydligare uttryck.

Dessutom skulle införandet av en ny brottsbeteckning vara ett ändamålsenligt sätt att tydligt markera den förändring av brottstypen som blir följderna om utredningens förhållandevis genomgripande förslag till ändring av det centrala skattebrottet godtas.

8.2.5 Särskilt om kvittning

Inledning

När skattemyndigheten upptäcker en oriktig uppgift i en deklARATION händer det inte sällan att den skattskyldige invänder att han av en eller annan anledning inte framställt ett yrkande om avdrag som han bör medges eller att han tagit upp en inkomst med för högt belopp och att dispositionerna, om en avräkning gjordes, skulle minska eller eliminera resultatet av den upptäckta felaktigheten.

Om invändningen är direkt hänförlig till den oriktiga uppgiften - den skattskyldige gör t.ex. gällande att han haft kostnader för att förvärva den inkomst som han underlåtit att deklarerat - är frågan inte om en kvittning i egentlig mening utan om en beräkning av den oriktiga uppgiftens beloppsmässiga storlek. Man talar i dessa fall om s.k. oäkta kvittning.

Man brukar i skatteförfarandet tala om kvittningsyrkanden endast under förutsättning att en skatteprocess uppkommit. Motsvarande yrkanden, såväl "äkta" som "oäkta" godtas som regel om de framställs under ärendets handläggning vid skattemyndigheten; naturligtvis under

förutsättning att den skattskyldige kan visa stöd för sitt påstående. Om yrkandena framställs först sedan en viss fråga blivit föremål för process är förhållandet emellertid numera något annorlunda.

Tidigare var skatteprocessen i huvudsak utformad som en beloppsprocess, där föremålet för talan var den beloppsmässiga ändring av taxeringen som yrkats. Inom den ram som dragits upp genom de yrkade beloppen kunde klaganden fritt ändra sin talan och motparten komma med kvittningsinvändningar.

I den nya taxeringslagen - som tillämpas fr.o.m. 1991 års taxering - har emellertid skatteprocessen utformats som en sakprocess, varvid rättegångsbalken i viss mån fått tjäna som förebild. Processföremålet avser numera en enskild fråga och talan är helt frikopplad från taxeringen. En väckt talan får i princip inte ändras. Klaganden får dock justera sitt yrkande till att avse ett högre belopp om den fråga som är föremål för prövning därigenom inte ändras. I länsrätt får klaganden dessutom - inom den tid som gäller för överklagande - föra in en ny fråga som har *samband* med den som skall prövas, om domstolen finner att den nya frågan utan olägenhet kan prövas i målet. De grunder som en part hade kunnat åberopa till stöd för sin talan mister sin rättsliga betydelse (prekluderas) genom domen. Den skattskyldige kan således inte senare väcka ny talan med yrkande att frågan skall bedömas annorlunda därför att han kommit på en ny omständighet som talar till hans förmån. Härav följer också att rättskraften hos ett avgörande inte sträcker sig längre än till den rättsföljd som varit fråga i målet. Andra frågor i taxeringsbeslutet kan således i vanlig ordning omprövas av skattemyndigheten och bli föremål för särskilt överklagande, som huvudregel inom en femårsperiod.

I förarbetena till skattebrottslagen har förutsatts att en invändning om kvittning skall godtas i ett brottmål om den har godtagits eller skulle ha godtagits i taxeringsprocessen och gärningsmannen inte kan misstänkas för att ha haft ett skattebedrägligt syfte genom att först efter brottsupptäckten göra gällande invändningen (prop. 1971:10 s. 249). Kvittning i brottmålet bör enligt departementschefen behandlas efter i stort sett samma principer som gäller för de allmänstraffrättsliga förmögenhetsbrotten. Mot bakgrund av dessa förarbetsuttalanden har kvittningsinvändningar i mål om skattebrott kommit att beaktas i stor utsträckning i rättstillämpningen. Utredningen har inte underlag för att göra någon bedömning av i vad mån praxis härvidlag förändrats efter år 1991.

Sakprocessens effekter på brottmålsprocessen

I utredningens direktiv sägs, att det efter övergången till en sakprocess inte längre är lika naturligt att i skattebrottssammanhang se till den slutligt fastställda skatten för att bedöma vilken effekt den skattskyldiges handlande medfört.

Uttalanden om sakprocessens effekter på brottmålsprocessen har också framförts i doktrinen. Enligt en uppfattning torde sakprocessen innebära en väsentlig inskränkning i möjligheten till kvittning i brottprocessen eftersom enbart s.k. oäkta kvittning numera godtas i skatteprocessen (se härom Thornstedt m.fl., *Skattebrotten*, Stockholm 1994, s. 35 ff.). Denna uppfattning måste antas utgå från det nyss berörda motivuttalandet, enligt vilket det skulle ha betydelse i brottmålet om en kvittningsinvändning kan godtas i taxeringsprocessen.

Enligt utredningens mening är det emellertid tveksamt om övergången från beloppsprocess till sakprocess får den betydelse för frågan om ansvar som sålunda antagits.

Skattebedrägeribrottet - konstruerat som ett effektbrott - tar i första hand sikte på att skydda det allmänna mot den förmögenhetsskada som kan uppstå till följd av att en oriktig uppgift lämnats i ett skatteärende. Om någon skatteförlust inte drabbar det allmänna - därför att den skattskyldige erlagt den skatt han enligt gällande skatteförfattningar är skyldig att betala - kan det hävdas att ansvar för skattebedrägeri bör vara uteslutet, och detta oberoende av hur många oriktiga uppgifter den skattskyldige än må ha lämnat till skattemyndigheten. Att skattetillägg kan komma att påföras honom är en annan sak. Det framstår som tvivelaktigt om övergången till en sakprocess inneburit någon ändring i nu anført avseende.

Den omständigheten att en taxering helt eller delvis vunnit laga kraft torde inte heller utan vidare medföra att en kvittningsinvändning i brottmålet kan lämnas utan avseende.

Det framstår inte som otänkbart att en skattskyldig - som av en eller annan anledning valt att inte överklaga sin taxering eller att avstå från att överklaga ett beslut i en viss fråga - när det står klart för honom att han kan bli fälld för skattebrott, framställer invändningar i brottmålet som han inte tidigare anført men som han i och för sig skulle haft framgång med i en skatteprocess. Det är svårt att se något alldeles klart stöd för att invändningarna i ett sådant fall inte skulle beaktas i brottmålet, oavsett om skatteprocessen är utformad som en belopps- eller sakprocess.

Bevisbördan i brottmålet åvilar åklagaren, och det är därvid inte tillräckligt att en lagakraftägande dom i skattemålet åberopas till stöd för

åtalet. I skatteprocessen gäller nämligen andra beviskrav och bevisbörderegler. En viss bevislättning i fråga om invändningar om kvittning i skattebrottmål har dock tillagts åklagaren genom Högsta domstolens avgörande, NJA 1980 s. 359 I. En förutsättning för att en invändning från den tilltalade skall godtas enbart därför att den inte motbevisats av åklagaren har således ansetts vara att påståendet blivit så konkretiserat att det inte på grund av sin vaghet praktiskt sett undandrar sig kontroll.

I sammanhanget bör även framhållas att en invändning om äkta kvittning som avvisas av skattedomstolen som regel kan framställas för skattemyndigheten i form av en begäran om omprövning.

För det allmänna synes övergången till en sakprocess däremot ha inneburit en viss inskränkning i rätten till kvittning. Således får beslut om omprövning till den skattskyldiges nackdel numera inte meddelas sedan ett år förflutit efter utgången av taxeringsåret. Efter denna tid fordras för att en sådan ändring skall få vidtas, att förutsättningar för eftertaxering föreligger. En eftertaxering som gäller annat än en följdändring får emellertid ske endast om den avser belopp av någon betydelse. Härmed förstås ett belopp om i runda tal 5 000 kr.

Om den skattskyldige efter ettårsperioden begär omprövning av en fråga har skattemyndigheten således inte längre någon rätt att ändra andra frågor i taxeringsbeslutet. En felaktighet som inte berörs av omprövningen och inte avser belopp av någon betydelse torde således numera aldrig kunna komma att ändras till den skattskyldiges nackdel.

Kvittningsinvändning vid farebrott

Om skattebrottet omkonstrueras till ett farebrott - i enlighet med vad utredningen i det föregående föreslagit - aktualiseras emellertid frågan om och i vilken mån hänsyn i fortsättningen skall tas till en av gärningsmannen i efterhand framställd kvittningsinvändning.

Med ett farebrott träder av förklarliga skäl effekten av brottet i viss mån i bakgrunden. Skattebrottet - utformat som ett farebrott - förutsätter inte att det allmänna drabbas av en förmögenhetsskada; för ansvar är i stället tillräckligt att fara härför förelegat. Motsvarande kan sägas ha gällt under skattestrafflagens tid, då det avgörande var om en oriktig uppgift varit "ägnad att" leda till frihet från skatt eller till för låg sådan. Det kan därför vara av intresse att i korthet nämna hur problemet med kvittning löstes under skattestrafflagens giltighetstid.

Spörsmålet om kvittning berördes inte i förarbetena till skattestrafflagen (SOU 1942:31 och prop. 1943:140). Frågan kom däremot att prövas vid ett flertal tillfällen i rättstillämpningen. Domstolarna hade

därvid ofta att ta ställning till huruvida en självdeklaration, som innehöll oriktig uppgift till fördel för deklaranten, skulle föranleda ansvar när deklarationen även varit behäftad med en felaktighet till hans nackdel som helt eller delvis uteslutit ekonomisk skada för det allmänna. Invändningen om kvittning framställdes regelmässigt först i efterhand, dvs. när myndigheten upptäckt att en uppgift i deklarationen var osann eller ofullständig. Från deklarantens sida gjordes då gällande att han i deklarationen tagit upp en intäkt till för högt belopp och/eller inte framställt ett berättigat avdragsyrkande.

Högsta domstolen intog den ståndpunkten att en invändning om kvittning i princip inte borde tillmätas betydelse vid ansvarsbedömningen (se t.ex. NJA 1950 s. 103, 1958 s. 135 och 1964 s. 505). Straffbarheten av en oriktig uppgift ansågs inte böra påverkas av den omständigheten att den tilltalade samtidigt lämnat felaktiga uppgifter till sin nackdel eller försummat att göra ett tillåtet avdrag (se HD:s principuttalande i NJA 1958 s. 135). Invändningar om s.k. oäkta kvittning godtogs emellertid (se t.ex. NJA 1966 B 6 och 1967 B 29).

Enligt utredningens mening bör den praxis som utvecklades under skattestrafflagens tid kunna vara vägledande för bedömningen av kvittningsinvändningar i skattebrottmål om det centrala skattebrottet enligt utredningens förslag konstrueras som ett farebrott.

Om en oriktig uppgift lämnas som i och för sig innebär en fara för ett skatteundandragande bör således uppgiftens straffbarhet i princip inte påverkas av att även andra felaktigheter förekommit, vilka om det rätta förhållandet beaktades skulle ha varit till den uppgiftsskyldiges förmån. En annan sak är att sådana omständigheter kanske någon gång kan påverka straffmätningen eller valet av påföljd.

8.2.6 Handlingsbegreppet m.m.

Uppgifter till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift lämnas i de flesta fall i någon form av deklaration. Bestämmelser om vem som är skyldig att lämna uppgifter till ledning för taxering finns i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. I lagen föreskrivs även på vilket sätt uppgifterna skall lämnas. Sålunda föreskrivs i 2 kap. 2 § att självdeklaration skall avges på heder och samvete på blankett enligt fastställt formulär. I den följande paragrafen uppmanas dessutom var och en att lämna de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för den egna taxeringen. Den som inte i rätt tid fullgör sin deklarationsskyldighet eller inte lämnar de uppgifter som deklarationen enligt 10 § skall innehålla, får föreläggas av skattemyndig-

heten att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Ett sådant föreläggande kan förenas med vite. Någon sanktion utöver vite förekommer emellertid inte mot de formkrav som lagen uppställer vad gäller deklarationen. Om en skattskyldig på något sätt, muntligen eller i en skrift till skattemyndigheten, lämnar de uppgifter som behövs för att han skall kunna åsättas en riktig taxering kan han således inte ådömas någon sanktion.

Skattebrottslagen överensstämmer så till vida med reglerna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, att lagen inte uppställer något formkrav på den avgivna handlingen för att ansvar för skattebedrägeri skall kunna komma i fråga. Även om en deklarationshandling innehåller formella brister kan den således under vissa förhållanden medföra straffansvar. I propositionen till skattebrottslagen anförde departementschefen, att det förhållandet att en deklaration inte är upprättad på föreskrivet formulär och undertecknad av vederbörlig person, inte behöver betyda att ansvar för en oriktig uppgift i handlingen är uteslutet. Är handlingen behäftad med mycket allvarliga brister, om den t.ex. helt saknar uppgifter om intäkter och avdrag eller innehåller endast orimliga påståenden, torde emellertid ansvar för aktivt skattebedrägeri inte vara aktuellt.

För att ansvar för aktivt skattebedrägeri skall komma i fråga fordras som framgått, att den oriktiga uppgiften skall vara lämnad i en *handling*. En oriktig uppgift som lämnas muntligen kan således enligt nuvarande ordning inte föranleda ansvar enligt skattebrottslagen. Till denna fråga återkommer utredningen i det följande (avsnitt 8.3.5). Skattestrafflagen på sin tid tog endast sikte på oriktiga uppgifter som lämnades i en deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran. Enligt skattebrottslagen bestraffas emellertid oriktiga uppgifter i alla slags handlingar som avges till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift. Således kan även en oriktig uppgift i korrespondens med skattemyndigheten eller i en handling som lämnas i samband med skatterevision föranleda ansvar, liksom oriktiga uppgifter i handlingar som inges till domstol i en skatteprocess. Det sistnämnda var tidigare ett omdiskuterat spörsmål, som numera fått sin lösning genom Högsta domstolens avgörande i NJA 1994 s. 277.

För straffbarhet fordras inte att handlingen upprättats just för att tjäna till underlag för fastställande av skatt eller avgift. Även en sådan handling som exempelvis ett köpekontrakt angående fast egendom, vilken inges i ett lagfartsärende och ligger till grund för fastställande av stämpelskatt, omfattas således av straffbudet. Detsamma gäller en bouppteckning som upprättas med anledning av ett dödsfall: handlingen utgör i detta fall underlag för fastställande av arvsskatt.

Ett spörsmål av särskilt intresse i detta sammanhang är om även ett

elektroniskt dokument kan anses omfattat av begreppet handling i skattebrottslagens mening.

Redan i dag lämnas en mängd uppgifter till skattemyndigheten på medium för automatisk databehandling. Så sker i fråga om kontrolluppgifter, räkenskapsuppgifter (s.k. SRU-uppgifter) enligt 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter liksom beträffande redovisning av avdragen kvarstående skatt enligt 55 § 2 mom. uppborrlagen (1953:272).

Ett utökad användande av ADB-teknik inom skatteförvaltningen är också att vänta i en nära framtid. Utvecklingsarbetet med nya rutiner med utgångspunkt från de möjligheter ADB-tekniken erbjuder pågår kontinuerligt, och frågan om de rättsliga konsekvenserna övervägs för närvarande inom ramen för olika statliga utredningar.

I betänkandet *Elektronisk dokumenthantering inom skatteförvaltningen* (Ds 1994:80) föreslås att möjligheten till elektroniskt uppgiftslämnande utvidgas till att även avse deklarationer. Enligt utredarens mening påkallar förslaget ingen ändring i skattebrottslagen eftersom rekvisitet "handling" bör förstås så att även elektroniskt avgivna deklarationer innefattas (a.a. s. 173 ff.). Riksåklagaren har emellertid i sitt remissyttrande över förslaget anfört att det, med hänsyn till den innebörd ordet handling har i det allmänna språkbruket och till det nyligen införda förbudet mot analog tillämpning av straffbestämmelser, är nödvändigt att i skattebrottslagen införa en definition av vad som i lagen förstås med handling. Regeringen har i avvaktan på Skattebrottsutredningens arbete skjutit frågan om elektroniska deklarationer på framtiden (prop. 1994/95:93 s. 22).

Begreppet handling, eller dess ibland använda synonym skriftlig handling, har haft en tämligen självklar och entydig betydelse både i det allmänna språkbruket och inom rättstillämpningen. Till följd av den lagstiftning som varit påkallad av utvecklingen på dataområdet har termen emellertid mist sin tidigare givna betydelse. I vissa sammanhang, men inte andra, har lagstiftaren givit ordet handling en ny innebörd, där de s.k. upptagningarna för ADB innefattas.

En utförlig beskrivning av handlingsbegreppets betydelse på olika rättsområden har lämnats av Datastraffrättsutredningen i betänkandet *Information och den nya InformationsTeknologin* (SOU 1992:110 s. 106 ff.). I anslutning till framställningen anför utredningen följande.

I den föregående redovisningen av hur handlingsbegreppet påverkats i IT-miljön kan man urskilja två *utvecklingslinjer* i lagstiftning och rättstillämpning. Enligt den ena har man utgått från straffrättens *urkundsbegrepp* och den avgränsning och läsning av informationsinnehållet som är en följd av urkundens egenskap av fysiskt föremål.

Detta urkundsbegrepp har sedan kommit att pressas alltmer genom att man i praxis utan stöd i någon lagändring inte sällan betraktat ADB-materialiseringar som urkunder.

Enligt den andra linjen har en utveckling skett med utgångspunkt från begreppet *upptagning*, där det förhärskande skyddsintresset varit att säkerställa tillgång till information som finns lagrad på ADB-medier. Lagändringar i detta syfte har skett främst i TF för att tillgodose dess krav på offentlighetsinsyn.

Av motiven från det lagstiftningsärende, där upptagningsbegreppet infördes i TF framgår inte annat än att avsikten var att ge detta begrepp en enhetlig innebörd. Med upptagning skulle avses de uppgifter som hade fixerats på det tekniska mediet. Upptagningsbegreppet förekommer emellertid i olika lagar där skilda skyddsintressen berörs. I samband med ändringar av dessa lagar synes skilda tolkningar framträda.

För att ytterligare tillgodose TF:s krav på offentlighetsinsyn har lagstiftaren förklarat att begreppet upptagning avser även s.k. potentiella upptagningar. Detta innebär att det är den som *mottar* informationen, som med vissa undantag kan bestämma de framtagna uppgifternas sakliga sammanhang genom sitt val av sökbegrepp. I förarbetena till den berörda ändringen i TF har lagstiftaren helt utelämnat sin tidigare gjorda anknytning till databäraren. I förarbetena till de straffrättsliga ändringarna i 21 § DL och 9 kap. 1 § BrB har lagstiftaren emellertid ställt det fysiska - anknytningen till data och databärare - i centrum. Dessa möjligen skilda tolkningar av begreppet upptagning allt efter i vilken författning det förekommer bör noteras så att en tolkning av upptagningsbegreppet i en viss bestämmelse inte utan vidare läggs till grund för tillämpningen av en annan bestämmelse där ett annat skyddsintresse gör sig gällande.

För utformningen av ett straffrättsligt skydd av urkunder är begreppen handling och upptagning inte lämpliga, eftersom de inte bör ges en annan innebörd än i grundlag. I TF innefattar detta begrepp visserligen även ADB-medier men det syftar inte på information som låses på samma sätt som innehållet i en urkund. Dessutom innefattas sådana konstellationer av uppgifter som mottagaren, inte avsändaren, bestämt. När ordet upptagning används i definitionen av elektroniskt dokument i tullagen har ett krav på verifierbarhet lagts till. I andra sammanhang, t.ex. föreskrifterna rörande taxeringsrevision, har upptagningsbegreppet tagits in utan någon precisering till av utställaren bestämda föreställningsinnehåll.

Datastraffrättsutredningen har lämnat förslag till ändringar - med sikte på handlingsbegreppet - i såväl rättegångsbalken som brottsbalken. Utredningen föreslår sålunda att rekvisitet urkund ersätts med "dokument", och att detta senare begrepp får en speciell betydelse i kapitlet om förfalskningsbrott, nämligen "en skriftlig originalhandling eller en bestämd mängd data för automatisk informationsbehandling, om det är

möjligt att fastställa att innehållet härrör från den som framstår som utställare". Vidare anges legitimationskort, biljett och dylikt bevismärke vara att anse som ett "dokument" i den betydelse begreppet tillagts i det aktuella kapitlet. Datastraffrättsutredningens förslag bereds för närvarande inom regeringskansliet.

I sammanhanget bör även nämnas att en särskild utredare (Ju 1994: 05) tillsatts med uppdrag att utarbeta sådana förslag till rättslig reglering som kan behövas i samband med inrättandet av s.k. elektroniska anslagstavlor och för användning av elektroniska dokument inom både förvaltningen och näringslivet (Dir. 1994:42). Denna utredning beräknas avsluta sitt arbete senast den 1 november 1995.

Enligt skattebrottsutredningens mening bör viss försiktighet iakttas när det gäller att införa legaldefinitioner på straffrättens område. I synnerhet gäller detta i de fall ett begrepp som förekommer på skilda områden inte avses få samma betydelse i olika lagstiftningssammanhang. När det gäller ord eller uttryck som dessutom har en viss betydelse i det allmänna språkbruket bör definitioner som avviker från den vedertagna i möjligaste mån undvikas.

Dessutom bör beaktas att begreppet "handling" har erhållit en definition i grundlag. Sålunda föreskrivs i 2 kap. 3 § första stycket tryckfrihetsförordningen att "med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel".

Enligt utredningens uppfattning är det tveksamt om legalitetsprincipen skulle kräva att en hänvisning görs till tryckfrihetsförordningen i de fall begreppet "handling" i en straffbestämmelse avses ha den innebörd som givits ordet i grundlag. Det är att märka att den nämnda bestämmelsen i tryckfrihetsförordningen inte innehåller någon begränsning till förordningens tillämpningsområde. Å andra sidan kan det naturligtvis hävdas att en sådan begränsning är underförstådd och att man inte utan vidare kan lägga förordningens handlingsbegrepp till grund för tolkningen av bestämmelser som tillkommit med annat syfte.

Mot bakgrund av vad Datastraffrättsutredningen påpekat beträffande "upptagning" i tryckfrihetsförordningen - att begreppet inte syftar på information som läses på samma sätt som innehållet i en urkund, och att därmed även förstås sammanställningar av uppgifter som mottagaren har möjlighet att göra - synes emellertid under alla förhållanden gälla att tryckfrihetsförordningens definition av "handling" inte är helt adekvat för den betydelse som bör tilläggas begreppet i skattebrottslagen.

Om "handling" bibehålls som ett rekvisit i skattebrottslagen fordras således en närmare precisering av begreppet för att även elektroniska deklARATIONER skall omfattas av lagens straffbestämmelser. Det synes

emellertid inte ändamålsenligt att föreslå att begreppet ges en särskild betydelse i skattebrottslagen innan ett slutligt ställningstagande föreligger till Datastraffrättsutredningens förslag om ändringar av handlingsbegreppet på den allmänna straffrättens område. Därtill kommer att frågan om en rättslig reglering för användningen av elektroniska dokument för närvarande är föremål för särskild utredning.

I samband med att man söker finna lösningar på frågor som har anknytning till ADB är det viktigt att hålla i minnet att informationstekniken utvecklas i snabb takt. Den lösning bör därför väljas som bäst kan stå emot förändringar. Mot bl.a. denna bakgrund har utredningen funnit det mera ändamålsenligt att ta bort begreppet handling i brottsbeskrivningarna i stället för att ge ordet en närmare angiven betydelse i skattebrottslagens mening.

Syftet med valet av begreppet handling i skattebrottslagen torde ha varit att skilja mellan muntliga uppgifter - som inte kan leda till straffansvar - och uppgifter i handlingar. Denna distinktion bör enligt utredningens mening i princip fortfarande gälla. Oriktiga uppgifter som lämnas *på annat sätt än muntligen* bör således kunna medföra straffansvar för skattebrott och vårdslös skatteuppgift.

Till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift

För att ansvar för en oriktig uppgift i skattesammanhang skall kunna utkrävas fordras att uppgiften lämnats *till ledning för myndighets beslut*.

Med myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift förstås enligt 11 § även ett sådant preliminärt eller slutligt beslut som på grund av särskild föreskrift skall anses meddelat. Bestämmelsen tillkom på Lagrådets inrådan med anledning av den beslutsform som tillämpades i fråga om de indirekta skatterna.

Genom vägledande prejudikat torde det i dag stå ganska klart vilka särskilda föreskrifter som krävs för att ett myndighetsbeslut enligt skattebrottslagen skall anses föreligga i de fall något formellt beslut inte fattas. När det gäller påföring av skatt genom automatisk databehandling fann visserligen Högsta domstolen i NJA 1986 s. 105 att ett av myndighet meddelat beslut i skattebrottslagens mening förelåg beträffande kilometerskatt oaktat att någon särskild bestämmelse härom inte fanns i vägtrafikskattelagen. I ett senare lagstiftningsärende på området har Lagrådet emellertid framhållit att det är angeläget att den mening som HD gav uttryck åt i rättsfallet klart kommer till uttryck i lagtexten.

Föreskrifter om s.k. automatiska eller fingerade beslut finns i dag

bl.a. i 15 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), 4 kap. 2 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter samt i 11 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Enligt bestämmelserna gäller att ett beslut anses ha fattats i enlighet med en i rätt tid ingiven deklaration. Har någon deklaration inte inkommit anses skatten genom ett beslut ha bestämts till noll kronor. Inkommer en deklaration till skattemyndigheten vid en senare tidpunkt än den föreskrivna anses i stället ett beslut ha fattats i enlighet med deklarationen om inte ett omprövningsbeslut har meddelats dessförinnan.

Enligt vad utredningen erfarit har konstruktionen med fingerade beslut medfört vissa tillämpningssvårigheter. Så t.ex. synes det oklart huruvida något brottsligt förfarande föreligger i de fall en skattskyldig avger en deklaration efter det att han blivit föremål för särskild kontroll men innan skattemyndigheten fattat ett formligt beslut. Bestämmelserna om fingerade beslut kan naturligtvis tolkas så att ett försöksbrott bör anses föreligga så snart en föreskriven deklarationstid gått till ända utan att den skattskyldige fullgjort sin skyldighet. En annan möjlig tolkning är emellertid att något s.k. noll-beslut aldrig anses har förelegat i de fall den skattskyldige avger en deklaration; låt vara för sent.

Beslutsordningen på inkomstskatteområdet har inte varit uppbyggt på bestämmelser om fingerade beslut. Ett grundläggande beslut om årlig taxering som inte inneburit någon avvikelse från deklarationen har beslutats genom att den handläggande tjänstemannen satt sin signatur på deklarationen.

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 1994 (prop. 1993/94:224) har emellertid införts en möjlighet för skattemyndigheten att fr.o.m. 1995 års taxering fatta vissa beslut av masskaraktär genom ADB. De nya reglerna innebär att grundläggande beslut om årlig taxering får fattas helt automatiskt på grundval av de uppgifter som finns registrerade i skatteregistret i de fall någon avvikelse från deklarationen inte sker. Systemet är framför allt avsett att tillämpas för beslut som grundar sig på den förenklade självdeklarationen, men kommer även att kunna tillämpas i de fall då skattemyndigheten utan avvikelse godtar uppgifterna i en särskild självdeklaration. Vidare kommer de beslut som grundas på taxeringsbeslutet t.ex. beslut om pensionsgrundande inkomst och underlag för beräkning av egenavgifter samt debiteringsbeslut att kunna fattas helt maskinellt.

Någon bestämmelse om att skatten i det särskilda fallet skall anses fastställd i enlighet med en avgiven deklaration har inte införts i taxeringslagen. Även om det i lagen anges att beslut *får* fattas automatiskt synes det sålunda tveksamt om ett sådant beslut i det särskilda

fallet kan anses som ett *av myndighet meddelat beslut* i den mening som avses i 2 § första stycket skattebrottslagen. Det synes inte heller stå helt klart att de förtryckta uppgifterna i den förenklade deklarationen kan sägas ha varit *till ledning för myndighetens beslut* i dessa fall. Avsikten är nämligen att de automatiska besluten skall fattas på grundval av de uppgifter som finns registrerade i skatteregistret, vilka bygger på information som skattemyndigheten fått genom kontrolluppgifter.

Som framgått av det föregående är en hel del problem förknippade med uttrycket "till ledning för myndighets beslut". Utredningen föreslår därför att rekvisitet ersätts med ett krav på att den oriktiga uppgiften skall "lämnas till myndighet". Konstruktionen med fingerade beslut blir därigenom inte längre nödvändig för att straffansvar skall kunna inträda i de fall ett formellt beslut inte fattats.

8.3 Skatteförseelse

Utredningens förslag: Straffbestämmelsen om skatteförseelse bör inledningsvis omfatta skattebrott som med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art.

För att en mera enhetlig och överskådlig reglering skall åstadkommas föreslås därtill att betydande delar av den kriminalisering som i dag regleras i uppbördslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt vissa andra författningar på skatte- och avgiftsområdet överförs till skattebrottslagen. Förseelser som denna kriminalisering avser att träffa kommer enligt förslaget i princip att bestraffas som skatteförseelse.

Ringa fall av skattebrott undantas generellt från det i skattebrottslagen kriminaliserade området. Den särskilda åtalsprövningsregeln i 13 § skattebrottslagen blir därigenom obehövlig och kan upphävas.

Straffskalan för skatteförseelse föreslås omfatta böter och fängelse upp till sex månader.

8.3.1 Gällande ordning i huvuddrag

Skattebedrägeri har, till skillnad från vad som gällde i fråga om brottet falskdeklaration enligt skattestrafflagen, indelats i svårhetsgrader. Förutom den s.k. normalgraden av skattebedrägeri förekommer således en ringa form benämnd skatteförseelse och en allvarligare grad, då brottet rubriceras som grovt skattebedrägeri.

Om ett skattebedrägeri, aktivt eller passivt, är att bedöma som ringa skall, enligt 3 § skattebrottslagen, dömas för *skatteförseelse*. För denna lindrigare form är endast böter föreskrivet som påföljd. Till skillnad från vad som gäller för de övriga formerna av skattebedrägeri är skatteförseelse inte straffbart på försöksstadiet. För skatteförseelse gäller vidare, enligt 13 § skattebrottslagen, att åtal får väckas endast i de fall detta är påkallat av särskilda skäl.

När det gäller gränsdragningen mellan skatteförseelse och skattebedrägeri uttalade departementschefen i propositionen till skattebrottslagen, att till kategorin ringa brott främst borde hänföras gärningar som rör mindre skatte- och avgiftsbelopp. Någon bestämd beloppsgräns för när ett skattebrott skall vara att anse som ringa ansågs inte kunna anges. I stället framhölls att denna gräns måste bli beroende av förhållandena i det särskilda fallet. Då det gäller beloppsgränsen för när åtal för skatteförseelse bör ske påpekades emellertid att denna gräns allmänt sett bör ligga avsevärt högre än vad som anses gälla för ringa förmögenhetsbrott enligt brottsbalken.

I specialmotiveringen till åtalsbegränsningsregeln angav departementschefen att särskilda skäl för åtal i regel bör anses föreligga om gärningsmannen inte kan påföras någon administrativ sanktion för sitt förfarande. Det torde i dessa fall ofta te sig stötande för den allmänna rättskänslan om en person som begår ett uppsåtligt brott helt undgår reaktion från samhällets sida. I första hand avsågs ringa brott rörande skatt eller avgift som inte omfattas av någon administrativ sanktionsform, t.ex. såsom är fallet vad gäller arvsskatt och gåvoskatt. Som ytterligare exempel på när det kan finnas anledning att åtala för skatteförseelse angavs att gärningsmannen är ställföreträdare för en juridisk person eller en omyndig. I dessa fall träffar den administrativa sanktionen den skattskyldige och inte ställföreträdaren för denne.

Departementschefen påpekade vidare det till synes självklara, att även andra objektiva omständigheter än beloppets storlek bör beaktas vid avgörandet om gärningen är att bedöma som ringa. Även vid åtalsprövningen bör naturligtvis omständigheterna vid brottet beaktas. Det framhölls att förhållandena i det särskilda fallet kan vara så graverande att det från allmänpreventiv synpunkt finns skäl att väcka åtal fastän det

undandragna skattebeloppet är obetydligt och oavsett om en administrativ påföljd har påförts eller ej. Något exempel på försvårande omständigheter av detta slag angavs emellertid inte (prop. 1971:10 s. 250 och 262).

Vilken betydelse för brottets rubricering subjektiva omständigheter kunde tänkas komma att få synes inte ha berörts i propositionen. I detta avseende anförde Skattestrafflagutredningen i sitt betänkande, att främst sådana förmildrande omständigheter som bristande erfarenhet, hög ålder, sjukdom och liknande personliga förhållanden, som förelåg vid tidpunkten då uppgiften lämnades eller skulle ha lämnats, kunde få betydelse för frågan om ringa fall borde anses föreligga. Vidare angavs i sammanhanget kunna beaktas om gärningsmannen avsett att endast temporärt undandra skatt på grund av en ekonomisk nödsituation och detta särskilt om den skattskyldige så snart som möjligt söker göra rätt för sig (SOU 1969:42 s. 231).

Ett för rättstillämpningen viktigt avgörande vad gäller gränsdragningen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse utgör rättsfallet NJA 1984 s. 384. Målet gällde ett åtal för försök till skattebedrägeri. Den skattskyldige påstods ha lämnat en oriktig uppgift i sin självdeklaration för beskattningsåret 1978 som, om den följts, skulle ha lett till en för låg skattedebitering om 7 183 kr. HD fann att gärningen varit att bedöma som skatteförseelse om den fullbordats och ogillade i följd därav åtalet. Som tidigare nämnts är skatteförseelse straffritt på försöksstadiet. I sin motivering anförde HD bl.a. följande:

Vad gäller den närmare gränsdragningen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse kan det till en början anmärkas att samtliga objektiva omständigheter i det enskilda fallet skall beaktas. Någon bestämd beloppsgräns med avseende på det skatte- eller avgiftsbelopp som undandragits eller kunde ha undandragits kan med hänsyn härtill inte anges. Det ligger emellertid i sakens natur att skatte- eller avgiftsbeloppets storlek är av stor betydelse när det gäller att avgöra om ett skattebrott skall anses som ringa eller ej. Allmänt sett kan sägas att beloppsgränsen bör ligga betydligt högre än vad som för närvarande gäller vid ringa förmögenhetsbrott enligt BrB (jfr prop 1971:10 s 250).

Det skattebelopp som föreligger till bedömning enligt åtalet, 7 183 kr enligt 1979 års taxering, är inte av sådan storlek att det bör komma i fråga att redan med hänsyn därtill beteckna ett skattebedrägeri avseende detta belopp som annat än ringa. Inte heller i övrigt är omständigheterna sådana att det vid en helhetsbedömning finns anledning att rubricera det brott som skulle ha förelegat, om den åtalade gärningen fullbordats, som svårare än skatteförseelse.

Riksåklagaren, som biträdde den skattskyldiges revisionstalan i HD,

anförde i sitt genmäle bl.a. följande:

För att undvika onödiga brottsanmälningar och för att åstadkomma en enhetlig ordning har sedan 1972 vissa beloppsgränser använts som riktpunkt för anmälan av skattebrott till åklagare. Gränserna har sedermera höjts med hänsynstagande till det sjunkande penningvärdet. Efter överläggningar i maj 1978 har riksåklagaren och företrädare för riksskatteverket enats om att brottsanmälan normalt bör begränsas till fall där den undandragna skatten uppgår till minst 3/4 av det vid taxeringsårets ingång gällande basbeloppet, höjt till närmaste tusental.

Det undandragna skattebeloppet i förevarande mål, 7 183 kr, understiger väsentligt det belopp som för ifrågavarande år ansetts böra föranleda anmälan om skattebrott. Med hänsyn härtill och då omständigheterna kring gärningen inte är av beskaffenhet att böra föranleda annan bedömning skulle gärningen, om den fullbordats, inte ha bedömts annat än som ringa.

Basbeloppet för januari månad 1979 uppgick till 13 100 kr. Den beloppsgräns som Riksåklagaren hänvisade till, vilken skulle utgöra riktmärket för skattemyndigheten att göra brottsanmälan, skulle sålunda i det aktuella fallet ha uppgått till 10 000 kr.

HD avstod emellertid från att binda sig vid en klart uttalad beloppsgräns och framhöll vad lagstiftaren anförde om att samtliga objektiva omständigheter vid gärningen skall beaktas. Även om en nyanserad bedömningsgrund sålunda förespråkades, framhöll HD samtidigt att storleken av det undandragna skattebeloppet är av avgörande betydelse för bedömningen om ett skattebedrägeri är att anse som ringa.

Med hänvisning till Riksåklagarens uttalande godtog Hovrätten för Övre Norrland i RH 136:93 att gränsen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse sätts vid 3/4 basbelopp i de fall storleken av undandragen skatt är av avgörande betydelse för brottets rubricering.

8.3.2 Åtalsanmälan av skattemyndigheten

Med den utgångspunkt vad gäller åtalsanmälan som redovisades av Riksåklagaren i NJA 1984 s. 384 kan det vara av intresse att något beröra vilka regler som gäller för skattemyndigheten vad avser anmälan om brott och hur dessa i dag synes tillämpade.

Bestämmelser om i vilka fall skattemyndigheten skall göra anmälan till åklagaren finns bl.a. i 17 § skattebrottslagen. Enligt detta lagrum är skattemyndigheten skyldig att göra anmälan så snart det finns anledning att anta att ett skattebrott har begåtts. En anmälan behöver dock inte göras om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt

lagen eller om anmälan av annat skäl inte behövs. I 22 § taxeringsförordningen (1990:1236) finns kompletterande bestämmelser om vad anmälan skall innehålla. Av anmälan skall sålunda framgå vilka omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott. Motsvarande bestämmelser vad gäller skyldigheten för skattemyndigheten att anmäla brott mot uppbördslagen finns i 66 § uppbördsförordningen (1967:626).

Åtalsanmälan skall således göras av skattemyndigheten så snart det finns anledning att anta att ett brott enligt skattebrottslagen begåtts. Uttryckssättet anknyter till formuleringen i 23 kap. 1 § rättegångsbalken, som anger förutsättningarna för när förundersökning skall inledas. Vid införandet av regeln om anmälningsskyldighet uttalades också av departementschefen att regeln i 17 § skattebrottslagen är avsedd att tillämpas så, att en åtalsanmälan skall ske så snart som det finns förutsättningar för att inleda en förundersökning (prop. 1982/83:134 s. 40). I sammanhanget framhölls även att någon anmälan inte behöver göras om det misstänkta skattebrottet är av sådan beskaffenhet att man kan utgå från att det kommer att beivras enbart genom skattetillägg och att förundersökning eller åtal alltså inte blir aktuellt. Som exempel på när det av annat skäl är uppenbart att någon anmälan inte behöver göras angavs den situationen att det står klart att anmälan redan skett eller att åklagaren av någon annan anledning har kännedom om saken.

Av betydelse för frågan om skattemyndigheten är skyldig att göra en anmälan om ett misstänkt skattebrott är således om förutsättningar föreligger eller ej för att inleda förundersökning om brottet. I detta hänseende gäller bl.a. enligt 23 kap. 4 a § rättegångsbalken att förundersökning inte behöver inledas om det redan från början står klart att en påbörjad undersökning skulle kunna läggas ner. I fråga om förutsättningarna för att lägga ner en förundersökning anges i lagrummet att så får ske bl.a. om det kan antas att åtal för brottet inte kommer att äga rum till följd av bestämmelserna om åtalsunderlåtelse eller om särskild åtalsprövning samt något väsentligt allmänt eller enskilt intresse inte därigenom åsidosätts. Vid avgörandet om en åtalsanmälan skall göras eller ej har skattemyndigheten således även att ta ställning till hur åklagarens lämplighetsprövning enligt den särskilda åtalsbegränsningsregeln i 13 § skattebrottslagen kommer att utfalla.

Ansvar för att anmälningsskyldigheten fullgörs vilar i första hand på personalen vid det skattekontor som handlägger skatteärendet. För det enskilda fallet betyder detta i praktiken naturligen att avgörandet i de allra flesta fallen kommer att ankomma på den handläggare som granskar den aktuella deklarationen. Till hjälp för handläggarna och för att såvitt möjligt säkerställa att enhetlig praxis tillämpas av alla skattemyndigheter i landet har Riksskatteverket (RSV) givit ut "Min-

neslista vid anmälan av misstänkt skattebrott m.m." och blanketter att användas vid åtalsanmälan. Av minneslistan framgår att den beloppsgräns fortfarande tillämpas som i 1984 års rättsfall angavs som riktmärke. Sålunda anges i minneslistan att anmälan till åklagaren bör ske om det undandragna skattebeloppet uppgår till minst 3/4 basbelopp avrundat till närmast högre tusental kronor. I minneslistan anmärks dock att anmälan kan ske vid undandragande av lägre skattebelopp om det är fråga om upprepad brottslighet eller om särskilda omständigheter föreligger. I sammanhanget bör anmärkas att ett bibehållande av beloppsgränsen efter genomförandet av skattereformen i praktiken inneburit att gränsen för flertalet skattskyldiga höjts något i följd av att skattesatserna sänkts.

Som framgår av den under avsnitt 5 (tabell 5.1) redovisade statistiken från Statistiska centralbyrån (SCB) har under åren 1990 och 1991 endast tre respektive sex personer lagförts för skatteförseelse. Under år 1992 tillämpades lagrummet över huvud taget inte och år 1993 var antalet lagföringar inte fler än tre stycken. Med all sannolikhet kan därav slutas att ytterst få anmälningar från skattemyndigheterna förekommit angående misstankar om skattebrott som i händelse av fällande dom skulle vara att bedöma som skatteförseelse. De senare årens statistik skulle alltså tyda på att bestämmelsen om skatteförseelse närmast är att betrakta som obsolet.

Att bestämmelsen om skatteförseelse redan vid sin tillkomst måste ha förutsatts få ett mycket snävt tillämpningsområde framgår av de nyss redovisade motivuttalandena. När det gäller den i praktiken helt dominerande del av skattelagstiftningen inom vilken skattetillägg kan användas som sanktion är det som framgått avsett att i normala fall lagföring inte skall äga rum; den administrativa sanktionen skall vara tillräcklig och denna är i princip obligatorisk. Åtgärder för lagföring i fall då det undandragna skattebeloppet är obetydligt har avsetts vara reserverade för situationer då förhållandena är särskilt graverande.

Trots detta skulle man naturligtvis inte ha väntat sig en utveckling enligt vilken brottet skatteförseelse över huvud taget saknar praktiskt tillämpningsområde och ej blir föremål för några anmälningar. En tänkbar förklaring härtill, vilken vinner stöd av de allmänna synpunkter som lämnats av skattemyndigheterna som svar på utredningens enkät, är den allt tyngre arbetsbelastning som även skattemyndigheterna fått vidkännas de senaste åren. Om arbetsbördan ökar samtidigt som resurserna minskas eller förblir oförändrade är det rimligt att anta att mindre arbete läggs ned på de förhållandevis bagatellartade fallen av skatteundandragande. En ytterligare förklaring till de låga anmälnings-siffrorna kan vara den omorganisation inom skatteförvaltningen som

genomförts med anledning av de förändringar som beslutades om i samband med tillkomsten av den nya taxeringslagen. Efter omorganisationen ankommer anmälningsskyldigheten i stor utsträckning på de lokala skattekontoren. För många handläggare har anmälningsskyldigheten blivit en ny arbetsuppgift för vilken det naturligen tar viss tid att utarbeta rutiner och skaffa sig erfarenhet om. Vidare kan förmodas att omorganisationen i sig medfört en viss tillfällig nedgång av anmälningssfrekvensen vad gäller samtliga brott enligt skattebrottslagen.

Av avgörande betydelse för den låga anmälningssfrekvensen vad gäller skatteförseelse är sannolikt att skattemyndigheten vid sin bedömning om en åtalsanmälan skall göras inte i någon större utsträckning ser till omständigheterna i det enskilda fallet, utan i stället låter den beloppsgräns som RSV efter samråd med riksåklagaren rekommenderat bli det utslagsgivande. Därmed ställs åklagarna sällan inför att behöva ta ställning till om åtal i det enskilda fallet är påkallat av särskilda skäl. I motsvarande mån blir antalet lagföringar för skatteförseelse begränsat.

8.3.3 Särskilda skäl till åtal för skatteförseelse

Att skattemyndigheterna vid sin bedömning fäster avgörande vikt vid det undandragna skattebeloppet är förklarligt av flera skäl. För det första har, som tidigare anförts, Högsta domstolen i sitt avgörande från 1984 framhållit betydelsen av storleken på det undandragna beloppet vad gäller frågan om ett skattebedrägeri är att anse som ringa. För det andra utgör det uppenbarligen ingen lätt uppgift att avgöra om det i det enskilda fallet av särskilda skäl kan anses påkallat att åtal väcks, trots att administrativ sanktion påförts. För denna bedömning ger förarbetena ingen egentlig ledning och refererad rättspraxis saknas. Åklagare är inte skyldiga att närmare ange sina överväganden vid åtalsprövningen, och ett beslut i åtalsfrågan kan inte överprövas av domstolen. Om en åklagare för domstolen förklarar att han inte skulle ha funnit åtal för en gärning, rubricerad som skatteförseelse, påkallat av särskilda skäl, skall åtalet ogillas utan någon prövning i sak (jfr NJA 1981 s. 513).

Ett rättsfall som belyser svårigheten att avgöra om särskilda skäl för åtal föreligger är NJA 1992 s. 150. Åklagaren hade i målet väckt åtal för skattebedrägeri under påstående att den skattskyldige uppsåtligt lämnat oriktig uppgift i sin självdeklaration avseende taxeringsåret 1983 och därigenom föranlett att ett för lågt skattebelopp om 9 891 kr påförts honom. Den skattskyldige, som drev ett vårdhem, hade i förvärvskällan annan fastighet kostnadsfört inköp av virke och ett frysskåp, vilken egendom tillförts en av honom ägd sommarstuga och därför var att

hänföra till privata levnadskostnader. Underrätterna, som fann att gärningen varken med hänsyn till det undandragna beloppet eller omständigheterna i övrigt var att bedöma som skattebedrägeri, dömden skattskyldige för skatteförseelse till böter. (Tingsrättsdomen meddelades år 1990 och bör därför ha varit det enda fall av skatteförseelse som enligt den förut åberopade statistiken ledde till lagföring det året.)

HD beviljade prövningstillstånd beträffande frågan om hovrätten skulle ha ogillat åtalet med hänsyn till bestämmelsen i 13 § skattebrottslagen och vilandeförklarade frågan om prövningstillstånd rörande målet i övrigt. I domskälen anförde HD bl.a. följande:

När som i förevarande mål åklagaren väckt åtal för skattebedrägeri, ett brott beträffande vilket någon särskild åtalsprövning inte krävs, men domstolen finner att gärningen är att bedöma endast som skatteförseelse, kan förhållandet vara att uppgift saknas i handlingarna om åtalsprövning skett. I denna situation kan domstolen komma att tveka angående åklagarens inställning i åtalsfrågan. Det kan under alla omständigheter finnas skäl för åklagaren att redovisa den särskilda åtalsprövningen i ett fall där ett skattetillägg påförts, eftersom ett straffrättsligt ingripande då skall ske bara i vissa situationer. Skulle åklagarens inställning inte redovisas bör domstolen inom ramen för sin materiella processledning bereda åklagaren tillfälle att ange hur han i den uppkomna situationen ställer sig till åtalet. Om frågan huruvida åtalsprövning skett uppkommer först efter det att huvudförhandlingen avslutats bör komplettering ske enligt det i 46 kap 17 § RB angivna förfarandet. Förklarar åklagaren, att han inte skulle ha funnit åtal för gärningen, rubricerad som skatteförseelse, påkallat av särskilda skäl bör åtalet ogillas utan prövning i sak (jfr NJA 1981 s 513).

I förevarande mål har åklagaren inte uttryckligen uttalat sig i fråga om förekomsten av särskilda skäl enligt 13 § skattebrottslagen. Gunnar W har emellertid genom sin vadetalan aktualiserat frågan, huruvida åtalet skolat ogillas med hänsyn till nämnda bestämmelse, och åklagaren har i genmälet hemställt om fastställelse av TR:ns dom. Som riksåklagaren anført får anses, att åklagaren därigenom gjort den bedömningen att åtal för skatteförseelse varit påkallat av särskilda skäl. Det mot Gunnar W väckta åtalet avseende 1983 års taxering kan därför inte ogillas utan prövning i sak.

Med den utgång målet fick beträffande frågan om åtalsprövning förekommit, fann HD inte skäl föreligga att meddela prövningstillstånd beträffande målet i övrigt. Underrätternas dom stod således fast.

I det aktuella fallet angav åklagaren inte några uttryckliga skäl till varför gärningen enligt hans mening var att bedöma som skattebedrägeri av normalgraden och inte som skatteförseelse, vilket underrätterna

ansåg. De skäl som därvid varit avgörande för åklagaren har sannolikt även legat till grund för hans bedömning att särskilda skäl för åtal förelåg. I det aktuella fallet var det undandragna skattebeloppet betydligt lägre än det belopp som enligt överenskommelsen mellan Riksåklagaren och Riksskatteverket skulle ha utgjort riktmärke för skattemyndigheten att göra åtalsanmälan. Med denna utgångspunkt skulle gränsen för anmälan ha legat vid 15 000 kr. Vidare kan konstateras att den skattskyldige genom lagakraftvunnet beslut påförts skattetillägg för de oriktiga uppgifterna. Således förelåg inte heller det skälet, att skattetillägg inte utgått, vilket i olika sammanhang annars brukar anföras som ett argument för att särskilda skäl till åtal för skatteförseelse bör anses föreligga. Det avgörande för åklagaren bedömning synes ha varit att han ansett omständigheterna i det aktuella fallet särskilt allvarliga.

Det kan väl ifrågasättas om omständigheterna i det aktuella fallet på något avgörande sätt skilde sig från dem som vanligen brukar förekomma då det gäller uppsåtligt lämnade oriktiga uppgifter i skattesammanhang. Sannolikt skulle många åklagare ha valt att ej väcka åtal. Men det är som förut antytts svårt att veta vilken typ av fall som lagstiftaren haft i åtanke vid tillkomsten av åtalsprövningsbestämmelsen. Det är här otvivelaktigt fråga om svårbedömda gränsdragningar som samtidigt för den enskilde är av stor betydelse.

Om åklagaren anser att särskilda skäl för åtal föreligger och de subjektiva och objektiva förutsättningarna för en fällande dom är uppfyllda, kan domstolen inte annat än döma för skatteförseelse hur obetydligt det undandragna skattebeloppet än må vara, låt vara att möjligheten att meddela påföljdseftergift i vissa fall står öppen. Domstolen kan vid bestämmandet av påföljd i viss mån ta hänsyn till att skattetillägg påförts den skattskyldige. Man kommer dock inte ifrån att det enligt gällande ordning blir i viss mån slumpmässigt i vilka fall de mest bagatellartade skattebrotten träffas av en dubbelsanktion, i den mån bestämmelserna om skatteförseelse åter skall komma i praktiskt bruk.

8.3.4 Bör kriminaliseringen av skatteförseelse bestå?

Tanken vid skattebrottslagens tillkomst var att endast allvarligare överträdelser skulle kriminaliseras i skattebrottslagen. Som utredningen redan tidigare anmärkt kan det emellertid ifrågasättas om denna tanke kommit att avspeglas fullt ut i regleringen. Skatteförseelse och bristande uppberdsredovisning, förseelser vilka inte ansetts ha ett högre straffvärde än böter, har kriminaliserats i skattebrottslagen, medan betalningsbrottet i 81 § uppberdslagen och 28 § lagen om sjömansskatt med straff-

maximum fängelse högst ett år straffbelagts i respektive specialförfattning.

Som utredningen ser det finns det skäl att så långt möjligt fullfölja den tanke som låg till grund för förslaget till skattebrottslag. Enligt utredningens mening bör således allvarligare överträdelser mot skatte- och avgiftsförfattningarna i princip uteslutande kriminaliseras i skattebrottslagen, medan överträdelser av mera ordningsmässig karaktär i första hand bör bestraffas genom regler om administrativa sanktioner i skatte- och avgiftsförfattningarna.

Med denna utgångspunkt finns det skäl att överväga om inte ringa fall av skattebedrägeri bör avkriminaliseras, och i konsekvens därmed om inte så också bör ske beträffande brottet bristande uppbördsredovisning.

I anslutning här till kan nämnas att Riksåklagaren och Rikspolisstyrelsen i sin år 1992 avgivna rapport angående vissa frågor om ekonomisk brottslighet med samma utgångspunkt uttalat att det bör övervägas om skatteförseelse och de lindrigaste fallen av skattebedrägeri kan depenaliseras och ersättas med administrativa avgifter (s. 56).

Det bör redan i detta sammanhang anmärkas att utredningen i det följande kommer att föreslå att brottet oredlig uppbördsredovisning avskaffas som särskilt brott och att bestämmelsens materiella innehåll inarbetas i den grundläggande regeln om skattebedrägeri (avsnitt 8.6.2). Om utredningens förslag i denna del godtas kommer således även de förseelser som i dag bestraffas som bristande uppbördsredovisning att falla under straffbudet för skatteförseelse.

Straffbestämmelser med enbart böter som påföljd förekommer på flera håll i skatte- och avgiftsförfattningarna. Man har anledning att ifrågasätta om gärningar med ett så lågt straffvärde överhuvud taget bör vara kriminaliserade när det, som på skattebrottsområdet, förekommer ett administrativt sanktionssystem vid sidan om det straffrättsliga. I de allra flesta fall är avgiftssanktioner också en tillräcklig samhällsreaktion på överträdelser av detta slag.

Av olika skäl har det emellertid inte ansetts möjligt eller önskvärt att införa avgiftssanktioner på hela skatte- och avgiftsområdet. Några administrativa sanktioner för oriktiga uppgifter finns inte på exempelvis fastighetstaxeringsområdet och inte heller när det gäller arvs- och gåvoskatt (på fastighetstaxeringsområdet finns dock numera förseningsavgifter). Vidare gäller att de administrativa avgifterna endast kan drabba den skattskyldige och inte t.ex. ställföreträdaren för en juridisk person eller för en omyndig. I dessa fall har det därför ansetts befogat att vid sidan om avgiftssystemet straffbelägga regelöverträdelser med böter.

Utredningen kommer att i senare sammanhang behandla frågan om en

eventuell utvidgning av de administrativa sanktionernas tillämpningsområde. Det skall emellertid redan här förutskickas att utredningen inte kommer att föreslå att systemet med skattetillägg utvidgas till nya områden. Ett av skälen för detta ställningstagande är att arbetsbördan redan med nuvarande ordning är så betydande för skatteförvaltningens del att det synes vanskligt att införa nya arbetskrävande uppgifter.

Mot tanken på en avkriminalisering beträffande ringa fall av skattebedrägeri kan alltså nu, liksom vid skattebrottslagens tillkomst, åberopas att den uppgiftsskyldige i vissa situationer helt och hållet skulle undgå sanktion, antingen därför att den oriktiga uppgiften har avseende på en skatt inom vars tillämpningsområde skattetillägg inte kan användas eller också därför att förseelsen begåtts av någon i hans egenskap av ställföreträdare för annan. Någon egentlig praktisk betydelse skulle detta dock inte få, eftersom det här rör sig om specialfall och lagföringar i praktiken knappast förekommer på dessa områden. Från principiell synpunkt kan man för övrigt hysa vissa betänkligheter mot en ordning som innebär att av två i övrigt helt likvärdiga förseelser den ena föranleder åtal därför att någon administrativ sanktion inte står till buds medan i det andra fallet sanktionen får stanna vid skattetillägg.

Med hänvisning till det anförda har utredningen kommit till den slutsatsen att den lämpligaste lösningen är att ringa fall generellt undantas från det i skattebrottslagen kriminaliserade området. Detta har den principiella fördelen att avgörandet om en mera bagatellartad gärning skall föranleda straff eller ej ytterst ankommer på domstolen, och samtidigt undgår man åtminstone till betydande del de gränsdragningssvårigheter som är förenade med nuvarande ordning. Utredningen kommer att i författningskommentaren närmare uppehålla sig vid frågan vilka fall som i fortsättningen bör bedömas som ringa.

Bestämmelsen om skatteförseelse omfattar för närvarande endast ringa fall och med den nyss angivna utgångspunkten skulle en utväg vara att denna helt upphävs. Utredningen anser emellertid att det även i fortsättningen finns behov av en lindrigare variant av skattebrottet med möjlighet att låta påföljden stanna vid böter.

Närmast till hands ligger enligt utredningens mening att behålla en straffbestämmelse mot skatteförseelse men låta denna omfatta sådana fall av skattebrott som är av *mindre allvarlig art*. Straffskalan synes då enligt vanliga principer böra omfatta böter eller fängelse i högst sex månader. Dessutom bör i enlighet med vad som förut förordats anges att det i ringa fall inte skall dömas till ansvar.

Den angivna lösningen medför att en del av de fall som i dag rubriceras som skattebedrägeri i fortsättningen kommer att betraktas som skatteförseelse. I de lindrigare fallen, då påföljden bedöms kunna stanna

vid böter, kommer lagföring därmed ofta att kunna ske genom straffföreläggande, vilket är en betydande praktisk fördel.

8.3.5 Utvidgning av tillämpningsområdet för skatteförseelse

Allmänt

Utredningen skall enligt sina direktiv söka åstadkomma en mera enhetlig och överskådlig reglering än den nuvarande. Om i enlighet med vad som nyss har förutsatts en bestämmelse om skatteförseelse behålls, synes en tänkbar lösning vara att till denna överföra betydande delar av den kriminalisering som i dag har kommit till uttryck i uppbördslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt vissa speciella författningar på skatteområdet. Tanken är inte helt ny: redan Skattestrafflagutredningen föreslog på sin tid att en del av de straffbestämmelser som nu finns i uppbördslagen skulle bestraffas i skattebrottslagen.

Huruvida en sådan förändring leder till fördelar för de tillämpande myndigheterna kan naturligtvis diskuteras. Vinsten är snarare att kriminaliseringarna, som i dag är mycket oenhetliga i fråga om konstruktion och straffsatser, återförs på enhetliga principer. Men för de tillämpande myndigheterna kan det kanske vara en fördel att exempelvis i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter omedelbart finna straffsanktionerna beträffande de många förpliktelser som läggs fast i lagen. Skulle det här ha varit fråga om bestämmelser som tillämpats mera frekvent, är utredningen närmast av den uppfattningen att nuvarande struktur på regleringen lika gärna kunde ha behållits.

De bestämmelser som det här är fråga om tillämpas emellertid ytterst sällan - i många fall praktiskt taget aldrig - i praktiken. Utredningen har därför varit inne på tanken att den betydande del av de förseelser som i dag straffbeläggs exempelvis i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skulle kunna avkriminaliseras. Att helt avstå från sanktionsmöjligheter synes dock knappast tillrådligt: man skulle då åstadkomma en ordning som i den straffrättsliga doktrinen brukar betecknas som "lex imperfecta", dvs. medborgerliga skyldigheter skulle vara fastställda i lag utan att ens i mycket flagranta fall kunna sanktioneras. Att mera generellt övergå till vitesförelägganden eller administrativa sanktioner på dessa områden skulle påtagligt öka myndigheternas arbetsbörda utan någon motsvarande nytta. Utredningen är därför av den uppfattningen att kriminaliseringen i det stora hela bör behållas, närmast med sikte på fall då föreliggande kontrollsvårigheter mera systematiskt missbrukas.

Utredningen anser således att det inte finns anledning att eftersträva

någon mera frekvent realisering av straffsanktionerna när det gäller de skilda förpliktelser som gäller i fråga om deklarationer och kontrolluppgifter. Att förekommande slarv och förbiseenden sällan anmäls till åtal är naturligt i betraktande av den marginal som tillämpas i fråga om uppsåtliga förfaranden. Med denna utgångspunkt anser utredningen att det skulle innebära fördelar att samla straffsanktionerna i skattebrottslagen. Kriminaliseringen blir enhetligt utformad, och lagstiftaren undgår den omgång som det innebär att straffbestämmelser skall övervägas varje gång de materiella bestämmelserna ändras.

Utifrån de angivna förutsättningarna anser utredningen till en början att bestämmelsen om skatteförseelse i 3 § skattebrottslagen bör omfatta - förutom brott enligt 2 § som är av mindre allvarlig art - fall då någon i annat fall än som avses i 2 § uppsåtligen till beskattningsmyndighet lämnar oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt eller uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att lämna en föreskriven uppgift av sådant slag som skall lämnas utan särskilt föreläggande eller anmaning och som ej avser egen självdeklaration. Härigenom kommer bl.a. brott mot skyldigheten att lämna korrekta kontrolluppgifter att kunna bedömas som skatteförseelse i de fall då 2 § inte är tillämplig. Även uppsåtligen lämnade oriktiga uppgifter som av ett eller annat skäl inte medför fara för skatteundandragande bör omfattas av denna kriminalisering.

Särskilt om muntliga uppgifter

En fråga som förtjänar diskuteras särskilt är om en ändrad bestämmelse skall begränsas till uppgifter som lämnas på annat sätt än muntligen eller om den även skall omfatta uppgifter som lämnas på sådant sätt.

Muntliga uppgifter omfattas inte för närvarande av kriminaliseringen i skattebrottslagen. Skattestrafflagutredningen hade föreslagit att sådana uppgifter skulle täckas av lagen, men departementschefen tog avstånd från tanken i propositionen till skattebrottslagen (prop. 1971:10 s. 229).

Straff för oriktiga muntliga uppgifter kan emellertid ådömas enligt den mycket allmänt hållna men sällan tillämpade 79 § uppborðslagen, och inte heller den genom lagstiftning år 1992 tillagda 79 a § samma lag (angående F-skattesedel) gör något undantag för muntliga uppgifter, låt vara att självfallet båda bestämmelserna huvudsakligen har skriftliga uppgifter i sikte. Även enligt en del andra specialbestämmelser gäller att straffansvar för muntliga uppgifter torde kunna ifrågakomma under något skiftande förutsättningar (se t.ex. 83 § fordonsskattelagen). I varusmuggningslagen och andra författningar om skatt som tas ut i den

ordning som gäller för tull kan också oriktiga uppgifter som lämnas muntligen föranleda straffansvar. Dessutom gäller enligt 4 kap. 7 § LSK att, om någon lämnar en oriktig uppgift till den som är skyldig att lämna kontrolluppgift för honom, uppgiften kan föranleda straffansvar vare sig den har lämnats skriftligen eller muntligen.

Starka skäl talar för att man åstadkommer en mera enhetlig princip i detta avseende. Därvid inställer sig först frågan om man bör följa skattebrottslagens nuvarande princip och alltså upphäva kriminaliseringen för de fall då muntligen lämnade oriktiga uppgifter i dag är straffbelagda.

Som huvudskäl för att frångå Skattestrafflagutredningens förslag åberopade departementschefen att oriktiga uppgifter kunde lämnas efter det att deklarationen avgivits, varvid förundersökning kunde tänkas pågå samtidigt som beskattningskontrollen. Om även muntliga uppgifter skulle omfattas av kriminaliseringen, skulle man hamna i en konfliktsituation, eftersom oriktiga uppgifter som en misstänkt lämnar under en förundersökning i brottmål är straffria.

Uppenbarligen är det närmast förhållandena i samband med en taxerings- eller skatterevision som departementschefen här har haft i åtanke. Så till vida är tanken dock inte konsekvent genomförd som skriftligen lämnade oriktiga uppgifter kan leda till straffansvar helt oavsett om förundersökning pågår när uppgifterna lämnas. Departementschefens uttalanden har emellertid så tillvida fått ökad aktualitet som det numera står klart att art. 6 i Europakonventionen innebär att den som är misstänkt för skattebrott saknar skyldighet att producera bevisning som kan åberopas mot honom. Konsekvenserna härav för svensk del skall analyseras av en nyligen tillsatt utredning (Dir. 1994/95:12), som i övrigt har fått till uppgift att göra en översyn av lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Ett annat av de åberopade skälen för att inte följa Skattestrafflagutredningens förslag - nämligen omkonstruktionen av skattebedrägeri till ett effektbrott - gör sig inte gällande, om man i enlighet med utredningens förslag överger denna konstruktion.

Vissa skäl talar otvivelaktigt för att man borde generellt jämställa muntliga uppgifter med skriftliga i skattebrottslagen. I överensstämmelse med de principer om serviceskyldighet som följer av förvaltningslagen har skattemyndigheterna liksom andra myndigheter i allt större utsträckning kommit att ta emot muntliga uppgifter som komplettering eller förtydligande av vad som har uppgetts skriftligen, varvid uppgifterna regelmässigt dokumenteras genom tjänsteanteckning. Det kunde mot denna bakgrund te sig följdriktigt att även bestämmelserna om skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift utvidgades till att gälla muntliga uppgifter. Det kan dessutom te sig oegentligt att t.ex. en oriktig uppgift

som lämnas i en skriftlig inlägga till länsrätten kan medföra straffansvar för skattebedrägeri eller vårdslös skatteuppgift medan samma oriktiga uppgift är straffri, om den lämnas vid muntlig förhandling inför domstolen.

Mot detta står de betydande svårigheter för polis, åklagare och domstolar som kan förutses om muntliga uppgifter mera regelmässigt skulle anmälas till åtal. Även om det finns allt skäl att se positivt på den ökade service som i förvaltningslagens anda tillämpas av skattemyndigheterna kan det kanske också ligga en fara i om muntliga uppgifter skulle accepteras i alltför stor omfattning i förlitan på att de lämnas under samma straffansvar som skriftliga uppgifter.

Med hänsyn till de senast anförda synpunkterna anser utredningen att det skulle föra för långt att låta muntliga uppgifter falla under den generella kriminaliseringen av skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift. Samtidigt får principiella skäl anses tala för att ett uppsåtligt lämnande av oriktiga uppgifter till beskattningsmyndighet i allvarliga fall bör kunna bestraffas, om uppgiften har betydelse för den uppgiftsskyldige eller annan att betala skatt. Det praktiska utrymmet för en tillämpning av en sådan regel blir naturligtvis dock mycket begränsat, och en straffrihetsregel för ringa fall är under alla förhållanden ofrånkomlig. Som ringa fall får man betrakta sådana fall där den muntligen lämnade uppgiften inte medför några konsekvenser eller leder till en begränsad ekonomisk fördel för den skattskyldige.

Utredningen finner inte tillräckliga skäl att göra något uttryckligt undantag för muntliga uppgifter i förevarande sammanhang utan förordar att bestämmelsen om skatteförseelse med nämnda begränsningar blir tillämplig även på sådana uppgifter.

Tillämpningsområdet i övrigt för skatteförseelse

Som skatteförseelse bör enligt utredningens mening också sådana fall beivras som består i att någon till sin arbetsgivare eller annan, som är skyldig att lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse till beskattningsmyndighet eller att innehålla skatt, uppsåtligen lämnar oriktig uppgift som är av betydelse för fullgörande av sådan skyldighet. Även uppsåtlig eller grov oaktsam underlåtenhet att lämna sådana uppgifter bör kunna rubriceras som skatteförseelse i straffvärda fall. De straffbestämmelser som för närvarande finns intagna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter liksom i åtskilliga specialförfattningar kommer med denna lösning att kunna avvaras. Liksom för närvarande bör gälla att underlåtenhet att lämna egen självdeklaration

eller till denna hörande uppgifter inte i sig skall vara straffbar. I detta fall bör en förutsättning för straffbarhet vara att fara för skatteundrandragande föreligger.

Den reglering som nu har förordats innebär att det när oriktig uppgift har lämnats krävs uppsåt för straffbarhet medan det blir straffbart redan vid grov oaktsamhet att helt underlåta att lämna föreskrivna uppgifter. Även om denna ordning har förebilder i de olika specialförfattningarna på skatteområdet kan den naturligtvis diskuteras. Utredningen anser likväl att en sådan lösning ter sig mest naturlig. Att generellt straffbelägga grovt oaktsamt lämnande av oriktiga uppgifter även när fara för skatteundrandragande ej föreligger leder uppenbarligen alltför långt. Med tanke inte minst på den ökade betydelsen av att skyldigheten att lämna kontrolluppgifter fullgörs - vilken tydligt framträder i det fr.o.m. 1995 års taxering tillämpade ytterligare förenklade deklarationsförfarandet - synes man däremot inte kunna undvara en straffbestämmelse för fall då sådan eller därtill anknuten uppgiftsskyldighet över huvud taget inte fullgörs.

Enligt 80 § uppborrdslagen är det för närvarande straffbart att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåta att fullgöra skyldigheten att innehålla skatt för annan. I den mån denna kriminalisering skall behållas, synes det lämpligt att även förseelser av det slaget hänförs till området för skatteförseelse. Utredningen återkommer till frågan i avsnitt 8.6.3.

Straffskalan för de här avsedda lagöverträdelserna bör enligt utredningens mening omfatta böter och fängelse upp till sex månader. En del av de förseelser som kommer att falla under straffbestämmelsen har visserligen i dag endast penningböter och andra endast dagsböter i skalan. Det synes emellertid inte möjligt att på en gång åstadkomma en enklare och mera överskådlig reglering än den nuvarande och bibehålla den fingradering av straffskalorna som har kommit till uttryck i nuvarande reglering. Till följd av brottsbalkens nu gällande konstruktion av bötesstraffet kommer de lindrigare fallen - i den mån de överhuvud taget leder till lagföring - att kunna bestraffas med penningböter även i fortsättningen.

I fråga om sådana överträdelser som nu avses bör enligt utredningens mening generellt kunna gälla att ringa fall inte skall föranleda straffansvar. I några fall innebär detta en skillnad i förhållande till nuvarande reglering, men denna synes sakna betydelse.

Utredningen återkommer i avsnitt 8.9 och i författningskommentaren till konsekvenserna av de här framlagda förslagen

Som redan antytts innebär den föreslagna lösningen att ett inte obetydligt antal straffbestämmelser i andra författningar än skattebrotts-

lagen kommer att kunna upphävas.

8.3.6 Åtalsbegränsningsregeln i 13 § skattebrottslagen

Om utredningens förslag att undanta ringa skattebrott från det straffbara området godtas, bortfaller därmed utrymmet för den nuvarande åtalsprövningsregeln i 13 § skattebrottslagen, som innebär att åtal i ringa fall får väckas endast om det finns särskilda skäl. Finner åklagaren att ett fall är att anse som ringa föreligger ingen straffbar handling enligt utredningens förslag, och åtal skall givetvis i så fall inte väckas. Det kan emellertid trots detta finnas skäl att ytterligare överväga frågan om en regel om särskild åtalsprövning behövs i skattebrottslagen.

Utredningen anser för sin del att de allmänna bestämmelserna om åtalsunderlåtelse i 20 kap. rättegångsbalken är tillräckliga för att uppnå syftet att lagföring inte bör ske beträffande bagatellartade förseelser utan att rättsväsendets resurser i stället används till bekämpande av allvarlig brottslighet. Visserligen kan hävdas att det föreligger en viss skillnad mellan de allmänna reglerna om åtalsunderlåtelse och bestämmelserna om särskild åtalsprövning. De senare förutsätts föreskriva restriktivare förutsättningar för åtal. I dessa fall gäller vidare, till skillnad från vad som är fallet vid åtalsunderlåtelse, att klarhet i skuldfrågan inte är någon förutsättning för beslut att inte väcka åtal. Ett negativt åtalsbeslut enligt en särskild åtalsprövningsregel innebär således inte ett konstaterande att den misstänkte haft skuld till brottet. Dessa skillnader förefaller emellertid vara av mera formell än praktisk natur.

Under förutsättning att något "väsentligt allmänt eller enskilt intresse" inte åsidosätts får åtalsunderlåtelse ske under vissa i 20 kap. 7 § första stycket 1 RB angivna förhållanden. Som grundrekvisitet utformats kan det ifrågasättas om inte de allmänna reglerna om åtalsunderlåtelse har ett vidare tillämpningsområde än som gäller vid särskild åtalsprövning i de fall "särskilda skäl" fordras för att åtal skall få väckas. Åtalsunderlåtelse kan emellertid sägas utgöra en inskränkning av den absoluta åtalsplikt som föreskrivs i 20 kap. 6 § RB, medan det i de fall en särskild åtalsprövning föreskrivs kan sägas gälla en presumtion mot åtal. Detta får förmodas innebära att en regel om särskild åtalsprövning generellt sett anses ge minst samma utrymme för att underlåta åtal som reglerna om åtalsunderlåtelse.

I sammanhanget kan nämnas att rekvisitet "väsentligt allmänt eller enskilt intresse" infördes genom förslaget i proposition 1984/85:3, vilket i huvudsak grundade sig på Åtalsrättskommitténs betänkande Färre brottmål (SOU 1976:47). Enligt kommitténs förslag var grundrekvisitetet

utformat så att hänsynen till ett "viktigt allmänt eller viktigt enskilt intresse" kunde utgöra hinder för åtalsunderlåtelse. En del remissinstanser pekade på att uttryck liknande det föreslagna förekom i bl.a. brottsbalkens bestämmelser om särskild åtalsprövning och att termernas inbördes förhållande borde övervägas ytterligare. Utan att närmare gå in på frågan framhöll departementschefen, att syftet med bestämmelserna om särskild åtalsprövning delvis är ett annat än det som ligger till grund för bestämmelserna om åtalsunderlåtelse och att det enligt hans uppfattning inte fanns skäl att i sammanhanget göra någon ändring i de förra bestämmelserna (prop. 1984/85:3 s. 22).

Vad härefter gäller de fall då oklarhet beträffande skuldfrågan föreligger synes detta förhållande inte utgöra något tungt vägande skäl för en särskild åtalsprövningsregel vad gäller skatteförseelse. Med de möjligheter att underlåta förundersökning som följer av reglerna i 20 kap. 4 a § RB synes inte skatteförseelser i någon större utsträckning behöva utredas. En hypotetisk bedömning av åtalsfrågan under antagande att skuldfrågan blivit klarlagd är härvid troligen tillräcklig.

Efter nu angivna överväganden har utredningen kommit till slutsatsen att någon särskild åtalsprövningsregel inte bör föreskrivas för brottet skatteförseelse.

8.4 Grovt skattebrott

Utredningens förslag: Vid bedömningen om ett skattebrott är att anse som grovt införs som särskilda kvalifikationsgrunder - utöver den att gärningen rört mycket betydande belopp - att gärningsmannen i stor omfattning begagnat falska handlingar eller vilseledande bokföring eller att brottet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning. Härigenom blir den mycket allmänt hållna kvalifikationsgrunden, att brottet varit av synnerligen farlig art överflödigt och kan utgå. Ändringen är inte avsedd att åstadkomma någon ändrad rätts-tillämpning utan i stället att anpassa lagen efter rådande praxis.

8.4.1 Inledning

Som tidigare nämnts var falskdeklaration enligt skattestrafflagen inte uppdelat i olika svårhetsgrader. Sätillvida var alltså straffbudet om grovt skattebedrägeri en nyhet i skattebrottslagen.

I Skattestrafflagutredningens förslag upptog lagrummet (3 §) som exempel på omständigheter som kan men inte nödvändigtvis behöver medföra att skattebedrägeribrottet bedöms som grovt - s.k. kvalifikationsgrunder - att gärningsmannen begagnat falsk handling eller vilseledande bokföring eller att brottet avsett betydande värde eller eljest varit av stor omfattning. Med "stor omfattning" avsågs bl.a. att skatt eller avgift undandragits systematiskt under en längre tid (SOU 1969:42 s. 195 och 231 ff.).

Förslaget omarbetades emellertid i departementet och paragrafen (4 §) fick ändrad lydelse i lagrådsremissen. Som exempel på kvalifikationsgrunder angavs i stället att brottet rört verkligt betydande belopp eller att det varit av särskilt farlig art eller att annan synnerligen försvårande omständighet förelegat. Det administrativa sanktionssystem som infördes ansågs ge en möjlighet att avstå från straffpåföljder när det gällde mindre skatteundandragande. Detta förhållande borde enligt departementschefen få genomslag även på kvalifikationsgrunderna för de grova brotten, varför som förutsättning uppställdes att det rört sig om "verkligt betydande" skattebelopp som undandragits. Den andra kvalifikationsgrunden, att gärningen varit av särskilt farlig art, angavs i första hand syfta på gärningsmannens tillvägagångssätt. Att falsk handling eller vilseledande bokföring använts anfördes som exempel på omständigheter som ofta torde medföra att förfarandet bedömdes vara av särskilt farlig art. Den sist nämnda kvalifikationsgrunden, att annan synnerligen försvårande omständighet förelegat, var i första hand tänkt för fall av väl planlagd skattebrottslighet med många personer inblandade (prop. 1971:10 s. 232 och 251).

Lagrådet framhöll i sitt yttrande, att hänsyn skall tas till samtliga vid brottet föreliggande omständigheter vid prövningen om ett skattebedrägeri är att bedöma som grovt, men att därvid särskild betydelse skall tillmätas sådana omständigheter som i lagtexten anges som kvalificerande. Detta förhållande skulle enligt Lagrådet komma till klarare uttryck om paragrafen utformades i närmare anslutning till liknande bestämmelser i brottsbalken. När det gällde utformningen av lagtexten betonades vikten av att de valda exemplen på kvalifikationsgrunder gavs en sådan bestämdhet att de kunde vara vägledande vid tillämpningen. Den i remissen föreslagna grunden, att en synnerligen försvårande omständighet förelegat ansågs från denna utgångspunkt vara för vagt

hållen. Mot bakgrund av att kvalifikationsgrunderna vidare borde bestämmas så att straff för grovt brott skulle komma att förbehållas den mest allvarliga skattebrottsligheten förordade Lagrådet att paragrafen i aktuellt hänseende fick följande lydelse: Vid bedömande huruvida brottet är grovt skall särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen i stor omfattning begagnat falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om gärningen eljest varit av synnerligen farlig art (prop. s. 352).

Departementschefen uttryckte förståelse för att kvalifikationsgrunden "om synnerligen försvårande omständigheter förelegat" kunde ge intryck av att även subjektiva omständigheter skall beaktas vid bedömningen om brottet är grovt, något som naturligtvis inte var avsett, och biträdde Lagrådets förslag i denna del. Denna kvalifikationsgrund kom således att utgå. Förslaget att i exemplifieringen uppta den omständigheten att falsk handling eller vilseledande bokföring begagnats i stor utsträckning avvisades emellertid. Ett sådant tillvägagångssätt var enligt departementschefen en omständighet som i många fall borde kunna innefattas i uttrycket "synnerligen farlig art". I sammanhanget framhölls att det ligger i sakens natur att det i skattesammanhang ofta förekommer skriftliga uppgifter som är oriktiga i ett eller annat avseende. Enbart mängden av exempelvis oriktiga allegat bör därför inte vara en omständighet som föranleder att ett skattebedrägeri är att bedöma som grovt (prop. s. 365).

Departementschefens förslag godtogs i det fortsatta lagstiftningsarbetet och straffbudet om grovt skattebedrägeri kom slutligen att erhålla den lydelse som bestämmelsen fortfarande har.

Vid bedömningen om ett skattebedrägeri är att anse som grovt skall sålunda, enligt 4 § andra stycket skattebrottslagen, särskilt beaktas om brottet rör *mycket betydande belopp* eller eljest varit av *synnerligen farlig art*. Påföljden är fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

8.4.2 Den nuvarande tillämpningen

Såsom tidigare antytts är lagstiftarens avsikt att brottsrubriceringen grovt skattebedrägeri skall förbehållas den mest allvarliga skattebrottsligheten. Vid bedömningen om ett skattebedrägeri är att anse som grovt skall, som också särskilt framhölls av Lagrådet, hänsyn tas till samtliga omständigheter vid brottet. Härvid skall emellertid särskild vikt fästas vid sådana omständigheter som anges i straffbestämmelsen. I praxis har också som förutsatts stor betydelse tillmätts det undandragna skatte- eller avgiftsbeloppet.

Den omständigheten att det i lagtexten talas om "mycket betydande" belopp antyder att gränsen ligger betydligt högre än vad som gäller för grova förmögenhetsbrott enligt brottsbalken. I rättsfallet NJA 1980 s. 359 II, varom mera i det följande, bedömdes ett skattebedrägeri avseende ett undandraget skattebelopp om drygt nio basbelopp inte som grovt. Omständigheterna i målet var i viss mån speciella och HD uttalade sig inte beträffande frågan om skatteundandragandet i sig kunde anses som "mycket betydande". HovR:n däremot hade tagit ställning i detta avseende och därvid uttalat att beloppet förvisso var avsevärt men att detta enligt gällande praxis inte torde kunna anses som "mycket betydande" i straffbestämmelsens mening.

Även om det naturligtvis är vanskligt att ange någon fast beloppsgräns för när ett skattebedrägeri är att bedöma som grovt enbart på grund av storleken av den undandragna skatten torde med en viss grad av säkerhet kunna sägas att belopp understigande tio basbelopp enligt nu gällande praxis sällan bedöms annat än som skattebedrägeri av normalgraden.

Om skattebelopp i denna storleksordning undandragits är emellertid beloppet i sig sällan den enda omständigheten som är att beakta vid bedömningen om brottet är grovt.

Högsta domstolen har vid flera tillfällen haft att ta ställning till om ett skattebedrägeri varit att anse som grovt, och därvid klart givit till känna att avgörandet skall bygga på en bedömning av samtliga omständigheter.

Ett exempel från senare tid erbjuder NJA 1987 s. 201. Den tilltalade, Bent O, hade genom sina allmänna självdeklarationer åren 1979 - 1981 undandragit skatt och avgifter; år 1979 med ett sammanlagt belopp om 31 300 kr. Motsvarande belopp för de två följande åren var 62 200 kr respektive 87 405 kr. I domskälen anförde HD bl.a. följande:

Vid bedömningen av hur de skattebrott, som Bent O gjort sig skyldig till genom sina under åren 1979-1981 avgivna allmänna självdeklarationer, skall rubriceras kan till en början konstateras, att det sammanlagda belopp av skatt och avgifter som undandragits statsverket genom 1979 års deklaration inte i sig kan föranleda att detta brott skall betecknas som grovt skattebedrägeri. De belopp som undandragits genom de under de två följande åren avgivna självdeklarationerna är däremot avsevärt större och torde för vardera året närma sig vad som enligt praxis har brukat räknas som "mycket betydande belopp" enligt 4 § skattebrottslagen. Detta förhållande, liksom också att Bent O avsiktligt använt sig av ofullständig bokföring, talar för att dessa brott skulle bedömas som grova. Å andra sidan har Bent O inte begagnat sig av några falska handlingar, och genom att han hela tiden utfärdade fakturor på alla leveranser var risken för upptäckt ganska stor, något som också besannades. Brotten vittnar därför trots den missledande bokföringen inte om någon egentlig förslagenhet och kan i varje fall

inte sägas ha varit "av synnerligen farlig art". Mot bakgrund av Bent O:s uppgifter om hur oegentligheterna började och sedermera upphörde framstår brottsligheten vidare inte som planerad och systematisk på det sätt som är typiskt för sådan ekonomisk kriminalitet i näringsverksamhet som ansetts påkalla en särskilt sträng straffrättslig bedömning. Vid en samlad bedömning föreligger övervägande skäl att inte betrakta något av ifrågavarande brott som mera allvarligt än skattebedrägeri enligt 2 § 1 st skattebrottslagen.

Vid den helhetsbedömning som Högsta domstolen företog kan några omständigheter vid sidan om de undandragna beloppen sägas ha varit av avgörande betydelse för om brotten varit av "synnerligen farlig art". Sålunda tillmätte HD såsom en försvårande omständighet, att den tilltalade avsiktligt använt sig av missledande bokföring. I motsatt riktning ansågs de omständigheterna peka, att några falska handlingar inte använts, att brottsligheten varit lätt att upptäcka samt att denna inte framstod som planerad och systematisk.

De omständigheter som Högsta domstolen sålunda beaktade var samtliga sådana som i olika sammanhang omnämnts under förarbetena till skattebrottslagen.

Ett annat rättsfall där HD särskilt beaktat några av de nu nämnda omständigheterna utgör NJA 1974 s. 194. I domskälen anfördes bl.a. följande:

Vid bedömningen huruvida sistnämnda brott utgör skattebedrägerier eller grova skattebedrägerier är att beakta följande. Genom envar av de båda deklARATIONERNA har Udris undandragit ett avsevärt skattebelopp - 41 312 respektive 56 234 kr - låt vara att icke ens det högre av dessa belopp kan anses ha varit i skattebrottslagens mening mycket betydande. Att Udris, som visserligen såvitt visats ej varit bokföringsskyldig inkomstären 1971 och 1972, haft en vilseledande bokföring är i någon mån att betrakta som försvårande. Av särskild betydelse måste vidare anses vara att Udris' nu ifrågavarande skattebedrägerier utgjort led i ett av honom sedan åtminstone taxeringsåret 1969 systematiskt utövat förfarande, syftande till att från beskattning undanhålla en väsentlig del av hans skattepliktiga inkomster. De nu upptagna omständigheterna i förening leder till att skattebedrägerierna måste bedömas som grova.

Ytterligare ett exempel på att HD beaktat de tidigare nämnda omständigheterna är rättsfallet NJA 1980 s. 359 II. Den tilltalade Ersson, VD för ett sågverk, hade i bolagets deklARATION avseende räkenskapsåret den 1 augusti 1973 till den 31 juli 1974, uppsåtligen underlåtit att ta upp en intäkt av en virkesförsäljning om 725 579 kr. Om försäljningen, som borde ha skett, tagits upp i deklARATIONEN för det aktuella räkenskapsåret

hade avdrag fått göras för obligatoriska avsättningar till olika fonder. Det var just för att undgå dessa fondavsättningar som olika manipulationer gjorts med fakturor och bokföringen så, att det skulle framstå som om intäkten för försäljningen influerades först det därpå följande räkenskapsåret, då också denna togs upp till beskattning. Med hänsyn till vissa frivilliga avsättningar som bolaget kunnat göra om intäkten tagits upp det aktuella året uppgick det undandragna skattebeloppet till i runt tal 83 000 kr. HD, som saknade skäl att anta annat än att VD:n, som denne uppgivit, räknat med att oriktigheten i deklARATIONEN endast skulle föranleda en temporär skattelättnad för bolaget, anförde i domskälen bl.a. följande:

Ersson har visserligen använt sig av vilseledande bokföring samt framställt och till bokföringen fogat falska och osanna verifikationer. Såsom HovR:n funnit har emellertid Ersson därvid inte visat någon förslagenhet utan gått till väga på ett påtagligt oskickligt sätt.

Vad sålunda anförts ger vid handen, att Erssons förfarande bör bedömas inte som grovt brott utan som skattebedrägeri enligt 2 § skattebrottslagen. Det föranleder också att skattebedrägeriet som sådant kan bedömas som förhållandevis mildt.

Fastän det undandragna skattebeloppet avsåg för år 1974 motsvarande drygt nio basbelopp fann HD således att brottet inte var att bedöma som grovt. Att det endast rört sig om ett temporärt skatteundandragande har naturligtvis härvid varit av särskild betydelse. HD fann inte heller skäl att i det aktuella fallet döma till frihetsberövande påföljd.

Ett ytterligare exempel på att Högsta domstolen vid sin bedömning beaktat att skattebedrägeribrotten ingått i ett systematiskt förfarande med utnyttjande av falska handlingar utgör NJA 1987 s. 802. Den tilltalade, som underlåtit att deklarerat sedan år 1972, åtalades i första hand för grovt skattebedrägeri och försök därtill under taxeringsåren 1980 - 1982. Under samtliga år hade den tilltalade, Gunnar J, skönstaxerats för inkomst av rörelse. Efter företagen revision fann skattemyndigheten emellertid att han rätteligen skulle ha taxerats för inkomst av tjänst, och så skedde också vid de eftertaxeringar som följde. Till skillnad mot HovR:n ansåg HD att fara förelåg för att Gunnar J vid skönstaxeringarna skulle komma att påföras lägre inkomst än han tidigare skönstaxerats för, och biföll sålunda åtalet för försök avseende de skönstaxerade beloppen. Vid prövningen om och i vad mån fullbordat skattebedrägeri förelåg tillgodoräknade HD Gunnar J de egenavgifter som han debiterats. Med dessa utgångspunkter avsåg de fullbordade skattebedrägerierna undandragna skattebelopp för respektive åren 1980 och 1981 om 35 866 kr samt 59 194 kr, medan försöksbrotten för dessa

år uppgick till drygt 40 000 kr och för året 1982 till 34 500 kr. I domskälen anförde HD bl.a. följande:

De brott som Gunnar J enligt det föregående har gjort sig skyldig till har ingått i ett systematiskt förfarande med utnyttjande av oriktiga fakturor och rört förhållandevis stora belopp. Med hänsyn härtill är brotten att bedöma som grova.

Ett exempel på att Högsta domstolen bedömt ett skattebedrägeri som grovt med beaktande av att de oriktiga uppgifterna avsett mycket betydande belopp och att falsk bokföring använts är NJA 1979 s. 286. Den tilltalade, som var företagsledare och ensam bestämmande i ett fåmansföretag, hade när betalning influtit för leveranser enligt vissa fakturor, omhändertagit de influtna medlen utan att bokföra betalningarna samt i bolagets räkenskaper ersatt de mot betalningarna svarande fakturorna med andra. HD fann inte skäl att frångå kammarrättens bedömning, att företagsledaren var personligen skattskyldig för de omhändertagna medlen eftersom han efter eget gottfinnande kunnat förfoga över dessa. Genom att inte redovisa beloppen i sina deklARATIONER hade företagsledaren påförts för låg skatt med 73 773 kr år 1973 och 176 219 kr år 1974.

Från hovrättspraxis kan i sammanhanget nämnas RH 67:82 och 4:84 som exempel på avgöranden då hovrätten gjort en helhetsbedömning och därvid särskilt beaktat några av de omständigheter som tidigare nämnts.

8.4.3 Bör kvalifikationsgrunderna exemplifieras närmare?

Av redovisningen i föregående avsnitt framgår tydligt att det i praxis vid bedömningen om ett skattebedrägeri är att anse som grovt fästs stor vikt vid om falska handlingar eller vilseledande bokföring använts. Utredningen anser denna tillämpning naturlig och befogad. Mot bakgrund av den praxis som har utvecklats ligger det nära till hands att vid en översyn av bestämmelsen återgå till den ordning som Skattestafflagutredningen och Lagrådet föreslog och alltså låta de nämnda kvalifikationsgrunderna komma till direkt uttryck i straffbestämmelsen. Härigenom skulle också den fördelen vinnas att straffbestämmelsen om grovt skattebedrägeri bättre kommer att överensstämma med motsvarande bestämmelser om grova förmögenhetsbrott i brottsbalken.

Med en sådan lösning skulle det vara möjligt att avstå från att i lagen som särskild kvalifikationsgrund ange det förhållandet att en gärning varit av synnerligen farlig art. Denna kvalifikationsgrund är otvivelaktigt

mycket allmänt hållen. Om "synnerligen farlig art" skall läsas som "synnerligen allvarlig" ger den inte någon ledning alls. Dessutom synes det kunna hävdas att "synnerligen farlig" är ett mindre adekvat uttryck i skattesammanhang och passar bättre när det är fråga om brott mot liv eller hälsa.

Något som skulle kunna tala emot att i lagtexten uttryckligen ange användandet av falska handlingar eller vilseledande bokföring som kvalifikationsgrunder är om det därigenom skulle uppstå en risk för att dessa kvalifikationsgrunder skulle komma att spela en helt avgörande roll i rättstillämpningen och mer eller mindre automatiskt leda till en kvalificering av gärningen som grovt brott. Principen att en helhetsbedömning av föreliggande omständigheter skall vara avgörande för frågan om ett skattebedrägeri är att anse som grovt får emellertid anses ha en så fast förankring i rättstillämpningen att risken för en sådan tillämpning inte synes påtaglig.

Utredningen kommer alltså till den slutsatsen att användandet av falska handlingar och vilseledande bokföring i lagen bör anges som exempel på fall då ett skattebedrägeri kan vara att anse som grovt. I överensstämmelse med vad Lagrådet uttalade i 1971 års lagstiftningsärende bör därvid krävas att gärningsmannen i stor omfattning använt falska handlingar eller vilseledande bokföring. I annat fall skulle kvalifikationsgrunden få alltför stort tillämpningsområde, i synnerhet när det gäller brott som begås i näringsverksamhet.

Av rättsfallsredovisningen i det föregående framgår att Högsta domstolen i flera fall fäst vikt vid om skattebrottet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning. Att ett förhållande av detta slag utgör en försvårande omständighet anges numera generellt i 29 kap. 2 § 6 brottsbalken. När en sådan omständighet är avsedd att leda till en uppgradering av brottet på det sättet att en strängare straffskala blir tillämplig finns det emellertid skäl att särskilt markera det i lagtexten på samma sätt som har skett i åtskillig annan specialstraffrättslig lagstiftning (se t.ex. 3 § narkotikastrafflagen). Även det förhållandet att det här är fråga om för skattebrottslighet typiska försvårande omständigheter talar för att dessa bör komma till klart uttryck i bestämmelsen om grovt brott.

Utredningen föreslår alltså att det som exempel på fall när ett skattebrott skall anses grovt även anges att det ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning. Härmed avses naturligtvis inte att mindre skatteundandraganden skall bedömas som grova brott enbart av den anledningen att det rör sig om ett upprepat förfarande. Liksom i övriga fall blir här en helhetsbedömning avgörande för brottets rubricering.

Med de kompletteringar av bestämmelsen om grovt brott som sålunda förordas synes det inte längre finnas tillräckliga skäl att behålla det fallet att brottet varit av synnerligen farlig art som kvalifikationsgrund. Denna bör därför slopas.

Huvudfallet av grovt brott bör även i fortsättningen vara att det avsett mycket betydande belopp. Detta exempel bör alltså anges först i exemplifieringen.

I konkurrenshänseende bör beaktas att om ett skattebedrägeri begåtts medelst användande av falsk handling och brottet därför klassificeras som grovt, förfalskningen normalt konsumeras av det grova skattebedrägeriet. Detta har ansetts vara fallet redan med nuvarande lydelse av lagtexten (se Thornstedt m.fl., *Skattebrotten*, Stockholm 1994, s. 51). Är förfalskningen i sig att anse som grov bör dömas för båda brotten i konkurrens. Vid åtal för skattebedrägeri som begåtts medelst förfalskning synes böra iaktas att gärningsbeskrivningen utformas så att den tilltalade, i det fall att domstolen inte finner skattebrottet grovt, kan dömas för både skattebrott och urkundsförfalskning. Skulle förfalskningen ha utövats även för annat ändamål än som har samband med skattebrottet, torde dock gälla att domstolen alltid bör döma särskilt för urkundsförfalskning, eftersom brottet då riktar sig mot annat skyddsintresse än det som skattebrottslagen avser att tillgodose.

Dessa synpunkter får anses i viss utsträckning äga tillämpning även för fall då skattebrottet har begåtts medelst vilseledande bokföring. Ofta torde det således inte vara erforderligt att den tilltalade döms även för bokföringsbrott, när brottet syftat till att undkomma skatt och skattebrottet bedöms som grovt. I det fallet torde det dock vara mera vanligt än vid urkundsförfalskning att även annat skyddsintresse åsidosätts genom bokföringsbrottet än det som ligger till grund för skattebrottslagen med följd att den tilltalade skall dömas särskilt för bokföringsbrottet. Förhållandena kan här skifta från fall till fall, och frågan får överlämnas till rättstillämpningen.

8.5 Vårdslös skatteuppgift

Utredningens förslag: Den som av grov oaktsamhet på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift till myndighet döms för vårdslös skatteuppgift om fara för ett felaktigt skattebeslut föreligger och gärningen inte är att bedöma som mindre allvarlig.

Straffbestämmelsen omfattar även uppgifter avseende redovisning av skatt eller avgift som innehållits för annan. Det aktiva vårdslösa uppbördsredovisningsbrottet blir således i fortsättningen att bedöma som vårdslös skatteuppgift. Grovt oaktsam underlåtenhet att avge föreskrivna uppgifter avseende bl.a. uppbördsredovisning kommer däremot att bestraffas som skatteförseelse.

Straffmaximum för vårdslös skatteuppgift sänks till ett års fängelse.

8.5.1 Inledning

Den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp döms enligt 5 § skattebrottslagen för *vårdslös skatteuppgift* om gärningen rör betydande belopp. Påföljden är böter eller fängelse i högst två år.

Enligt 9 § samma lag döms den för *vårdslös uppbördsredovisning* som av grov oaktsamhet underlåter att till uppbördsmyndighet avge föreskriven handling avseende redovisning av skatt eller avgift som innehållits för annan eller avger sådan handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att innehållen skatt eller avgift med orätt belopp påförs den uppgiftsskyldige eller tillgodoräknas annan. Om gärningen är att bedöma som ringa skall ansvar dock inte ådömas. Påföljden för det oaktsamma uppbördsbrottet är böter eller fängelse i högst sex månader.

En tämligen utförlig redovisning av tillämpningen av vårdslös skatteuppgift och vårdslös uppbördsredovisning har lämnats i avsnitt 3.2. I det följande kommer därför endast att behandlas frågor som anknyter till de förslag som utredningen i övrigt lägger fram.

8.5.2 Behovet av att kriminalisera oaktsamhet

Enligt skattestrafflagen förelåg vårdslös deklaration då någon av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift som var ägnad att leda till frihet från skatt eller till för låg sådan. Straffet var böter eller, om omständig-

heterna var synnerligen försvårade, fängelse i högst sex månader.

Även om lagen uppställde ett krav på s.k. kvalificerad oaktsamhet kom det i rättstillämpningen att ställas höga krav på de skattskyldigas oaktsamhet.

Skattestrafflagutredningen, som ansåg att det straffbara området för grov oaktsamhet fått en för vid tillämpning, föreslog att ringa fall av oaktsamhet lämnades straffria och endast sanktionerades med skatte- eller avgiftstillägg. Enligt utredningens mening borde grov oaktsamhet anses föreligga endast i sådana fall då det kan hävdas att någon i mer avsevärd mån brustit i sina åligganden som uppgiftslämnare. Förslaget avsåg att medföra att begreppet grov oaktsamhet på skattestrafflagstiftningens område återfördes till att bättre svara mot innebörden av detta begrepp såväl på andra rättsområden som i det allmänna språkbruket (SOU 1969:42 s. 186 ff.).

Departementschefen anslöt sig till utredningens kritik och framhöll att den praxis som utvecklats inte längre borde vara vägledande; grov oaktsamhet ansågs böra föreligga endast om gärningsmannen slarvat i högre grad vid fullgörandet av sin uppgiftsskyldighet eller visat en uppenbar likgiltighet för att sätta sig in i de beskattningsregler som han haft att tillämpa.

Genom införandet av det administrativa sanktionssystemet ansåg departementschefen vidare att straffansvar för oaktsamhet borde begränsas till gärningar som avsett betydande belopp. I enlighet med utredningens förslag ansåg departementschefen att oaktsam underlåtenhet inte borde bestraffas.

I samband med att departementschefen närmare uppehöll sig vid förhållandet mellan de administrativa sanktionsformerna och straffen redovisade han sin syn på frågan om oaktsamhet överhuvud borde kriminaliseras och anförde därvid följande:

Man kan givetvis, mot bakgrunden av det här föreslagna administrativa sanktionssystemet, ställa sig frågan huruvida behov föreligger av en straffbestämmelse för oaktsamhet, särskilt som någon motsvarighet inte finns bland förmögenhetsbrotten i BrB. Förhållandena på skatteområdet är emellertid rätt speciella i vissa avseenden. Det händer inte sällan att avsevärda bevisvärigheter uppkommer när det gäller orsaken till oriktigheter i uppgifter till beskattningsmyndigheterna. Det görs gällande att oriktigheten inte är uppsåtlig utan berodde på feltolkning av bestämmelser, bristfällig bokföring o.d. Mot sådana fall, som ofta rör avsevärda skattebelopp, är det nödvändigt att kunna ingripa med straffsanktion även om skattetillägg kan utgå. Jag vill således hävda att det fortfarande finns behov av ett oaktsamhetsbrott vid sidan av straffbestämmelserna för skattebedrägeri.

Grunderna för departementschefens uttalande angående behovet av en kriminalisering av vårdslösa skattebrott har ifrågasatts av Fängelsestraffkommittén. I sitt huvudbetänkande - Påföljd för brott, anför kommittén följande (SOU 1986:14 s. 239):

Det kan inte vara riktigt att, om bevissvårigheter föreligger vid ett uppsåtligt brott, tillskapa ett vårdslöst brott för att i de fall uppsåt inte kan styrkas ändå kunna ingripa med en kraftig straffsanktion. Detta innebär inte att vi allmänt argumenterar emot oaktsamhetsbrott. De bör emellertid i svårhetshänseende bedömas endast på sina egna meriter och inte ges en högre straffskala för att stränga straff skall kunna ådömas tilltalade som endast på grund av bevissvårigheter inte kan fällas till ansvar för det uppsåtliga brottet.

För den som av oaktsamhet, låt vara grov, avgett en oriktig uppgift vid deklaration bör ett fängelsestraff överstigande ett år inte få komma ifråga.

Som departementschefen framhöll vid skattebrottslagens tillkomst saknar det oaktsamma skattebrottet sin motsvarighet bland förmögenhetsbrotten i brottsbalken. Vid en jämförelse med brottsbalksbrotten företer skattebrottet emellertid i flera avseenden större likhet med sanningsbrotten, vilka i princip kriminaliseras även för fall av oaktsamhet. Som redan tidigare framhållits är det dessutom utredningens uppfattning att skattebrotten utgör en särskild brottstyp och att analogier med brottsbalksbrotten inte bör drivas alltför långt. Den avgörande frågan blir därför enligt utredningens mening om det från sakliga synpunkter kan anses motiverat att behålla en straffsanktion för oaktsamma skattebrott.

Bestämmelserna om uppgiftsskyldighet i skattesammanhang skulle otvivelaktigt bli verkningslösa om inte någon sanktion förekom för den som av grov oaktsamhet lämnar felaktiga eller ofullständiga uppgifter. En skattskyldig som lämnar en oriktig uppgift, oavsett om detta sker uppsåtligt eller av oaktsamhet, påförs emellertid regelmässigt ett skatte- eller avgiftstillägg, som i många fall kan uppgå till avsevärda belopp. Den ekonomiska sanktionen utgör otvivelaktigt i de flesta fall en tillräckligt ingripande påföljd. Det kan till och med hävdas att det administrativa sanktionssystemet i vissa fall medför att en oaktsamhet bestraffas väl hårt.

I de fall en administrativ sanktion kan utgå synes motivet för en kriminalisering av de oaktsamma skattebrotten således vara tvivelaktigt, åtminstone för det övervägande antalet fall.

Skatte- och avgiftstillägg kan emellertid inte påföras annan än den skattskyldige, och i de fall då denne t.ex. är en juridisk person kan inte ställföreträdaren åläggas någon administrativ sanktion. Bestämmelserna om skatte- och avgiftstillägg gäller dessutom inte på alla områden. Som

kommer att utvecklas närmare i avsnitt 9.2 har utredningen inte funnit skäl att föreslå någon utvidgning av tillämpningsområdet för de administrativa sanktionerna.

När det gäller företrädare för juridiska personer finns det enligt utredningens mening anledning att särskilt beakta fall då oriktiga företagsdeklarationer är att tillskriva bristande organisation eller tillsyn på exempelvis ett företags ekonomiavdelning eller oförsvarligt bristfälliga datarutiner. I sådana fall kan straffansvar för uppsåtligt brott normalt inte komma i fråga, och en straffsanktion för grov oaktsamhet kan därför fylla en preventiv funktion som inte bör underskattas. Även om bestämmelsen om vårdslös skatteuppgift hittills tillämpats mycket sparsamt, kan det inte uteslutas att den får ökad praktisk betydelse i fråga om sådana fall i takt med att skattegranskningen alltmera koncentreras till företagsförhållanden.

Vidare bör beaktas att straffbestämmelsen om vårdslös skatteuppgift i princip är tillämplig även i de fall någon annan än den skattskyldige eller den som företräder den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. I praktiken blir det i dessa fall emellertid i regel fråga om ansvar för medverkan till ett brott som begåtts av en skattskyldig. Om det vårdslösa skattebrottet avkriminaliseras skulle, oavsett gärningsmannaskap eller medverkan är för handen, en arbetsgivare som av grov oaktsamhet lämnat en oriktig uppgift beträffande en arbetstagares inkomster helt undgå påföljd. Även för dessa fall finns det enligt utredningens mening emellertid skäl att straffbelägga ett grovt oaktsamt uppgiftslämnande om fara för skatteundandragande föreligger.

Till det nu anförda kommer att vikten av att skattelagstiftningen respekteras talar för att åtminstone de allvarligare fallen av vårdslöshet är straffbelagda och att en avkriminalisering skulle kunna - som det brukar heta - ge felaktiga signaler. Enligt utredningens mening bör därför en kriminalisering av oaktsamhetsbrottet behållas.

8.5.3 Oaktsamhetsbrottets straffvärde

Utredningen delar Fängelsestraffkommitténs uppfattning att vårdslöshetsbrottet har ett betydligt lägre straffvärde än det uppsåtliga brottet och att den omständigheten att det kan vara svårt att styrka ett uppsåt inte skall få inverka på bedömningen av det oaktsamma brottets svårhetsgrad.

Något som tyder på att bevisvårigheter i subjektivt hänseende föranleder en strängare bedömning av det oaktsamma brottet i rättstillämpningen har utredningen emellertid inte kunnat finna. Tvärtom

talat tillgänglig statistik för att domstolarna tillmåter de oaktsamma skattebrotten ett lågt straffvärde.

Som framgår av den under avsnitt 5.2 redovisade statistiken (tabell 5.3) har under de senaste tio åren fängelse ådömts för vårdslös skatteuppgift som huvudbrott endast vid fyra tillfällen. Inte i något fall har strafftiden bestämts till mer än fyra månader och i två av fallen har påföljden stannat vid en månads fängelse. Över huvud taget tillämpas straffbestämmelsen ganska sällan.

Genom straffskalorna skall lagstiftaren gradera olika brotts relativa förkastlighet och ge tillkänna de värderingar som råder. Naturligtvis bör straffskalorna även tjäna som vägledning för domstolarnas straffmätning.

Vid en jämförelse med de oaktsamma sanningsbrotten i brottsbalken kan konstateras att straffvärdet ansetts aldrig vara högre än sex månaders fängelse för ovarsam utsaga under ed eller sanningsförsäkran, oavsett vilka intressen som stått på spel i den rättegång där den oriktiga utsagan avgavs.

Som tidigare framhållits utgör skattebrotten en särskild brottstyp och det kan naturligtvis hävdas att det i skattesammanhang kan röra sig om avsevärda skattebelopp som undandras det allmänna och att straffvärdet av denna anledning kan vara förhållandevis högt i det enskilda fallet.

När det gäller de oaktsamma brotten bör det emellertid enligt utredningens mening snarast anses vara graden av vårdslöshet i sig som skall betraktas som det klandervärda i sammanhanget, låt vara att bedömningen av vårdslösheten naturligtvis kan påverkas av de belopp som det i det särskilda fallet är fråga om. Beträktaelsesättet skulle annars alltför mycket skilja sig från det som normalt gäller för andra oaktsamhetsbrott.

Fängelsestraffkommittén ansåg för sin del att ett fängelsestraff överstigande ett år inte borde få ifrågakomma för den som av grov oaktsamhet lämnat en oriktig uppgift i en deklARATION. Skattebrottsutredningen ansluter sig till denna uppfattning. Det är också mycket svårt att tänka sig att en domstol i praktiken skulle komma ens i närheten av det nuvarande maximistraffet på fängelse två år vid bestämmandet av straff för ett oaktsamhetsbrott. Nuvarande straffmaximum framstår snarast som missvisande, något som bekräftas av de uppgifter om praxis som nyss återgavs.

Övervägande skäl talar därför för att straffmaximum bör sänkas. En sänkning ned till den nivå som gäller för de oaktsamma sanningsbrotten enligt brottsbalken - med fängelse sex månader som maximistraff - skulle i och för sig kunna diskuteras. Utredningen anser dock att detta skulle innebära en alltför drastisk förändring, vilken dessutom med tanke på de straffprocessuella konsekvenserna knappast skulle vara tillräddlig, så t.ex. gäller att häktning inte får ske om inte fängelse ett år eller

däröver är föreskrivet för brottet. Maximistraflet synes därför lämpligen kunna bestämmas till ett års fängelse, varvid straffskalans övre del i praktiken torde komma att reserveras för särskilt allvarliga fall inom ramen för företagsverksamhet.

Utredningen föreslår alltså att straffet för vårdslös skatteuppgift skall vara böter eller fängelse i högst ett år.

Det förtjänar i detta sammanhang anmärkas att en vårdslös uppberdsredovisning i många fall kan innebära minst lika stor skatteförlust för det allmänna som en oriktig uppgift i en deklaration. Den skillnad i straffvärde som lagen för närvarande ger uttryck åt framstår även i övrigt som i viss mån konstlad. Som närmare skall utvecklas i det följande innebär utredningens förslag att även det oaktsamma uppberdsbrottet skall omfattas av straffbestämmelsen om vårdslös skatteuppgift (avsnitt 8.6.2).

Oaktsamhetsbrottet enligt varusmuggningslagen är för närvarande två års fängelse. Detta gäller både för brott mot införselbestämmelser och för undandragandebrott. Utredningen anser sig därför inte böra föreslå någon konsekvensändring i nämnda lag. Frågan får tas upp vid behandlingen av det förut nämnda betänkandet Smuggling och tullbedrägeri (SOU 1991:84), i vilket en förändrad konstruktion av straffbestämmelserna har föreslagits.

8.5.4 Innebörden av det objektiva rekvisitet betydande belopp

Som närmare redovisats under avsnitt 3.2 har gränsen för när "betydande belopp" i straffbestämmelsen om vårdslös skatteuppgift skall anses föreligga satts vid ungefär ett basbelopp. Till grund för denna bedömning ligger Högsta domstolens avgörande i NJA 1984 s. 520.

I de fall en vårdslös skatteuppgift inte avser betydande belopp är oaktsamheten således straffri. När det gäller det vårdslösa uppberdsbrottet har den nedre gränsen för straffbarhet bestämts på ett annorlunda sätt. Enligt 9 § andra stycket skattebrottslagen är för dessa gärningar "ringa fall" av oaktsamhet straffria. Den övre beloppsgränsen för när ett vårdslöst uppberdsbrott skall bedömas som ringa har i rättspraxis ansetts böra ligga högre än vad som avses med "betydande belopp". Åtal för vårdslös uppberdsredovisning torde i dag inte väckas om skatte- eller avgiftsbeloppet understiger två basbelopp.

Enligt utredningens förslag, som närmare presenteras i avsnitt 8.6.2, kommer vårdslös skatteuppgift även att omfatta oriktig uppgift vid uppberdsredovisning. Kravet på grov oaktsamhet, som bör behållas, innebär i sig att mindre allvarliga förfaranden inte föranleder straff-

ansvar. Men även om kvalificerad oaktsamhet således uppställs bör som nu finnas en nedre gräns för att skatteundandragande som sker av grov oaktsamhet skall leda till straffansvar. Frågan blir då hur denna gräns i fortsättningen bör bestämmas.

Naturligtvis bör gärningar som rör mindre skatte- eller avgiftsbelopp hänföras till kategorin straffria gärningar. Emellertid kan det förekomma omständigheter av objektiv natur vid sidan om beloppets storlek som bör föranleda att gärningen lämnas straffri.

När det t.ex. gäller uppbördsredovisningen kan beloppet i absoluta tal bli betydande även om gärningen endast omfattar en enstaka uppbörds-termin eller några få arbetstagares skattemedel. Enligt utredningens förslag torde det vidare vara att bedöma som ett brott om en oriktig uppgift som har betydelse dels för källskatten, dels för arbetsgivaravgiften lämnas i en uppbördsdeklaration. Utredningen ser det som angeläget att lagen ger utrymme för att domstolar och andra myndigheter i sådana fall inte skall vara bundna av samma beloppsgräns som tillämpas i fråga om brott med anknytning till inkomst- eller förmögenhetsskatt. I ett inte alltför avlägset perspektiv kan uppbördsredovisningen för övrigt även komma att omfatta mervärdesskatt.

Att ange gränsen för straffria oaktsamma handlingar genom ett objektivt rekvisit som endast tar sikte på skattebeloppet är därför mindre lämpligt. I stället bör gälla att gärningar som är att bedöma som mindre allvarliga med hänsyn till skattebelopp och övriga omständigheter inte skall leda till ansvar.

Enligt utredningens mening bör gärningar som rör skatte- eller avgiftsbelopp upp till två basbelopp i vart fall inte leda till straffansvar. Vid bedömningen om en gärning är att anse som mindre allvarlig bör vidare sådana överväganden kunna göras som i dag har betydelse för frågan om ett uppsåtligt uppbördsbrott är att bedöma som bristande uppbördsredovisning.

8.6 Brott mot uppbördslagstiftningen

Utredningens förslag: Uppbördsbrotten i 7 - 9 §§ skattebrottslagen upphävs som särskilda brottstyper. Straffbestämmelsernas materiella innehåll inarbetas i de centrala brottsbeskrivningarna om skattebrott, skatteförseelse respektive vårdslös skatteuppgift.

Brotten enligt 79 - 80 §§ uppbördslagen överförs till straffbestämmelsen om skatteförseelse i skattebrottslagen.

Brottet enligt 81 § uppbördslagen - som föreskriver straffansvar för arbetsgivare som underlåter att inbetala för annan innehållen skatt - avkriminaliseras.

För uppbördsbrotten innebär förslaget till stora delar formellt en straffskärpning. Vid straffmätningen skall emellertid som alltid hänsyn tas till brottets beskaffenhet i det särskilda fallet, vilket också ramarna för de föreslagna straffskalorna medger. När det gäller brotten enligt 79 - 80 §§ uppbördslagen bör annan påföljd än böter inte ifrågakomma annat än i särskilt grova fall eller vid upprepad brottslighet. Liksom för närvarande bör frihetsberövande påföljd endast undantagsvis följa på oaktsamma skattebrott.

8.6.1 Underlåtenhet att inbetala innehållen skatt

Allmän bakgrund

Enligt 81 § uppbördslagen (1953:272) är det straffbart för en arbetsgivare att inte inbetala skatt som innehållits för annan. Straffet är böter eller, om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, fängelse i högst ett år. I ringa fall skall inte dömas till straffansvar.

Straffbestämmelsen återgår på en motsvarande bestämmelse (100 § 1 mom) i 1945 års uppbördsförordning, genom vilken källskattesystemet infördes. Den hade ingen motsvarighet i det utredningsförslag (SOU 1945:27) som låg till grund för 1945 års uppbördsförordning utan föreslogs först i propositionen.

Som har konstaterats i den juridiska litteraturen (se Håstad i TSA 1974 s. 327, jfr BRÅ PM 1983:6 s. 105 f.) byggde bestämmelsen vid sin tillkomst delvis på en missuppfattning. I propositionen (prop. 1945:370) uttalade departementschefen att en arbetsgivare inte var skyldig att hålla skattemedel skilda från övriga medel och att därför straffansvar för förskingring eller olovligt förfogande inte skulle kunna

inträda, om arbetsgivaren underlät att redovisa innehållna skattemedel. En straffbestämmelse ansågs därför nödvändig (prop. s 256). Den utformades delvis efter mönster av den då gällande införsellagen (se numera 7 kap. 21 § och 15 kap. 25 § utskökningsbalken).

Missuppfattningen vid kriminaliseringen bestod i att departementschefen uppenbarligen utgick från att förskingringsansvar förutsatte en skyldighet för en redovisningsgäldenär att hålla medlen avskilda. Detta var inte fallet då och är inte heller fallet nu (däremot förelåg en sådan brottsförutsättning före 1942 års ändringar i 22 kap. 1 § strafflagen). Det var, och är fortfarande, tillräckligt att gäldenären har varit redovisningsskyldig. Denna förutsättning är i och för sig uppfylld när det gäller innehållna skattemedel.

Men straffansvar för förskingring fordrar ytterligare att gäldenären skall ha varit redovisningsskyldig redan när han fick medlen i sin besittning. Detta rekvisit är inte uppfyllt i fråga om innehållna skattemedel. Det är därför i och för sig riktigt att förskingringsansvar inte kan komma i fråga och att kriminaliseringen är nödvändig, om man vill bestraffa underlåten inbetalning av innehållen skatt.

Kriminaliseringen som sådan och dess utformning har från tid till annan varit föremål för viss kritik. En sådan kritik kom till uttryck från flera instanser inom rättsväsendet vid remissbehandlingen av det förslag från 1949 års Uppbördssakkunniga och den departementspromemoria som låg till grund för straffbestämmelsen i 1953 års uppbörds lag. Därvid uppmärksammades särskilt fall då arbetsgivaren kommit i ekonomiskt trångmål.

Kritiken tillbakavisades emellertid av departementschefen (prop. 1953:100 s. 388), som bl.a. anförde:

Medvetandet om att det författningenligt åligger arbetsgivaren att vid nästkommande uppbördstermin redovisa ett belopp, som svarar mot det vid lönetillfället ej utbetalta - d.v.s. vad arbetstagarna fått avstå av sin lön för gäldande av skatt - bör --- föranleda honom till nödig försiktighet i sina ekonomiska angelägenheter. I detta sammanhang må även framhållas att om en arbetsgivare skulle finna angeläget att redan före nästföljande uppbördstermin inbetala arbetstagarnas skattemedel, hinder härför icke möter.

Med utgångspunkt från det nu anförda bör straffansvar inträda då arbetsgivare icke fullgör sin skyldighet att inom föreskriven tid till uppbördsmyndighet inbetala belopp motsvarande det, varmed arbetstagens lön minskats för gäldande av dennes skatt, under förutsättning att i avseende härå uppsåt eller grov oaktsamhet ligger arbetsgivaren till last. Med denna formulering kan även förhållanden, som ligger i tiden före den dag då skatten senast skolat inbetalas, komma under bedömande vid prövning av ansvarsfrågan.

Det är alltså fullt klart att man vid prövningen av de subjektiva rekvisiten för brottet skall se inte bara till förhållandena då den innehållna skatten skulle ha betalats utan också till vad som hänt dessförinnan. Denna aspekt var föremål för ytterligare uppmärksamhet vid skattebrottslagens tillkomst, då en ledamot av Lagrådet föreslog att kriminaliseringen skulle utgå (prop. 1971:10 s. 362). Därvid åberopades främst den kollision som kunde uppstå mellan uppbördslagens kriminalisering och straffbestämmelsen för mannamån mot borgenärer i 11 kap. 4 § brottsbalken (som snart skall beröras närmare föreligger inte numera någon sådan straffrättslig kollisionsrisk). Straffsanktionen behölls emellertid med en viss justering av straffbestämmelsens lydelse.

I rättstillämpningen har de nyss återgivna motivuttalandena följts. I de vanliga fall då arbetsgivaren saknat medel till skatteinbetalningen har sålunda stor uppmärksamhet ägnats arbetsgivarens ekonomiska situation och de åtgärder som han vidtagit under tiden efter det att skattebeloppet innehållits. I rättsfallet NJA 1969 s. 326, som kan sägas ha inlett en serie av vägledande avgöranden, betonas särskilt att en arbetsgivare som kommit i en vansklig ekonomisk situation och som har innehållit källskattemedel har att sörja för en samlad gäldsavveckling. Denna utgångspunkt återkommer i rättsfallen NJA 1970 B 42 samt NJA 1971 s. 296, 1974 s. 423 och 1979 s. 229. I åtskilliga rättsfall förekommer också förhållandevis ingående bedömningar av frågan huruvida arbetsgivarens ekonomiska agerande varit försvarligt, varvid även utsikterna till rekonstruktion av företaget ibland kommit in i bilden, se t.ex. NJA 1977 s. 664 och 711, 1979 s. 229, 1981 s. 1014 och 1985 s. 13.

I den förut nämnda promemorian från Brottsförebyggande rådet (BRÅ PM 1983:6) framhölls att straffbestämmelsen till sin lydelse var oklar. Som regeln är formulerad - menade den arbetsgrupp som stod bakom promemorian - synes den avse endast underlåtelse på sista betalningsdagen, eftersom ingen skyldighet enligt skatteförfattningarna att betala inträder förrän då. Men i själva verket måste man ofta pröva den betalningsskyldiges sätt att dessförinnan sköta sina ekonomiska angelägenheter för att se om han uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har satt sig i en sådan situation att betalningen uteblir. Arbetsgruppen ansåg vidare att samma straffsanktion som för underlåtenhet att inbetala innehållna källskattemedel borde gälla för motsvarande underlåtenhet i fråga om arbetsgivaravgift och mervärdesskatt. I promemorian föreslogs en ny bestämmelse som tillgodosåg dessa synpunkter. Förslaget mötte emellertid, särskilt när det gällde utvidgningen av kriminaliseringen, en livlig kritik och genomfördes ej.

Slutligen bör nämnas att Riksåklagaren och Rikspolisstyrelsen i sin år 1992 avgivna utredning angående vissa frågor om ekonomisk brottslighet

har uttalat att det bör övervägas om inte den ifrågavarande straffsanktionen kan slopas.

Bör kriminaliseringen behållas?

Det finns otvivelaktigt vissa skäl av principiell natur som kan göra det motiverat att överväga om kriminaliseringen bör behållas i sin nuvarande form.

För det första har det brukat åberopas att straffansvaret i grunden innebär, eller i vart fall starkt påminner om, en kriminalisering av underlåtenhet att betala skulder. Ända sedan slutet av 1800-talet har detta ansetts vara något för svensk rätt i princip främmande.

Det förtjänar anmärkas att FN-konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter liksom 1963 års tilläggsprotokoll till Europakonventionen om mänskliga rättigheter föreskriver att ingen får berövas friheten på grund av oförmåga att fullgöra en avtalad förpliktelse. Konventionerna uppställer således inte något hinder mot bötesstraff. Dessutom tar de sikte bara på avtalade förpliktelser och är alltså inte tillämpliga när det gäller underlåtenhet att inbetala skatt.

Det skulle emellertid kunna hävdas att det är så mycket mera omotiverat att föreskriva straffansvar, om det inte ens är ett frivilligt åtagande från gäldenärens sida som han har åsidosatt utan en förpliktelse som pålagts honom i offentligrättslig ordning. Om man skulle införa en generell kriminalisering av underlåtenhet att betala skatt, skulle det kanske också kunna göras gällande att detta vore mindre väl förenligt med grunderna för konventionsbestämmelserna.

Den rättspolitiska grundvalen för kriminaliseringen i uppbördslagen är emellertid uppenbarligen tanken att en arbetsgivares underlåtenhet att betala in ett belopp som han har dragit från arbetstagarens lön liknar förskingring. Tanken bygger på att det är ett slags främmande värde som arbetsgivaren har tillgodogjort sig genom avdraget på lönen och att han är redovisningsskyldig för detta. I Norge kan ett brott av nu aktuellt slag också bestraffas som förskingring.

Detta är naturligtvis i och för sig en fullt legitim grund för straffansvaret. Mot den tankegång som i enlighet härmed ligger till grund för kriminaliseringen synes likväl vissa invändningar kunna göras.

Till en början är det otvivelaktigt så att vissa väsentliga moment som kännetecknar förskingrings- och trolöshetsbrotten i allmänhet och som har legat till grund för dessas kriminalisering saknas eller är mindre framträdande när det gäller underlåtenhet att redovisa innehållen skatt. Typiskt för förskingrings- och trolöshetsbrott är ju att gärningsmannen

åsidosätter ett förtroende. Det kan han naturligtvis sägas göra även vid underlåten inbetalning av källskatt, men det är i så fall inte fråga om någon förtroendeställning som han har valt själv: den påläggs honom av lagstiftningen i hans egenskap av arbetsgivare.

Vad som främst faller i ögonen är emellertid det redan berörda förhållandet att arbetsgivaren inte har någon omedelbar redovisnings-skyldighet: denna inträder först på inbetalningsperiodens sista dag. Dessförinnan har han rätt att förfoga över det innehållna beloppet på vilket sätt som helst, och han har ingen skyldighet att hålla sig solvent, om han blott betalar in skatten i tid. Den innehållna skatten blir en skuld som alla andra ända till dess att betalningstiden är inne. Det är detta förhållande som medför att, när arbetsgivaren väl träffas av kriminaliseringen, det kan framstå som att det är försummelsen att betala en skuld i sig som bestraffas. Det är också främst denna konstruktion som leder till svårigheterna i rättstillämpningen.

Det kan mot den angivna bakgrunden vidare te sig omotiverat att straffsanktionen för underlåten skatteinbetalning träffar endast innehållen källskatt. Den skulle i och för sig, om man bortser från de formella skillnaderna i uppbördsförfarandet, te sig lika motiverad när det gäller vissa andra skatteslag, främst mervärdesskatt. Som tidigare nämnts föreslogs också i BRÅ-rapporten om åtgärder mot det likvida fusket att kriminaliseringen skulle utvidgas till mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Förslaget mötte stark kritik men kan likväl te sig följdriktigt.

Det skulle t.o.m. kunna hävdas att var och en som förfogar över medel som belastas av en latent skatteskuld men som satt sig ur stånd att betala skatten när denna debiteras tillgodogjort sig ett värde på illojalt sätt. Och jämförelsen behöver inte stanna vid detta. Den som i sin rörelse drar nytta av t.ex. varuleveranser men sedan inte kan betala leverantörerna kan ju också sägas ha tillgodogjort sig ett slags främmande värde.

Naturligtvis finns det en avgörande juridisk skillnad så till vida att den underlåtna inbetalningen av källskatt avser belopp som innehållits för annan. Det är emellertid svårt att komma ifrån att detta i praktiken framstår som något av en formalitet. Den som haft arbetstagare i sin tjänst är skyldig att samtidigt inbetala arbetsgivaravgift och innehållen skatt med vanligtvis ungefär lika stora belopp. Skyldigheten är förut-sebar, beloppen kan beräknas på förhand och båda betalningarna avser i formell mening arbetstagarna men saknar i realiteten betydelse för dessa. I det ena fallet är underlåten betalning normalt ett brott men i det andra är den inte kriminaliserad. Det är svårt att komma ifrån att kriminaliseringen i praktiken ter sig något godtycklig, och den är erfarenhetsmässigt svår att förklara och motivera för allmänheten.

Trots att kriminaliseringen vilar på en formellt oantastlig tankegång kan man utifrån de angivna synpunkterna ha förståelse för de betänkligheter mot straffansvarets utformning som i skilda sammanhang har gett sig till känna. Dessa betänkligheter bortfaller delvis, om arbetsgivarens grundläggande skyldigheter enligt uppbördslagstiftningen omkonstrueras på det sättet att han blir redovisningsskyldig för innehållna källskattemedel redan i och med att skatteavdraget har gjorts. Den allmänna straffbestämmelsen mot förskingring skulle väl då bli omedelbart tillämplig. Som konstaterades redan i 1953 års lagstiftningsärende torde emellertid en sådan förändring knappast vara genomförbar. Även i betraktande av att tiden mellan innehållandet av preliminär skatt och uppbörden numera har förkortas (jfr prop. 1994/95:92), torde det av praktiska och ekonomiska skäl vara svårt att av arbetsgivare i allmänhet kräva att de innehållna medlen skall omedelbart avskiljas för statens räkning. Därmed skulle en sådan förändring i realiteten innebära att företag med anställda vid straffansvar åläggs att alltid hålla sig solventa eller att sörja för en samlad gäldsavveckling, något som uppenbarligen för alltför långt.

Det kan emellertid hävdas att det huvudsakliga syftet med kriminaliseringen inte är att straffbelägga betalningsförsummelsen i sig i det fall arbetsgivaren har kommit i ekonomiskt trångmål utan snarare att - som departementschefen uttryckte sig år 1953 - "föranleda honom till nödig försiktighet i sina ekonomiska angelägenheter", så att han har medel till skatteinbetalningen. Kriminaliseringen skulle då bidra till att företaget sköts på ett tillfredsställande sätt och att arbetsgivaren begär sig i konkurs eller företar motsvarande åtgärd, för det fall han inser risken för att betalning inte kommer att kunna erläggas.

Så uppfattad innebär emellertid kriminaliseringen otvivelaktigt en viss dubbelreglering i förhållande till bestämmelserna i 11 kap. BrB om brott mot borgenärer m.m.. I själva verket torde reglerna i åtskilliga praktiska fall vara samtidigt tillämpliga. Så t.ex. torde en gäldenär, som först avhänder sig egendom så att han kommer på obestånd och därefter saknar medel att fullgöra inbetalning av avdragen skatt, ofta vara dubbelt straffansvarig för vad som i realiteten är en och samma sak (jfr BRÅ PM 1983:6 s. 313).

Den tidigare i litteraturen ofta diskuterade frågan om förhållandet till brottet mannamån mot borgenärer (11 kap. 4 § BrB) förtjänar också uppmärksammas. Före 1975 års ändringar i 11 kap. BrB kunde en kollision mellan denna straffbestämmelse och uppbördslagstiftningens kriminalisering uppkomma så till vida som en inbetalning av de innehållna skattemedlen till staten kunde innebära att andra borgenärs rätt åsidosattes på ett straffbart sätt. Detta påverkade i princip inte straffansvaret för den underlåtna skatteinbetalningen, försåvitt gäldenären

underlåtit att i tid vidta någon åtgärd för att få till stånd en samlad gäldsavveckling (se bl.a. det förut anmärkta rättsfallet NJA 1969 s. 326). Klart är emellertid att den bedömning som en arbetsgivare hade att göra i fråga om inbetalning av skattemedel när hans företag kommit i ekonomiska svårigheter var vansklig. Det var detta förhållande som i enlighet med vad som ovan anmärkts föranledde en ledamot av Lagrådet att i 1971 års lagstiftningsärende föreslå en avkriminalisering av uppbördsbrottet.

Efter 1976 års översyn av 11 kap. BrB kan någon formell kollision med mannamánsbestämmelsen inte uppkomma, eftersom inbetalning av förfallen skatt i praktiken inte kan utgöra en straffbar handling (prop. 1975/76:82 s. 117 f.). Betalning av förfallen skuld med vanliga betalningsmedel kan bestraffas endast om den sker i otillbörligt syfte. Vid översynen framhölls dock att den begränsning som härigenom gjordes av straffansvaret för mannamánsbrott inte innebar att det skulle uppfattas som en positiv eller lovvärd åtgärd att genom betalning till en borgenär förringa de övrigas rätt. Intressekollisioner kan alltså fortfarande uppkomma, låt vara att de i praktiken torde vara i det närmaste uteslutna så länge skattefordringar behåller den nuvarande gynnsamma ställningen i förmånsrätts hänseende. I Insolvensutredningens slutbetänkande Lag om företagsrekonstruktion (SOU 1992:113) föreslås emellertid en ändring på sistnämnda punkt som innebär att det s.k. skatteprivilegiet avskaffas. I en lagrådsremiss på grundval av utredningens betänkande förs detta förslag inte vidare, men skulle detta ske i en framtid, kommer de gamla problemen i viss utsträckning tillbaka.

De principiella betänkligheter som man i enlighet med det anförda kan hysa när det gäller kriminaliseringen är inte nya utan har som förut berörts framförts i tidigare lagstiftningssammanhang. De skulle väl väga lätt, om man kunde anta att den ifrågasatt straffbestämmelsen fyller en betydelsefull allmänpreventiv funktion. Det är av utomordentlig vikt för uppbördssystemet att innehållen skatt betalas in på det sätt som är förutsatt. I synnerhet gäller att det givetvis är en angelägen uppgift att komma åt personer som mer eller mindre systematiskt söker dra sig undan förpliktelser genom olika slags illojala åtgärder, låt vara att det i praktiken ofta visar sig vara mycket svårt att särskilja de verkligt straffvärda fallen från de övriga.

Det kan emellertid allvarligt ifrågasättas om den nu diskuterade kriminaliseringen verkligen fyller någon betydelsefull allmänpreventiv funktion. När det är fråga om en arbetsgivare som är juridisk person - och detta är ju det fall som i främsta rummet förtjänar uppmärksamhet - löper den ansvarige företrädaren enligt 77 a § uppbördslagen risken att åläggas betalningsskyldighet för skatten jämte arbetsgivaren. Det kan

knappast betvivlas att det i första hand är denna sanktion - och inte det bötesstraff som vanligen ådöms för uppbördsbrottet - som har en avhållande verkan. Det personliga ansvaret enligt 77 a § bör givetvis under alla förhållanden bestå.

Till detta kommer att det med hänsyn till hur uppbördssystemet är utformat mycket ofta förhåller sig så att den arbetsgivare som inte betalat skatten har gjort sig skyldig till ett annat brott, nämligen oredlig uppbördsredovisning. Det förutsätts ju att skatten - och för övrigt även arbetsgivaravgifterna - skall betalas i samband med att uppbördsdeklarationen avges. Underlåtenhet att avge uppbördsdeklaration samt avgivande av sådan deklaration med oriktiga uppgifter bör naturligtvis fortfarande principiellt sett vara en straffbelagd gärning. Erfarenhetsmässigt är det ofta så att arbetsgivare som saknar vilja eller förmåga att betala skatten underlåter att avge uppbördsdeklaration. I dessa vanliga fall kommer en lagföring under alla förhållanden att äga rum.

Det bör dessutom framhållas att utredningar av brott mot 81 § uppbördslagen föranleder en hel del arbete hos åklagar- och polismyndigheterna. Antalet brott av detta slag som kommit till polisens kännedom har under senare tid rört sig kring 1 300 - 1 800 om året, utom för år 1992, då antalet kraftigt sjönk (se avsnitt 5.2, tabell 5.4). Även om brottsrekvisiten i paragrafen kan synas klara och entydiga, blir utredningarna inte sällan besvärliga, i synnerhet i det vanliga fall då bevisning måste förebringas om att arbetsgivaren av grov oaktsamhet har försatt sig i en situation där han saknat möjlighet att betala skatten. Det aktuella företagens ekonomiska förhållanden måste i detta fall belysas förhållandevis ingående. Tillämpningen är även i övrigt behäftad med problem, inte minst med avseende på vad som bör krävas i subjektivt avseende.

I olika sammanhang har kraftigt understrukits vikten av att man begränsar kriminaliseringens omfattning när det gäller gärningar som inte nödvändigtvis behöver falla under det straffbara området, så att åklagare och polis kan koncentrera sitt arbete på de verkligt allvarliga fallen. Önskemålet, som gjort sig gällande inte minst i fråga om ekonomisk kriminalitet, har emellertid i praktiken visat sig vara svårt att tillgodose. En avkriminalisering av brott enligt 81 § uppbördslagen skulle vara en praktiskt betydelsefull åtgärd i detta syfte.

Utredningen har vid samråd med Skattebetalningsutredningen inhämtat att den utredningen arbetar med ett förslag som avses innebära att ett gemensamt avräkningskonto skall tillskapas för olika slag av skatter och avgifter, däribland innehållen källskatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. För att denna ordning skall kunna fungera förutsätts att det från den betalningsskyldiges synpunkt saknar betydelse till vilken utskyld en

betalning till kontot är att hänföra. Det blir därmed inte möjligt att behålla en ordning som innebär att underlåten betalning på ett område men inte på andra är kriminaliserad.

Av nu angivna skäl har utredningen kommit till slutsatsen att brott som avses i 81 § uppbördslagen bör avkriminaliseras.

Godtas detta förslag kan det finnas anledning att överväga om inte underlåten inbetalning av skatt som innehållits för annan bör motverkas med exempelvis höga räntesatser. Denna fråga faller emellertid enligt Skattebetalningsutredningens direktiv under den utredningens uppdrag.

8.6.2 Oredlig uppbördsredovisning m.m.

Enligt 7 § skattebrottslagen är det straffbart som *oredlig uppbördsredovisning*, om någon uppsåtligen underlåter att till uppbördsmyndighet avge föreskriven handling avseende redovisning av skatt eller avgift som innehållits för annan eller avger sådan handling med oriktig uppgift. En förutsättning är att gärningen ger upphov till fara för att innehållen skatt eller avgift med orätt belopp påförs den uppgiftsskyldige eller tillgodoräknas annan. Straffet är fängelse i högst ett år. Är brottet ringa döms enligt 8 § för *bristande uppbördsredovisning* till böter.

Har en gärning som nu angetts begåtts av grov oaktsamhet, rubriceras den som *vårdslös uppbördsredovisning* och bestraffas med böter eller fängelse i högst sex månader. Ringa fall är inte straffbara.

Som påpekas redan i utredningens direktiv har bestämmelserna gett upphov till vissa tillämpningsproblem vilka sammanhänger med det gemensamma uppbördssystemet för arbetsgivaravgifter och innehållen preliminär A-skatt. Detta system, som tillämpats sedan år 1985, innebär att redovisning och betalning har samordnats och sker vid tolv tillfällen under året. Oriktiga uppgifter som har lämnats i en uppbördsdeklaration medför härigenom normalt att två brott kan ha begåtts genom vad som i princip utgör samma gärning: dels skattebedrägeri avseende arbetsgivaravgiften, dels oredlig uppbördsredovisning såvitt gäller den innehållna skatten. Dessa brott skiljer sig väsentligt åt med avseende både på straffskalan och brottsförutsättningarna.

Underlåter någon att avge uppbördsdeklaration innebär detta vanligen att inte heller den innehållna skatten betalas in, eftersom detta förutsätts ske i anslutning till själva deklarationen. Därmed kan tre brott ha begåtts, nämligen förutom skattebedrägeri och oredlig uppbördsredovisning även brott mot 81 § uppbördslagen. Den ytterligare komplikationen föreligger emellertid då att underlåtenhetsbrottet enligt 2 § skattebrottslagen är straffbart som skattebedrägeri endast om det har

begåtts med direkt uppsåt att för låg skatt eller avgift skall bli påförd. Den uppgiftsskyldige invänder ofta att han saknat medel att inbetala skatt och arbetsgivaravgifter. Därmed uppkommer problem både när det gäller frågan om direkt uppsåt till skattebedrägeri skall anses ha förelegat och när det gäller spörsmålet om uppbördsredovisningsbrottet har begåtts uppsåtligen (jfr beträffande sistnämnda fråga rättsfallet NJA 1977 s. 225). En ändring enligt utredningens förslag i det föregående, att aktivt och passivt skattebrott likställs i subjektivt hänseende kan visserligen förmodas innebära att vissa olägenheter elimineras, men kommer inte att lösa alla de tillämpningsproblem som är förknippade med den gällande ordningen.

Det är ett ofta framfört och enligt utredningens mening uppenbart befogat önskemål att regleringen i detta avseende förenklas. I föregående avsnitt har utredningen föreslagit att det brott som nu behandlas i 81 § uppbördslagen - underlåtenhet att inbetala innehållen skatt - skall avkriminaliseras. Regleringen bör emellertid dessutom ändras på sådant sätt att vad som i realiteten är en och samma gärning bedöms enligt samma straffbestämmelse. Den uppgiftsskyldige bör i nu aktuella fall således inte kunna dömas både för oredlig uppbördsredovisning och för skattebedrägeri.

En sådan förändring av regleringen kan ske enligt två olika linjer. Den ena av dessa skulle innebära att oriktiga uppgifter i en uppbördsdeklaration blir att betrakta som oredlig uppbördsredovisning både i fråga om arbetsgivaravgifterna och när det gäller källskatten. Denna ordning kan åstadkommas genom en komplettering av bestämmelsen om oredlig uppbördsredovisning, så att denna täcker även oriktiga uppgifter i fråga om arbetsgivaravgifterna. Denna utväg skulle nära överensstämma med det förslag som på sin tid lades fram i BRÅ-rapporten om åtgärder mot det likvida fusket (BRÅ PM 1983:6) och som då tillstyrktes av det övervägande antalet remissinstanser.

En sådan lösning innebär dock till en början vissa lagtekniska komplikationer. I viss mån leder den också till svårigheter i tillämpningen på det sättet att vissa förfaranden som i dag bedöms som skattebedrägeri skulle bli att hänföra till en annan brottstyp. Därtill kommer även en annan synpunkt. Från tid till annan har diskuterats att även mervärdesskatt skulle inbegripas i det gemensamma uppbördssystemet, och det förefaller sannolikt att denna tanke förr eller senare realiseras. Skattebetalningsutredningen arbetar sålunda för närvarande på en sådan lösning. Genomförs en ordning av detta slag, skulle konsekvensen kräva att även mervärdesskattebedrägerier förs över till bestämmelsen om oredlig uppbördsredovisning. Att hänföra en så pass

central och frekvent brottstyp till en särbestämmelse väcker emellertid betänkligheter.

Den enklaste utvägen inte minst från lagtekniska synpunkter är otvivelaktigt att oredlig uppbördsredovisning avskaffas som särskilt brott och att bestämmelsens materiella innehåll inarbetas i den grundläggande regeln om skattebedrägeri.

Mot en sådan lösning skulle kunna åberopas att redovisningen av innehållen skatt och av arbetsgivaravgifter skall avges fortlöpande med korta mellanrum och därför skiljer sig från brott som har anknytning till förenklad och särskild självdeklaration samt andra skattebedrägeribrott. Detta gäller emellertid även i fråga om mervärdesskatten och kan inte utgöra något avgörande argument.

Av större betydelse är att den senast skisserade lösningen skulle innebära en ganska kraftig straffhöjning av de brott som i dag rubriceras som oredlig uppbördsredovisning. Från praktisk synpunkt har detta dock knappast någon större betydelse eftersom uppbördsbrottet praktiskt taget alltid är sammankopplat med en felredovisning rörande arbetsgivaravgifterna. Det finns också möjlighet att inom ramen för straffskalan för skattebrott ta hänsyn till brottets beskaffenhet i det särskilda fallet.

Om utredningens förslag att sänka straffmaximum för det vårdslösa skattebrottet till ett års fängelse godtas föranleder det nu aktuella ställningstagandet inte någon påtaglig konsekvens för de oaktsamma fallen.

Dessa överväganden har lett utredningen till slutsatsen att straffbestämmelserna om uppbördsbrott i skattebrottslagen bör slopas. Även dessa brott bör alltså vara straffbara som skattebrott, skatteförseelse och vårdslös skatteuppgift.

8.6.3 Övriga brott mot uppbördslagstiftningen

Enligt 79 § uppbördslagen är det belagt med bötesstraff att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till myndighet lämna oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldigheten för uppgiftslämnaren eller juridisk person som han företräder att betala skatt eller att underlåta att lämna föreskriven uppgift av sådant slag. Undantag har gjorts för fall då brottet är straffbelagt i skattebrottslagen. I ringa fall skall inte dömas till ansvar.

Bestämmelsen tillämpas ytterst sällan. Det har under senare år rört sig om mindre än 20 anmälningar om året, och några år har ingen lagföring alls eller bara någon enstaka ägt rum (se avsnitt 5.2 tabell 5.2 och 5.4). Med den utvidgning av tillämpningsområdet för skattebrottslagens be-

stämme om skatteförseelse som utredningen har föreslagit under 8.3.5 blir bestämmelsen överflödlig, och utredningen föreslår att den upphävs. Även 79 a § uppbördslagen (angående F-skattensedel) kan upphävas med hänsyn till den berörda utvidgningen.

Av mera central betydelse är straffbestämmelsen i 80 § uppbördslagen. Den tar sikte på fall då en arbetsgivare uppsåtligt eller av grov oaktsamhet åsidosätter sin skyldighet att verkställa skatteavdrag. Straffet är böter. I ringa fall skall inte dömas till ansvar.

Den huvudsakliga sanktionen mot underlåtenhet att verkställa skatteavdrag är dock av utomstraffrättslig art. En arbetsgivare som utan skälig anledning underlåter att verkställa skatteavdrag blir nämligen enligt 75 § uppbördslagen ansvarig för skattebeloppet enligt beslut av skattemyndighet.

Med hänsyn härtill skulle det kunna ifrågasättas om inte i konsekvens med vad som under 8.6.1 har föreslagits i fråga om betalningsbrottet skäl talar för en avkriminalisering. Förhållandena skiljer sig dock åt i flera avseenden.

Beträffande underlåtenhet att göra skatteavdrag finns det till en början enligt utredningens uppfattning inte på samma sätt som när det gäller betalningsbrottet några principiella skäl som kan åberopas mot kriminaliseringen. En sådan avkriminalisering skulle få ganska liten praktisk betydelse för de rättsvårdande myndigheternas arbetsbörda; antalet anmälningar från skattemyndigheterna har under senare tid understigit 100 och ofta även 50 om året, medan antalet lagföringar under motsvarande tid varit färre än 10 årligen (se avsnitt 5.2 tabell 5.2 och 5.4). Dessutom är den ekonomiska sanktionen som här kommer i fråga - arbetsgivarens ansvar för skatten - inte överflyttbar på fysiska personer som företräder en juridisk person, och en ändrad ordning härvidlag synes av flera skäl inte böra övervägas. Underlåter arbetsgivaren att företa skatteavdrag, drabbas inte bara staten genom ränteförlust och risk för att skattebeloppet aldrig blir inbetalat. Även den enskilde arbetstagaren, som ju behåller sitt ansvar för skatten, kan drabbas genom att han i strid mot källskattesystemets syften kommer att få betala hela skattebeloppet på en gång, antingen i den händelse arbetsgivaren inte har förmåga att svara för betalningen eller också som en följd av ett regressanspråk från dennes sida. Detta förhållande bör också vägas in i bedömningen, även om det naturligtvis inte i sig utgör underlag för att behålla kriminaliseringen.

Det är slutligen självfallet av största vikt att skapa respekt för arbetsgivarnas skyldigheter enligt uppbördslagen, och den principiella kriminaliseringen synes i detta avseende inte kunna fränkännas en viss betydelse. För en arbetsgivare som kanske blir utsatt för påtryckningar

från arbetstagarnas sida om att skatteavdrag skall underlåtas kan det vara en fördel att kunna hänvisa till att detta är straffbart. Och man får hålla i minnet att underlåtenhet att verkställa skatteavdrag ofta i praktiken utgör ett förstadium till mera allvarlig brottslighet. Skall staten slutligt undanhållas skattebeloppen krävs ju att kontrolluppgifter inte avges och att oriktiga uppgifter lämnas i arbetstagarens deklaration. Kan kriminaliseringen i någon utsträckning bidra till att vägen till sådana mera allvarliga brott över huvud taget inte beträds, fyller den otvivelaktigt en betydelsefull funktion.

På nu anförda skäl anser utredningen att underlåtenhet att göra skatteavdrag inte bör lämnas osanktionerad. I den utredning som Riksåklagaren och Rikspolisstyrelsen år 1992 avgav angående vissa frågor om ekonomisk brottslighet har uttalats att det också bör övervägas om inte den ifrågavarande straffsanktionen kan depenaliseras, dvs. bytas ut mot en administrativ ekonomisk sanktion. En naturlig sådan sanktion föreligger emellertid redan i form av arbetsgivarens ansvar för den ej avdragna skatten. Enligt utredningens mening skulle det knappast vara ändamålsenligt att ersätta eller komplettera den sanktionen.

Utredningen har alltså kommit till den slutsatsen att straffansvaret bör behållas i dess nuvarande utformning. Vad gäller straffskalan föreslogs i BRÅ-rapporten om åtgärder mot det likvida fusket en skärpning så att även fängelsestraff skulle ingå i skalan. Det förekommer otvivelaktigt att brott av nu aktuellt slag sätts i system. Å andra sidan blir då nästan alltid, i den händelse förfarandet upptäcks, ansvar för skattebedrägeri eller medhjälp här till eller för försvårande av skattekontroll aktuellt. Utredningen anser det likväl befogat att fängelse upp till sex månader får ingå i straffskalan med sikte på grova fall.

Som redan har förutskickats (avsnitt 8.3.5) bör kriminaliseringen flyttas till skattebrottslagens bestämmelse om skatteförseelse.

8.7 Försvårande av skattekontroll m.m.

Utredningens förslag m.m.: Försvårande av skattekontroll konstrueras som ett farebrott. Brottet fullbordas härigenom vid tidpunkten för handlingen eller underlåtenheten i likhet med vad som gäller bokföringsbrott. För straffbarhet fordras således inte att förfarandet faktiskt försvårat skattekontrollen utan endast att det har varit ägnat att göra detta.

En alternativ utgångspunkt för preskriptionsberäkningen införs i 14 § SBL för försvårande av skattekontroll och i 35 kap. 4 § BrB för bokföringsbrott, innebärande att om en misstänkt blivit föremål för skatte- eller taxeringsrevision inom fem år från brottet, preskriptionstiden skall räknas från den dag revisionen tog sin början.

I de fall en gärning anses allvarligare bedömd som försvårande av skattekontroll än som bokföringsbrott eller undertryckande av urkund skall i fortsättningen dömas för försvårande av skattekontroll. Subsidiariteten i förhållande till brotten i BrB upphävs således för dessa fall.

Utredningen lägger i detta sammanhang inte fram något förslag huruvida ringa bokföringsbrott bör avkriminaliseras. Frågan bör lämpligen övervägas i samband med den översyn av de materiella straffbarhetsrekvisiten som utredningen genom tilläggsdirektiv anförtrotts att göra.

8.7.1 Inledning

I direktiven anges att utredningen bör behandla förhållandet mellan försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen och bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken. Preskriptionsbestämmelserna bör härvid ses över för båda brotten, så att de stämmer överens med varandra. Vidare ifrågasätts om inte ringa bokföringsbrott bör avkriminaliseras.

8.7.2 Förhållandet mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott

Enligt 10 § skattebrottslagen är det straffbart att åsidosätta bokföringskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som har föreskrivits för vissa uppgiftsskyldiga. Förutsättningen är att det allvarligt försvårar den kontrollverksamhet som myndighet utövar vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift. Åsidosättandet skall ha

skett av uppsåt eller av grov oaktsamhet och brottet, *försvårande av skattekontroll*, föranleder då böter eller fängelse i högst två år. Vid grovt brott skall ådömas fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. I ringa fall skall inte dömas till ansvar.

Ringa brott skall enligt förarbetena kunna föreligga när kontrollarbetet för myndigheten visserligen allvarligt har försvårats eller kanske rent av omöjliggjorts men omständigheterna talar för att det kan röra sig endast om mer obetydliga skatte- eller avgiftsbelopp (prop. 1971:10 s. 262)

Med åsidosättande av bokföringsskyldighet avses i bestämmelsen försummelse av sådan skyldighet som omfattas av bokföringslagen (1976:125). Bestämmelsen sanktionerar i övrigt dels försummelser av sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs i jordbruksbokföringslagen och vissa andra särskilda författningar avseende juridiska personer, dels brott mot specialreglerna i uppbördslagen och punktskatteförfattningarna.

Bestämmelsen tar sikte såväl på fall då någon över huvud taget inte har fört några räkenskaper som på situationer då räkenskaperna har förts på ett ofullständigt eller bristfälligt sätt. Vidare avser bestämmelsen att täcka vilseledande bokföringsåtgärder med eller utan stöd av falska eller osanna verifikationer. Även den som förstör eller undanskaffar räkenskapsmaterial under den tid han är skyldig att bevara dem kan dömas till straff.

Reglerna i 11 kap. 5 § brottsbalken straffbelägger nu endast åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Från och med den 1 januari 1996 beivras emellertid även överträdelser av den bokföringsskyldighet som skall fullgöras enligt stiftelselagen (1994:1220) och lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. enligt denna paragraf. Brotten begås genom uppsåtlig eller oaktsam underlåtenhet att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsmaterial eller genom lämnande av oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt. Om detta handlande medför att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning i huvudsak inte kan bedömas med ledning av bokföringen skall dömas för *bokföringsbrott*. Straffet är fängelse i högst två år.

Ringa brott skall föranleda bötesstraff och grovt brott fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Bestämmelsen om ringa bokföringsbrott tar sikte på ömmande fall.

Försvårande av skattekontroll är enligt 10 § tredje stycket skattebrottslagen subsidiärt till brottsbalken och därmed till bokföringsbrott. Formuleringen av konkurrensregeln avviker dock härvid från den konstruktion som vanligtvis tillämpas inom specialstraffrätten. Skattestrafflagutredningen föreslog i sitt betänkande Skattebrotten (SOU 1969:42) att ansvar för räkenskapsförsummelse skulle ådömas om

gärningen inte var "belagd med straff i brottsbalken", vilket är den vedertagna konstruktionen. Vid skattebrottslagens tillkomst föreslog emellertid departementschefen, utan någon särskild motivering, den lydelse som bestämmelsen nu har, nämligen att ansvar för försvårande av skattekontroll ej inträder, om ansvar för gärningen "kan ådömas" enligt brottsbalken. (Motsvarande lydelse förekommer också numera i 79 a § uppbördslagen.)

Av rättsfallet NJA 1983 s. 479 följer att konkurrensregeln skall tolkas enligt ordalydelsen, vilket innebär att straffansvar för försvårande av skattekontroll kan komma i fråga så snart förutsättningarna för att döma till ansvar för bokföringsbrott (eller för undertryckande av urkund) saknas i det enskilda fallet. Detta kan få konsekvenser för det fall att någon genom bokföringsbrott har försvårat skattekontrollen. Eftersom utgångspunkterna för preskriptionstidsberäkningen skiljer sig åt kan det inträffa att det centrala brottet - bokföringsbrottet - är preskriberat, medan så inte är fallet med försvårande av skattekontroll. Därmed kan straffansvar ådömas för det senare brottet. Denna ordning avviker från vanliga principer, och i det nämnda rättsfallet får Högsta domstolen också anses rikta kritik mot konstruktionen.

8.7.3 Närmare om preskriptionstidens beräkning

Utgångspunkten för preskriptionsberäkningen när det gäller *bokföringsbrott* torde vara den tidpunkt då bokföringsskyldigheten åsidosätts, om det innebär att rörelsen inte kan bedömas med ledning av bokföringen (jfr Kommentaren till Brottsbalken III, 4 uppl., s. 433 och 443). Härigenom börjar preskriptionstiden för bokföringsbrott normalt löpa tidigare än vad som gäller för brottet försvårande av skattekontroll. Preskriptionstiden för ringa bokföringsbrott är två år, för normalbrottet fem år och för det grova brottet tio år.

Genom 35 kap. 4 § andra stycket brottsbalken har emellertid preskriptionstiden för bokföringsbrott som inte är ringa utsträckt. Har den bokföringsskyldige inom fem år från brottet försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar, skall preskriptionstiden räknas från den dag då så skedde. Genom att undantag görs för ringa bokföringsbrott preskriberas detta brott alltid två år från brottets fullbordan.

Specialregeln om preskription skall ses mot bakgrund av att det före år 1982 var en åtalsförutsättning att den bokföringsskyldige gått i konkurs e.d. inom fem år från det brottet förövades. Preskriptionstiden skulle beräknas från den dag då åtal tidigast kunde ske. Åtalsförut-

sättningen borttogs år 1982. Det ansågs emellertid med tanke på effektiviteten i brottsbekämpningen inte tillrådligt att även göra ändringar i fråga om preskriptionstidsberäkningen.

Försvårande av skattekontroll är ett effektbrott, som fullbordas först när myndigheten i det enskilda fallet konstaterat att räkenskapsföringen är undermålig och att detta förhållande försvårar skattekontrollen (prop. 1971:10 s. 238, 261 och 262). Med denna utgångspunkt räknas preskriptionstiden enligt 35 kap. 4 § brottsbalken från den tidpunkt då en av myndighet företagen kontroll försvårats av gärningen och brottet därmed anses fullbordat. Preskriptionstiden är för normalbrottet fem år och för grovt brott tio år.

Högsta domstolen har i det nyssnämnda rättsfallet NJA 1983 s. 479 uttalat att brottets fullbordanstidpunkt "får vissa praktiskt besvärande och sakligt mindre tillfredsställande följder". Det gäller bl.a. hur utgångspunkten för preskriptionsberäkningen närmare skall kunna bestämmas.

De problem som kan tänkas uppstå när det gäller att fastställa vid vilken dag denna beräkning skall ta sin början synes inte ha ställts på sin spets i refererad rättstillämpning annat än delvis i det nyssnämnda HD-avgörandet från år 1983. Normalt måste det uppenbarligen vara tidpunkten för en revision som är utgångspunkten. Men det kan inte vara dagen för beslutet om sådan revision och knappast heller - i varje fall inte utan vidare - dagen för revisionens påbörjande som är avgörande. I stället får antas att det är den dag då myndigheten under en revision finner det svårt att genomföra kontrollen som normalt bör bilda utgångspunkten för preskriptionsberäkningen.

Men detta gäller inte alltid, utan ett antal andra situationer kan tänkas uppkomma. Har exempelvis gärningsmannen använt sig av falsk bokföring, kan detta vid en revision innebära att myndigheten inte upptäcker några problem. Det beror emellertid på att skattemyndigheten blivit vilseledd. Uppdagat det rätta förhållandet senare är brottet sannolikt fullbordat vid det tillfälle under revisionen som skattemyndigheten blev vilseledd. Skattemyndighetens kontrollverksamhet får nämligen anses ha försvårats genom vilseledandet, även om myndigheten inte var medveten om det vid nämnda tillfälle.

En annan situation, som praktiskt sett ingalunda är ovanlig, kan vara den att den tilltalade medger att han inte till punkt och pricka följt bokföringslagens regler men hävdar att det ändå inte borde ha förelegat någon svårighet för skattemyndigheten, eftersom t.ex. alla verifikationer funnits samlade i god ordning. Skattemyndigheten å sin sida uppger att den likväl haft betydande svårigheter vid kontrollen. Kan domstolen då gå in i prövning av den tilltalades invändning på det sättet att domstolen gör en bedömning av om det *hade bort* föreligga allvarliga svårigheter

att genomföra kontrollen? Eller är det avgörande att det styrks att myndigheten rent faktiskt haft sådana svårigheter? Sannolikt är den första ståndpunkten den riktiga. Men lagtexten lämnar frågan öppen, och den har inte berörts i förarbetena.

Det anförda får anses ge vid handen att konstruktionen av brottet försvårande av skattekontroll som ett effektbrott med en delvis subjektiv och något diffus omständighet som förutsatt effekt medför sådana svårigheter att fastställa fullbordanstidpunkten att en annan lösning än effektbrott bör övervägas. Allmänt sett anses det också vid brott av förevarande slag vara en tveksam konstruktion, om brottets fullbordan knyts till en omständighet som står helt utanför gärningsmannens kontroll.

8.7.4 Effekt- eller farebrott

Enligt direktiven bör man söka nå fram till enhetliga preskriptionsbestämmelser för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Det ligger då nära till hands att överge konstruktionen av det sistnämnda brottet som ett effektdelikt. Brottet bör på samma sätt som bokföringsbrott anses vara fullbordat vid tidpunkten för handlingen eller underlåtenheten, och man bör alltså inte för straffbarhet kräva att förfarandet faktiskt har försvårat skattekontrollen utan endast att det har varit *ägnat att* göra detta. Då måste emellertid samtidigt införas en alternativ utgångspunkt för preskriptionsberäkningen som tar hänsyn till de speciella skatteaspekterna och som bör gälla både i fråga om bokföringsbrott och beträffande försvårande av skattekontroll.

Närmast till hands skulle ligga att låta den omständigheten att den bokföringsskyldige blir föremål för skatte- eller taxeringsrevision inom fem år från gärningen bilda utgångspunkt. Detta bör i så fall gälla i fråga om både försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott. Beträffande det sistnämnda brottet bör alltså skatte- och taxeringsrevision vara en omständighet av samma betydelse för preskriptionsberäkningen som konkurs, ackord och betalningsinställelse. Med en sådan lösning åstadkommer man på en gång att bokföringsbrott i vart fall inte kan preskriberas tidigare än försvårande av skattekontroll samt att det sistnämnda brottet anses fullbordat enligt vanliga principer och får en objektivt identifierbar utgångspunkt för preskriptionsberäkningen. Med denna lösning kan subsidiaritetsklausulen på vanligt sätt formuleras så att det avgörande blir om gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

8.7.5 Bör försvårande av skattekontroll vara subsidiärt?

Även om en ändring enligt vad som nyss förordats torde lösa de problem som i främsta rummet har ansetts vara besvärande när det gäller förhållandet mellan bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, kan det finnas skäl att diskutera ytterligare frågor rörande förhållandet mellan de båda brotten.

Försvårande av skattekontroll är subsidiärt till bokföringsbrott. Samtidigt gäller att de båda lagbudena så som de har formulerats inte i alla lägen skyddar samma intresse. Bestämmelsen om bokföringsbrott avser att tillgodose intresset av att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning skall kunna i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Detta är givetvis av betydelse även för skattekontrollen. Men det kan nog tänkas förekomma fall då bestämmelsernas syften inte helt och hållet sammanfaller.

Antag att bokföringen är bristfällig i ett hänseende som inte påverkar möjligheten att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning men som har stor betydelse för skattekontrollen. Bolaget har t.ex. sålt egendom för underpris till aktieägarna på ett sätt som innebär förtäckt utdelning och dolt de delar av räkenskaperna som skulle ha gjort det möjligt för skattemyndigheten att slå fast att det rört sig om utdelning. Ett sådant förfarande torde ofta sakna betydelse för möjligheten att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning, men det kan beroende på omständigheterna utgöra ett grovt fall av försvårande av skattekontroll. Att sådana fall kan förekomma har förutsatts i motiven till 1982 års lagändringar i fråga om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll (NJA II 1982 s. 24).

Om i ett fall av detta slag förutsättningar saknas att döma för bokföringsbrott uppstår inga problem. Gärningen är inte straffbar enligt brottsbalken och gärningsmannen kan dömas för försvårande av skattekontroll.

Problem kan emellertid tänkas uppstå, om domstolen finner att förfarandet överskrider straffbarhetsgränsen för bokföringsbrott men likväl inte utgör något svårare fall, om man endast beaktar intresset av att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning i huvudsak skall kunna bedömas. Utifrån dessa synpunkter föreligger bara ett ringa bokföringsbrott. Samtidigt står det klart för domstolen att förfarandet bedömt som försvårande av skattekontroll skulle ha utgjort ett mycket allvarligt fall och att gärningsmannen följaktligen skulle ha fällts till ansvar för grovt försvårande av skattekontroll, om gärningen inte hade varit straffbar enligt brottsbalken.

Det kan vara föremål för olika uppfattningar hur domstolen bör resonera i ett sådant fall. Om gärningsmannen anses kunna dömas för ringa bokföringsbrott, blir bestämmelsen om försvårande av skattekontroll utslagen. Den omständigheten att gärningen var så pass allvarlig även från de i 11 kap. 5 § brottsbalken angivna synpunkterna att den överskridit straffbarhetsgränsen enligt nämnda paragraf kommer då att medföra att gärningsmannen döms mildare än om gärningen befunnits straffri enligt balken. Denna konsekvens av regleringen får otvivelaktigt betecknas som irrationell.

I motiven till 1982 års lagändringar förutsätts att, om straffansvar skall ådömas för ett bokföringsbrott som även har försvårat skattekontrollen, det förhållandet att denna kontroll försvårats regelmässigt skall beaktas vid straffmätningen (NJA II 1982 s. 17). Om det - vilket naturligtvis för det mesta är förhållandet - är just omöjligheten att på grundval av bokföringen bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning som medför svårigheter vid skattekontrollen synes det inte medföra några problem att låta detta uttalande vara vägledande. Frågan är emellertid, med hänsyn till den inom straffrätten rådande legalitetsprincipen, i hur stor utsträckning uttalandet - som saknar varje täckning i lagtexten - kan beaktas i andra fall, dvs. i fall där bristerna i bokföringen har förhållandevis marginell betydelse från de synpunkter som anges i 11 kap. 5 § brottsbalken men har stor betydelse för skattekontrollen.

Det finns olika utvägar att undanröja de nu i all korthet antydda problemen.

En lösning skulle vara att upphäva bestämmelsen om att försvårande av skattekontroll skall vara subsidiärt till bokföringsbrott. I så fall skulle gärningsmannen i det naturligtvis tillspetsade exempel som nyss angetts kunna dömas både för ringa bokföringsbrott och grovt fall av försvårande av skattekontroll. Denna lösning har emellertid den nackdelen att man i de mest frekventa fallen skulle tvingas döma för båda brotten i konkurrens. Därmed skulle tillämpningen kompliceras samtidigt som man skulle tillskapa en omotiverad formell straffhöjning, med hänsyn till att det i de vanligaste fallen skulle bli fråga om två brott i stället för ett.

En annan lösning skulle vara att komplettera bestämmelsen om bokföringsbrott på sådant sätt att försvårande av skattekontroll utgör en alternativ brottsförutsättning. Straffansvar skulle alltså kunna komma i fråga inte bara som nu om till följd av försummelsen rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen utan också i det fallet att försummelsen varit ägnad att allvarligt försvåra myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift.

Denna lösning kan synas vara den mest följdriktiga. Från principiell synpunkt är emellertid lösningen förenad med den nackdelen att bestämmelsen om bokföringsbrott skulle komma att sanktionera ett intresse som inte uttryckligen nämns i bokföringslagen. Bestämmelsen skulle därmed få en delvis annan karaktär än för närvarande, och det skulle kunna hävdas att den inte får en helt adekvat placering i 11 kap. brottsbalken.

Mindre ingripande skulle en tredje tänkbar utväg vara, nämligen att upphäva subsidiariteten för fall då gärningen befinner sig vara allvarligare bedömd som försvårande av skattekontroll än som bokföringsbrott.

Utredningen förordar att problemet löses efter den sist nämnda linjen.

8.7.6 Ringa brott

För bokföringsbrott är straffet fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, böter. Är brottet grovt skall dömas till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

Försvårande av skattekontroll har en straffskala som omfattar böter och fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. I ringa fall skall inte dömas till ansvar.

Kongruens råder således mellan straffskalorna utom såvitt avser behandlingen av ringa fall.

För fall då ett brott är indelat i grader genom att särskild straffskala är föreskriven för ringa eller grova fall betraktas i preskriptionshänseende varje grad av brottet som ett brott för sig med särskild straffskala oberoende av om det har en speciell brottsbeteckning eller ej (NJA 1969 s. 272 och Kommentaren till Brottsbalken III, 4 uppl., s. 411). Det innebär, som förut nämnts, att ringa fall av bokföringsbrott preskriberas efter två år. För bötesfall av brottet försvårande av skattekontroll är däremot preskriptionstiden fem år.

I utredningens direktiv har tagits upp frågan om ringa bokföringsbrott bör avkriminaliseras. Därvid har särskilt åberopats att brotten ofta hinner preskriberas innan lagföring kan ske.

Tanken att slopa ringa bokföringsbrott som en särskild brottstyp är inte ny. Redan när bestämmelsen om bokföringsbrott ursprungligen infördes i samband med 1942 års lagstiftning angående förmögenhetsbrott var Lagrådets majoritet inne på en liknande tankegång. Lagrådet hänvisade till att mera obetydliga oriktigheter och oordentligheter i bokföringen inte avsågs föranleda straffansvar. Med hänsyn härtill syntes enligt Lagrådet skäl knappast föreligga att låta böter ingå i straffskalan.

Chefen för Justitiedepartementet vidhöll emellertid förslaget att låta ringa bokföringsbrott bilda en särskild brottstyp med endast böter i skalan. Han framhöll att fall kunde förekomma som var synnerligen ömmande (prop. 1942:4 s. 134, 198 och 204).

Ett skäl för att avkriminalisera ringa bokföringsbrott är att det i linje med vad Lagrådet uttalade får anses föreligga en viss obalans i lagtexten i dess nuvarande utformning. Bokföringsbrott föreligger endast om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Det kan synas svärförenligt med denna straffbarhetsförutsättning att samtidigt ringa brott utgör en särskild brottstyp.

En avkriminalisering av de förseelser som i dag rubriceras som ringa bokföringsbrott skulle å andra sidan kunna leda till en del problem. Eftersom brotten i allmänhet kommer till åklagarmyndigheternas kännedom genom anmälan från konkursförvaltarna, skulle det i praktiken bli dessa som fick ansvaret för att göra den med hänsyn till lagtextens konstruktion ganska vanskliga bedömningen av frågan huruvida ett bokföringsbrott skall anses ringa eller inte. Bedöms gärningen som ringa skulle nämligen med den angivna utgångspunkten ingen straffbar handling föreligga, och någon anmälan skulle då inte heller göras.

Därtill kommer att Riksdagens revisorer har uttalat att en avkriminalisering av ringa bokföringsbrott skulle innebära att man ger "fel" signaler, om inte samtidigt en sanktionsavgift införs för motsvarande förseelser (rapport 1993/94.6 s. 243). Att införa en administrativ sanktion i stället för det nuvarande bötesstraffet skulle emellertid riskera att ytterligare försvåra tillämpningen i sådan grad, att man enligt utredningens mening i så fall lika gärna kan behålla den nuvarande straffsanktionen.

Det är vidare att märka att, om ringa bokföringsbrott skulle avkriminaliseras utan någon annan ändring i fråga om straffskalan eller brottskonstruktionen, detta skulle innebära att bokföringsbrott alltid måste bestraffas med svårare påföljd än böter. Som utredningen ser saken finns det anledning att hysa viss tvekan inför tanken att slopa möjligheten att döma till böter för bokföringsbrott. Detta gäller särskilt som bokföringsreglerna numera är långt mera komplicerade än vad fallet var vid 1942 års reform. Det finns otvivelaktigt en risk att en del förseelser som i dag hänförs till ringa brott i fortsättningen trots avkriminaliseringen skulle anses straffbara och föranleda strängare påföljd än för närvarande. Det synes nämligen osäkert om man i rättstillämpningen skulle acceptera att åsidosättande av bokföringsskyldigheten på ett sådant allvarligt sätt att rörelsens förlopp, ekonomiska

resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas i vissa fall skulle vara helt straffritt.

Med hänsyn särskilt till konsekvenserna i preskriptionshänseende och till önskemålet att åstadkomma bättre kongruens mellan bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll kan det emellertid finnas skäl att överväga om man inte i stället för att behålla en särskild straffskala för ringa brott borde inarbeta bötesstraff i skalan för normalbrottet.

Det är i brottsbalken inte särskilt vanligt med en straffskala som i likhet med den som nu gäller för bokföringsbrott föreskriver fängelse i högst två år för normalfallet och endast böter för ringa brott. I sammanhanget kan nämnas att utredningen föreslår att fängelse sex månader införs i straffskalan för skatteförseelse. Det finns däremot åtskilliga exempel på straffbestämmelser som innehåller böter eller fängelse i högst två år utan någon gradindelning, jfr t.ex. 9 kap. 8 och 10 §§. Något hinder med hänsyn till brottsbalkens systematik mot att låta straffskalan för normalfallet av bokföringsbrott omfatta böter och fängelse i högst två år samt avskaffa ringa fall av bokföringsbrott som särskild brottstyp föreligger således inte.

Utredningen har av nu anförda skäl varit inne på tanken att föreslå att bötesstraff skall inarbetas i straffskalan för normalfallet av bokföringsbrott. En sådan lösning skulle få till följd att den särskilda preskriptions-tidsberäkningsregeln kommer att omfatta även ringa fall.

Mot en sådan ordning talar i sin tur att den skulle ge upphov till ganska mycket merarbete för åklagar- och polismyndigheterna. Bokföringsbrott kommer i dag i allmänhet till åklagarmyndigheternas kännedom genom att konkursförvaltarna gör anmälningar, vilka i en utsträckning som inte är obetydlig avskrivs på den grunden att brottet bedöms som ringa och med denna utgångspunkt är preskriberat. Den nyss skisserade lösningen skulle innebära att utredning och lagföring måste ske även i sådana fall, trots att det är fråga om gärningar som ligger långt tillbaka i tiden och som förskyller enbart böter. En sådan ordning är inte väl förenlig med intresset av att inrikta rättsväsendets resurser på de fall som är mest angelägna att beivra. Från dessa synpunkter skulle en avkriminalisering vara att föredra.

De nu i all korthet anförda synpunkterna har lett utredningen till slutsatsen att en avkriminalisering av ringa bokföringsbrott inte lämpligen bör ske fristående från en översyn av de materiella straffbarhetsrekvisiten. Utredningen har genom tilläggsdirektiv anförtratts uppdraget att bl.a. se över bestämmelserna om brott mot borgenärer i 11 kap. brottsbalken. Övervägande skäl talar för att avkriminaliseringsfrågan bör lösas först i det sammanhanget. Något förslag läggs därför inte fram i detta betänkande.

8.7.7 Graden av oaktsamhet

Ansvar för försvårande av skattekontroll fordrar att gärningsmannen i vart fall handlat av grov oaktsamhet. När det gäller bokföringsbrott straffbeläggs emellertid även oaktsamhet av normalgraden. I samband med att förslaget om en särskild straffskala för grova fall av bokföringsbrott respektive försvårande av skattekontroll lades fram (prop. 1981/82: 85) förelåg även ett förslag om införande av en särskild ansvarsbestämmelse för åsidosättande av god redovisningssed i bl.a. bokföringslagen. Förslaget godtogs inte av departementschefen som i sammanhanget uttalade att han inte heller kunde tillstyrka förslaget i den del det innebar att räckvidden av bestämmelsen om bokföringsbrott i brottsbalken begränsades till uppsåtliga brott och brott som begåtts av grov oaktsamhet. Bestämmelsen om bokföringsbrott borde därför liksom tidigare omfatta även fall av oaktsamhet som inte kan betecknas som grova.

Utredningen anser sig inte ha underlag för att i detta sammanhang frånga det angivna ställningstagandet och föreslår alltså inte heller i den delen någon ändring i detta betänkande. Även denna fråga kan emellertid komma att omfattas av utredningens fortsatta arbete.

8.8 Brott mot kontrolluppgiftssystemet

Utredningens förslag: Som närmare behandlats i avsnitt 8.3 överflyttas ansvarsbestämmelserna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter till skattebrottslagen. De förseelser som kriminaliseringen avser att träffa kommer i fortsättningen i princip att bestraffas som skatteförseelse.

Straffbestämmelsen i 2 § tredje stycket skattebrottslagen - som tar sikte på de fall då den skattskyldige kommer överens med någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift beträffande honom, att en korrekt uppgift skall lämnas till honom själv men inte till skattemyndigheten - får inte någon motsvarighet i den nya reglering som utredningen föreslår. Bestämmelsen blir överflödig i och med att det ytterligare förenklade deklara-tionsförfarandet börjar tillämpas fr.o.m. 1995 års taxering.

Kontrolluppgiften är den grundläggande förutsättningen för systemet med förenklad självdeklaration. Kontrolluppgiften ligger också till grund för krediteringen av avdragen preliminär A-skatt, vilken sker enligt 27 § 2 mom. uppbördslagen. Arbetsgivare skall senast den 31 januari under taxeringsåret lämna kontrolluppgift avseende varje anställd till skattemyndigheten. Arbetsgivaren skall också under inkomståret avge uppbördsdeklaration varje månad. Den skatt arbetsgivaren uppgett i uppbördsdeklarationerna räknas samman för inkomståret och jämförs med den skatt samme arbetsgivare uppgett i kontrolluppgifterna för alla sina anställda. På samma sätt jämförs den bruttolön en arbetsgivare uppgett i samtliga uppbördsdeklarationer för ett inkomstår med den lön och förmåner som han uppgett i kontrolluppgifterna för samtliga sina anställda för samma år.

Nuvarande 4 kap. 8 § LSK straffbelägger fall då någon uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet beträffande kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande. Straffet är böter eller fängelse i högst sex månader. Ringa fall är inte straffbara. Även om bestämmelsen är otydligt formulerad torde den få anses ta sikte inte bara på fall då någon underlåter att lämna kontrolluppgift utan också på situationer då sådan uppgift har lämnats men med felaktigt innehåll.

Bestämmelsen i 4 kap. 8 § LSK är inte tillämplig när gärningen är belagd med straff enligt skattebrottslagen. Enligt den senare lagen kan försummelser beträffande kontrolluppgifter, beroende på omständigheterna, vara straffbara som skattebedrägeri, vårdslös skatteuppgift eller oredlig, bristande eller vårdslös uppbördsredovisning. Bestämmelsen i LSK har därmed ett ganska snävt tillämpningsområde.

Av vad utredningen tidigare har anfört (avsnitt 8.3.5) framgår att straffansvar för oriktigt innehåll i kontrolluppgift samt underlåtenhet att avlämna kontrolluppgift avses få sin plats i skattebrottslagen. Straff kommer att kunna ådömas för skatteförseelse, under förutsättning att uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger och det inte är fråga om skattebrott.

För närvarande innehåller skattebrottslagen ytterligare en straffbestämmelse i fråga om kontrolluppgifter som tar sikte på en speciell situation, nämligen att den skattskyldige kommer överens med den som är skyldig att lämna kontrolluppgift beträffande honom att rätt uppgift skall lämnas till honom själv men ej till skattemyndigheten (2 § tredje stycket). Bestämmelsen skall ses mot bakgrund av att den skattskyldige vid förenklad deklaration hittills endast förutsätts intyga att de kontrolluppgifter han själv har erhållit överensstämmer med hans inkomster.

Detta specialfall synes inte längre behöva uppmärksammas särskilt av lagstiftaren. Som nämnts i avsnitt 3.6 återspeglas fr.o.m. 1995 års

taxering de kontrolluppgifter som kommit in till skattemyndigheten i förtryckt skick på deklarationsblanketten. Den skattskyldige förutsätts intyga att de på blanketten angivna uppgifterna är riktiga, och han kan dömas till ansvar om hans intygande är oriktigt. Utredningen kan inte se annat än att nuvarande 2 § tredje stycket skattebrottslagen därmed blir överflödigt. Det bör därför inte få någon motsvarighet i en ny reglering.

I avsnitt 9.2 tar utredningen upp frågan om administrativa sanktioner bör införas på kontrolluppgiftsområdet.

8.9 Övriga frågor om straffansvar

8.9.1 Lagen (1960:418) om straff för varusmuggling

I 1986 års varusmugglingsutrednings betänkande föreslås åtskilliga åtgärder i syfte att anpassa varusmuggningslagens reglering till skattebrottslagens när det gäller undandragandebrotten. En sådan anpassning är naturligtvis principiellt sett önskvärd, även om reaktionerna vid remissbehandlingen visar att det kan finnas olika uppfattningar om hur långt man bör gå. I det läge vari frågan nu befinner sig anser sig Skattebrottsutredningen sakna anledning att närmare gå in på de frågor som har tagits upp av Varusmugglingsutredningen och som visat sig vara kontroversiella. Frågan om att inarbeta undandragandebrotten på tullområdet i skattebrottslagen har behandlats i det föregående (avsnitt 7.3.2).

Skattebrottsutredningen vill emellertid peka på att den i det föregående har föreslagit att det centrala skattebrottet skall utformas som ett farebrott i stället för att som nu utgöra ett effektbrott. Ser man till den nuvarande utformningen av varusmuggningslagen påkallar denna förändring inte någon justering i 1 § första stycket, som inte är konstruerat vare sig som ett farebrott eller som ett effektbrott, men väl i andra stycket samma paragraf, vilket efter mönster av den nuvarande regleringen i skattebrottslagen har utformats som ett effektbrott. Vid ett genomförande av Skattebrottsutredningens förslag bör detta stycke omkonstrueras till ett farebrott såvitt gäller det led i stycket som tar sikte på undandragandebrott. Övriga brottsbeskrivningar i varusmuggningslagen påverkas inte.

Godtas Skattebrottsutredningens förslag att det centrala skattebrottet skall utformas som ett farebrott bör vid ett genomförande av Varusmugglingsutredningens förslag konstruktionen av brottet tullbedrägeri ändras på motsvarande sätt, så att även det brottet blir ett farebrott. I

övrigt påverkas inte nämnda förslag av de ändringar som Skattebrottsutredningen föreslår.

8.9.2 Mervärdesskattelagen (1994:200) m.m.

För skattebedrägeri erfordras, enligt 2 § skattebrottslagen i dess nuvarande lydelse, objektivt sett att någon genom att lämna oriktig uppgift i handling som avges till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift, föranleder att skatt eller avgift inte påförs eller påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp.

Med uttrycket "myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift" menas ett beslut genom vilket myndighet bestämmer storleken av en skatt eller en avgift eller underlag för beräkning av skatt eller avgift (prop. 1971:10 s. 245).

Till följd av denna definition har återbetalning av och kompensation för skatt eller avgift ansetts ej falla inom stadgandets tillämpningsområde. Det har alltså inte ansetts vara skattebedrägeri att lämna en oriktig uppgift vid ansökan om återbetalning av skatt eller kompensation för skatt för den som inte är skattskyldig. Som en följd av detta infördes det bl.a. i den numera upphävda lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare en separat straffbestämmelse. Enligt 17 § nämnda lag skulle den som i ett ansökningsärende uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämnade en oriktig uppgift som var ägnad att leda till för hög återbetalning av skatt, dömas till böter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen var belagd med strängare straff i brottsbalken.

Genom utredningens förslag till ändringar i 2 § skattebrottslagen blir det inte någon förutsättning för straffbarhet att den oriktiga uppgiften lämnas till ledning för ett beskattningsbeslut. Förutsättningen är i stället att den oriktiga uppgiften lämnas till myndighet på annat sätt än muntligen eller att uppgift inte lämnas, allt med uppsåt att skatt eller avgift skall undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till uppgiftslämnaren själv eller någon annan och att fara härför uppkommer.

Med uttrycket återbetalning i skattebrottslagen avser utredningen all form av återbetalning av skatt, även den som sker i form av kompensation för skatt.

En konsekvens av den föreslagna lydelsen avses vara att allt handlande och all underlåtenhet som leder till att skatt eller avgift återbetalas eller kompenseras med för högt belopp skall kunna straffas som

skattebrott oavsett om den som erhåller återbetalningen själv är skatt- eller avgiftsskyldig.

Utredningens förslag får till följd att i de lagar om skatt där det finns utrymme för återbetalning av eller kompensation för skatt till någon som i sig inte är skattskyldig för denna skatt, skattebrottslagen blir tillämplig om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda. Detsamma gäller de avgiftsförfattningar där skattebrottslagen skall tillämpas enligt särskild föreskrifti författningen.

Utredningen föreslår, med beaktande av vad ovan anförts, att 19 kap. 10 § och 12 § andra stycket NML upphävs. Genom utredningens förslag blir skattebrottslagen tillämplig på all skatt enligt mervärdesskattelagen som tas ut i Sverige, förutom den skatt som tas ut vid import från land utanför EU.

Utredningens förslag föranleder även ändring i lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt som innehåller en egen straffbestämmelse med hänvisning till brottsbalken (se avsnitt 12.27).

8.9.3 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK)

Enligt utredningens förslag kommer det att bli straffbart som skatteförseelse att uppsåtligen till beskattningsmyndighet lämna oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldigheten för uppgiftslämnaren själv eller annan att betala skatt. Det kommer också att betraktas som skatteförseelse att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåta att till beskattningsmyndighet lämna en föreskriven uppgift av detta slag, om denna skall lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen självdeklaration. Kriminaliseringen kommer dessutom att omfatta fall då någon till den som är skyldig att innehålla skatt för honom eller att avge kontrolluppgift eller annan motsvarande uppgift uppsåtligen lämnar oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att lämna sådan föreskriven uppgift.

Med denna konstruktion blir i princip straffbestämmelserna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter överflödiga. Ett undantag gäller i fråga om åsidosättande av den skyldighet för vissa företag att till självdeklarationen bifoga handlingar - bl.a. en s.k. oren revisionsberättelse - som föreskrivs i 2 kap. 22 och 30 §§ och som straffsanktioneras i 4 kap. 9 § första stycket 1. Detta är såvitt utredningen kunnat finna

det enda fall då för närvarande underlåtenhet att lämna en till självdeklarationen hörande handling i sig är särskilt straffbelagd.

Av systematiska liksom av sakliga skäl bör denna kriminalisering enligt utredningens mening utgå. Det kan inte erbjuda några svårigheter att utforma deklarationsformuläret på sådant sätt att - om fallet med oren revisionsberättelse tas som exempel - det deklarationsskyldiga bolaget har att intyga att revisionsberättelsen ej innehåller några anmärkningar för det fall att berättelsen inte bifogas.

En fråga som bör kommenteras särskilt gäller den skyldighet att i vissa situationer lämna kontrolluppgift till ledning för beskattning utomlands som följer av 3 kap. 63 § första stycket och som är straffsanktionerad i 4 kap. 9 § första stycket 4.

Enligt 3 kap. 63 § första stycket gäller att svenska rättssubjekt skall lämna kontrolluppgift till ledning för beskattning utomlands i den omfattning som Riksskatteverket föreskriver, om någon i utlandet har gottgjorts med belopp eller förmån som skulle ha föranlett skyldighet att lämna kontrolluppgift för det fall den utgivits till en mottagare i Sverige. Med stöd av bestämmelsen har Riksskatteverket meddelat vissa föreskrifter (RSFS 1992:4). Enligt dessa skall kontrolluppgift lämnas i fråga om lön, arvode, pension, livränta och royalty som utbetalas till någon med skatterättslig hemvist i nordiskt land samt vissa utomnordiska länder. Beträffande vissa andra länder gäller att kontrolluppgift skall lämnas när fråga är om royalty eller pension eller livränta.

Som utredningen förut framhållit är bestämmelserna om skatteundandragande i skattebrottslagen för närvarande tillämpliga endast beträffande svenska skatter, och utredningen har inte ansett att någon ändring i detta avseende bör göras (se avsnitt 3.8.3). Utredningen har emellertid i det föregående föreslagit att det - med vissa undantag - skall vara straffbart som skatteförseelse att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåta att till beskattningsmyndighet lämna en föreskriven uppgift som har betydelse för skattskyldigheten. Enligt utredningens mening bör en så formulerad bestämmelse anses sanktionera en svensk föreskrift om skyldighet att lämna kontrolluppgift till en beskattningsmyndighet i Sverige oberoende av om kontrolluppgiften skall tjäna till ledning för skattskyldigheten utomlands. Utredningen anser alltså inte att någon straffbestämmelse för den berörda situationen behöver behållas i LSK.

På grund av det anförda föreslår utredningen att straffbestämmelserna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter upphävs helt och hållet.

8.9.4 Lagen (1958:295) om sjömansskatt

Redare är enligt 16 § 1 mom. lagen om sjömansskatt pliktig att till skattemyndigheten lämna uppgifter enligt fastställt formulär. Dessa uppgifter har betydelse för ombordanställda sjömans beskattning. Genom utredningens förslag kan den redare som skriftligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att lämna föreskriven handling dömas enligt skattebrottslagen. Utredningen anser därmed att det handlande som 26 § första stycket lagen om sjömansskatt är avsett att träffa täcks genom utredningens förslag till ändringar i skattebrottslagen. 26 § första stycket lagen om sjömansskatt kan därmed upphävas.

I 26 § andra stycket har straffbelagts att en sjöman uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till myndighet eller redare lämnar oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för hans skyldighet att erlægga sjömansskatt eller underlåter att lämna föreskriven uppgift av sådant slag, och i 27 § föreskrivs straff för redare som åsidosätter skyldighet att verkställa skatteavdrag. Med den konstruktion av brottet skatteförseelse som utredningen har föreslagit i det föregående kommer förseelser av detta slag i princip att kunna bestraffas som skatteförseelse. Vissa förseelser som i dag torde vara straffbara enligt sjömansskattelagen kommer visserligen inte att täckas av skattebrottslagens kriminalisering. Det gäller grovt oaktsam oriktig uppgift till redare och grovt oaktsam muntlig uppgift till myndighet. I konsekvens med vad utredningen i det föregående ansett generellt böra gälla synes emellertid sådana förseelser inte behöva vara kriminaliserade fortsättningsvis.

En följd av det anförda är att 26 och 27 §§ kan upphävas.

I konsekvens med utredningens förslag att avkriminalisera brott som avses i 81 § uppbördslagen (se avsnitt 8.6.1) bör även 28 § lagen om sjömansskatt - som behandlar det fallet att innehållen skatt eller allmänna egenavgifter ej betalas in till skattemyndigheten av redaren - upphävas.

8.9.5 Lagen (1923:116) om hundskatt

Sanktionen för underlåten anmälan om innehav av skattepliktig hund och vissa skattefria hundar till kommunen samt för lämnande av oriktig uppgift för att undandra sig skattskyldighet är endast böter enligt lagen om hundskatt, om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken (9 §). Det är här fråga om en skatt med en mycket speciell konstruktion, och de förseelser som förekommer på området får anses vara förhållandevis bagatellartade. Till detta kommer att riksdagen givit

regeringen till känna att straff för brott mot lagen om hundskatt bör utmönstras (bet. 1994/95:JuU2, rskr. 1994/95:40).

Med beaktande av det anförda finner utredningen att de nuvarande straffbestämmelserna tills vidare bör lämnas oförändrade och att hundskatten följaktligen även i fortsättningen bör undantas från skattebrottslagens tillämpningsområde. Med hänsyn till vad som förordats i avsnitt 7.4 i fråga om den lagtekniska utformningen, krävs det en paragraf i lagen om hundskatt av vilken det framgår att skattebrottslagen inte är tillämplig.

8.9.6 Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL)

Skattebrottslagen är i sin nuvarande lydelse tillämplig på sådan skatt som avses i lagen om arvs- och gåvoskatt. Genom utredningens förslag i avsnitt 8.2.2 utvidgas straffbarheten för fall då deklarationsskyldigheten försummas genom att det i subjektivt hänseende skall vara tillräckligt att uppsåt föreligger enligt vanliga regler och således inte som hittills fordras direkt uppsåt. Detta kommer att gälla även underlåtenhet att avlämna bouppteckning med uppsåt att undandra skatt, en ordning som utredningen finner befogad. Underlåtenhet att avlämna deklaration kommer i andra fall att kunna bestraffas som skatteförseelse.

Enligt utredningens mening kan med denna lösning nuvarande 66 § AGL upphävas.

8.9.7 Kupongskattelagen (1970:624)

De förhållanden som kupongskattelagen reglerar är säregna i förhållande till den övriga beskattningen. Med hänsyn till att kupongskatten är en definitiv källskatt är det i främsta rummet oriktiga uppgifter till de organ som är skyldiga att innehålla sådan skatt - VPC, förvaltare och förvaringsinstitut - som kan medföra straff om uppgifterna medför för låg kupongskatt. Sådana oriktiga uppgifter omfattas i och för sig av den kriminalisering i skattebrottslagen som utredningen föreslår. De straffskalor som i dag finns i kupongskattelagen kan emellertid svårigen inordnas i det förslag till ny skattebrottslag som läggs fram. Det maximala straffet är i kupongskattelagen sex års fängelse. I skattebrottslagen är det maximala straffet i motsvarande situation enligt utredningens förslag fängelse i sex månader.

Utredningen har övervägt frågan om straffskalorna i de praktiskt taget aldrig tillämpade straffbestämmelserna i kupongskattelagen är rimliga.

Före skattebrottslagens tillkomst var maximistrafvet fängelse sex månader, men på förslag i propositionen till nämnda lag höjdes straffsatserna till de nuvarande för att de skulle komma i nivå med dem som gäller enligt skattebrottslagen (prop 1971:10 s. 308)

Förarbetena lämnar inte någon egentlig vägledning vad beträffar skälet till denna mycket ingripande förändring. Emellertid måste den bakomliggande tanken antas ta sin utgångspunkt i kupongskattens konstruktion som en definitiv källskatt. Med hänsyn härtill och eftersom brott mot bestämmelserna givetvis kan röra mycket höga belopp har man uppenbarligen utgått från att brotten principiellt sett har eller åtminstone kan tänkas ha samma straffvärde som skattebedrägeri. Straffskalorna för nämnda brott har alltså tjänat som förebild.

Utredningen finner för sin del att det resonemang som i enlighet härmed får förutsättas ligga till grund för straffskalornas utformning i kupongskattelagen får anses rimligt och att straffsatserna alltså bör behållas.

Utredningen föreslår därför endast att en ny bestämmelse införs av vilken det framgår att skattebrottslagen inte är tillämplig på skatt enligt lagen om kupongskatt.

8.9.8 Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Den som till ledning vid allmän fastighetstaxering uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämnar handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att taxeringen blir för låg döms enligt 18 kap. 41 § fastighetstaxeringslagen till böter eller fängelse i högst sex månader. I ringa fall döms inte till ansvar. Sedan förseningsavgift infördes även på fastighetstaxeringsområdet tar straffbestämmelsen endast sikte på aktivt uppgiftslämnande.

Skattebrottslagen har inte gjorts tillämplig på oriktig uppgift som lämnas till ledning vid fastighetstaxering.

Skattestrafflagutredningen anförde på sin tid som skäl för att inte låta fastighetstaxeringen omfattas av den föreslagna lagstiftningen, att uppgifterna i en fastighetsdeklaration inte på samma sätt som uppgifter i andra deklarationer är av omedelbar betydelse för skattepåföringen och därmed för fastställandet av skatt (SOU 1969:42 s. 150). Genom att skattebedrägeribrottet kom att konstrueras som ett effektbrott synes dessutom möjligheten att inordna fastighetstaxeringen under skattebrottslagen ha gått förlorad. Den effekt som förutsätts för skattebedrägeri uppkommer inte när en oriktig uppgift lämnas till ledning för fastighetstaxeringen.

Om Skattebrottsutredningens förslag att omkonstruera det centrala skattebrottet till ett farebrott godtas finns det emellertid anledning att på nytt överväga om inte även oriktiga uppgifter vid fastighetstaxering bör omfattas av skattebrottslagen.

Som redan tidigare framhållits skulle det innebära en betydande fördel om straffbestämmelser på skatteområdet samlas i skattebrottslagen och således i så stor utsträckning som möjligt utmönstras ur de materiella skatteförfattningarna.

Den omständigheten att en oriktig uppgift vid fastighetstaxering inte omedelbart ligger till grund för ett skattebeslut hindrar enligt utredningens mening inte att förfarandet kan vara att bedöma som ett skattebrott enligt den konstruktion som utredningen föreslår. Någon självständig prövning utöver den som sker vid fastighetstaxeringen företas i princip inte inför ett skattebeslut som bygger på värdet av en fastighet. Om basvärdet vid fastighetstaxeringen blir för lågt föreligger således en fara för att skatt eller avgift påförs den skattskyldige med för lågt belopp, låt vara först i ett senare led.

Straffbestämmelsen i fastighetstaxeringslagen har, som nämnts i avsnitt 3.8.7, inte kommit tillämpas i praktiken. Denna omständighet kan naturligtvis tala i olika riktningar. Förhållandet kan anföras som argument för att straffbestämmelsen bör upphävas. Som redan tidigare understrukits är det emellertid från principiell synpunkt otillfredsställande att i lag föreskriva en medborgerlig skyldighet utan sanktion i någon form. Så länge det erfordras att uppgifter lämnas på fastighetstaxeringsområdet bör därför inte uppgiftsskyldigheten lämnas osanktionerad. Och det är i praktiken svårt att tänka sig någon annan sanktion än straff för dessa fall.

Till det nu anförda kommer att uppgifterna som lämnas i en fastighetsdeklaration har betydelse för påförandet av skatt i många sammanhang. Det basvärde som fastställs på grund av lämnade uppgifter ligger till grund för bestämmandet av taxeringsvärdet, som i sin tur har betydelse för den skatt som tas ut vid bl.a. arv, gåva, statlig fastighets-skatt och lagfart.

Utredningen finner således att övervägande skäl talar för att skattebrottslagen görs tillämplig även på oriktiga uppgifter vid fastighetstaxering.

Den omständigheten att domstolarna som regel inte kommer att ha tillgång till exakt uppgift om det skatteundandragande som kan bli följden av en oriktig uppgift kan inte medföra några avgörande svårigheter i tillämpningen. Denna konsekvens uppkommer ju för övrigt helt oberoende av om kriminaliseringen sker genom skattebrottslagen eller som nu genom en bestämmelse i fastighetstaxeringslagen.

Av utredningens förslag i det föregående följer också att det avses bli straffbart som skatteförseelse att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåta att lämna en föreskriven uppgift om förhållande som har betydelse för skattskyldigheten. Undantag har gjorts endast för egen självdeklaration. För den som är skyldig att lämna fastighetsdeklaration kommer alltså en underlåtenhet att fullgöra denna skyldighet att omfattas av skattebrottslagen.

Som redan tidigare omnämnts kommer ett nytt registerbaserat taxeringsförfarande att tillämpas med början vid 1996 års allmänna fastighetstaxering av småhusenheter. Flertalet fastighetsägare kommer att tillställas en förtryckt blankett med taxeringsförslag. Någon skyldighet för fastighetsägaren att godkänna de förtryckta uppgifterna kommer inte att finnas och fastighetsägaren blir inte heller skyldig att rätta eventuella felaktigheter i taxeringsförslaget som kan leda till att hans skatt blir för låg. Självfallet blir inte skattebrottslagen tillämplig om den skattskyldige i ett sådant fall förhåller sig passiv, eftersom hans beteende inte innefattar något åsidosättande av en föreskriven skyldighet.

Ansvar för skatteförseelse kommer vidare att kunna inträda för den som med uppsåt lämnar en oriktig uppgift muntligen vid fastighetstaxeringen. I ringa fall skall emellertid inte dömas till ansvar.

Även om den nu föreslagna ordningen formellt sett innebär en utvidgning av kriminaliseringen är avsikten inte att lagföring skall ske i de fall det är frågan om mindre försummelser. Det förhållandet att någon administrativ sanktion inte kan tas ut vid oriktigt uppgiftslämnande på fastighetstaxeringsområdet bör enligt utredningens mening inte föranleda att mera bagatellartade förseelser bedöms som annat än ringa.

Utredningen föreslår med hänvisning till det anförda att straffbestämmelsen i 18 kap. 41 § fastighetstaxeringslagen upphävs. Detta föranleder en följdändring i 26 kap. 3 §.

En konsulent som biträder skattemyndigheten vid fastighetstaxeringen har befogenhet att utfärda föreläggande beträffande annat än avgivande av allmän fastighetsdeklaration. Uppgifter som infor dras av konsulenten skall enligt 18 kap. 23 § fastighetstaxeringslagen lämnas till denne och således inte till myndigheten. Det synes tveksamt om en oriktig uppgift som på detta sätt lämnats till konsulenten utan vidare skulle omfattas av skattebrottslagen, om man som utredningen förordar ställer krav på att en oriktig uppgift skall lämnas till myndighet för att straffbarhet skall föreligga. Till undvikande av oklarhet på denna punkt bör uttryckligen föreskrivas att en uppgift som lämnats till konsulent som biträder skattemyndigheten vid fastighetstaxeringen vid tillämpningen av skattebrottslagen skall anses lämnad till myndighet.

8.9.9 Fordonsskattelagen (1988:327)

Bestämmelsen i 83 § fordonsskattelagen har i sin nuvarande lydelse en straffskala omfattande böter eller fängelse i högst sex månader. I övrigt hänvisar bestämmelsen till skattebrottslagen. Att det i fordonsskattelagen finns en specialbestämmelse torde förklaras av att man dels velat låta straffansvar inträda redan när fara för skatteundandragande föreligger, dels velat i vissa fall bestraffa även muntligen lämnade oriktiga uppgifter. Båda dessa aspekter tillgodoses genom de ändringar i skattebrottslagen som utredningen har föreslagit i det föregående, låt vara att muntlig oriktig uppgift som lämnats av grov oaktsamhet inte kommer att falla under kriminaliseringen i fortsättningen. Fordonsskattelagens specialbestämmelse bör därför upphävas.

8.9.10 Lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon

Lagen om fordonsskatt på utländska fordon har ett ytterst begränsat tillämpningsområde. Enligt lagen utgår fordonsskatt för utländska lastbilar, bussar och släpvagnar som används i Sverige för person- eller godstransporter och som dessutom är hemmahörande i ett land där motsvarande skatt tas ut för svenska fordon. På grund av den senare begränsningen är det endast fordon från ett fåtal länder som beskattas.

Beskattningsförfarandet tillgår så att en särskild införselhandling utfärdas för skattepliktiga fordon vid inresan till Sverige. Handlingen skall sedan uppvisas för tullmyndigheten när fordonet förs ut ur riket och utgör då underlag för debiteringen av skatten.

Såväl fastställandet som uppbörderna av skatten sker av tullmyndighet, dock inte "i den ordning som gäller för tull".

Att skattebrottslagen gjorts tillämplig på skatteundandragande enligt den nu aktuella lagen torde förklaras av att varusmuggningslagen inte ansetts tillämplig. Sålunda angavs som skäl för att på sin tid införa den straffbestämmelse som nu finns intagen i 14 § andra stycket, att försök till skatteförseelse var straffritt och att en särskild bestämmelse därför erfordrades för fall då någon uppsåtligt eller av grov vårdslöshet lämnar oriktig uppgift om något förhållande som har betydelse för fordonsskattens fastställande. I sammanhanget bör nämnas att även kilometerskatt utgick för de aktuella fordonen då straffbestämmelsen infördes.

Enligt utredningens mening synes det visserligen kunna diskuteras om de aktuella förseelserna faller utanför varusmuggningslagen. Frågan synes inte ha avgjorts i rättstillämpningen, vilket kan förklaras av att

lagföringar för de nu aktuella förseelserna över huvud taget är mycket sällsynta.

Med hänsyn till de berörda motivuttalandena utgår utredningen likväl från att varusmuggningslagen inte är tillämplig. Brott mot lagen bör då falla under skattebrottslagen, vilket innebär att den nuvarande straffbestämmelsen i 14 § andra stycket blir obehövlig.

8.9.11 Lagen (1994:1704) om lageravgift på socker och ris

Lagen om lageravgift på socker och ris trädde i kraft den 31 december 1994. Avgiften är av engångsnatur och infördes som en konsekvens av Sveriges medlemskap i EU.

Eftersom prisnivån på socker och ris var betydligt högre inom EU än i Sverige före anslutningen, ansågs det föreligga en stor risk för att import av sådana varor skulle ske i spekulationssyfte.

Avgiften syftade således främst till att motverka att kvantiteter som var större än vad som kunde motsvara en normal lagring fanns i lager per den 1 januari 1995.

Skyldigheten att betala lageravgiften gällde alla lagerhållare för kvantiteter överstigande 3 ton av respektive vara.

Den som var avgiftsskyldig skulle deklarera lager och lageravgift till Statens jordbruksverk senast den 15 januari 1995 och avgiften skall vara inbetald senast den 1 april 1995 eller den senare dag som verket föreskriver.

Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) är i huvudsak tillämplig på lageravgiften. Sålunda utgår dröjsmålsavgift på avgift som inte erlagts den 1 april 1995 och oriktig uppgift i en deklaration kan medföra skattetillegg. Bestämmelsen om förseningsavgift gäller däremot inte.

Skattebrottslagen har gjorts tillämplig på lageravgiften. Det kan tänkas att överträdelse mot lagen begås under omprövnings- eller besvärprocessen eller i samband med efterbeskattning. Skattebrottslagen bör därför även fortsättningsvis vara tillämplig och en bestämmelse härom föreslås införd i den aktuella avgiftslagen.

8.9.12 Lagen (1994:1776) om skatt på energi

Straffbestämmelsen i 10 kap. 1 § förevarande lag avser att träffa andra än dem som är skattskyldiga enligt lagen. Enligt bestämmelsens lydelse kan emellertid även den som är skattepliktig till förhöjd energiskatt

straffas, om han avlägsnar sådana märkämnerna som tillsatts vissa oljeprodukter. Straffbestämmelsen tar sikte dels på fall då märkämnerna olovligt avlägsnas från oljeprodukter, dels på fall då oljeprodukter används som drivmedel utan att den förhöjda energiskatten har betalats. Dessa förfaranden är helt artschilda från det handlingssätt som skattebrottslagen avser att träffa, nämligen ett aktivt lämnande av oriktig uppgift i en handling eller en underlåtenhet att lämna uppgift, allt i avsikt att undandra skatt. Förfarandena omfattas inte av skattebrottslagen i dag och de ändringar som utredningen föreslår innebär inte någon ändring i detta avseende. Den ifrågavarande specialbestämmelsen bör därför behållas.

8.9.13 Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

För att finansiera Sveriges medlemskap i EU har en allmän löneavgift införts fr.o.m. den 1 januari 1995 (prop. 1994/95:122). Löneavgiften är utformad så att den motsvarar en höjning av arbetsgivar- och egenavgifterna med 1,5 procent. Avgiften tas ut på såväl löneinkomst som inkomst av annat förvärvsarbete och beräknas på det underlag som gäller för arbetsgivaravgift respektive egenavgift till folkpensioneringen enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. Även om utformningen av avgiften ansluter till vad som gäller för uttag av socialavgifter är den i både rättslig och ekonomisk mening en skatt.

Skattebrottslagen har gjorts tillämplig på allmän löneavgift. En annan lagstiftningsteknik än den gängse har därvid använts. Sålunda har lagen inte tagits med i uppräkningsparagrafen i 1 § skattebrottslagen utan i stället framgår av en särskild bestämmelse i 4 § föreförande lag, att vad som i skattebrottslagen föreskrivs om avgifter även gäller beträffande den allmänna löneavgiften.

Löneavgiften fastställs och uppbärs i samma ordning som gäller för arbetsgivaravgifter och egenavgifter. De båda sistnämnda avgifterna omfattas av skattebrottslagen. Med hänsyn till det nära samband som föreligger mellan de nu nämnda avgifterna bör skattebrottslagen även fortsättningsvis vara tillämplig på allmän löneavgift.

8.9.14 Vissa ytterligare frågor

I avsnitt 3.8 finns redovisat författningar vilka avser avgifter som till sin karaktär så påtagligt avviker från de skatter och avgifter som för

närvarande täcks av skattebrottslagen att utredningen inte anser att de bör inordnas i nämnda lags sanktionssystem. Dessa är avgifter enligt radiolagen (1966:755), lagen (1982:349) om återvinning av dryckesförpackningar av aluminium, lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol, lagen (1989:41) om TV-avgift, lagen (1992:1300) om krigsmateriel och lagen (1992:1537) om finansiering av framtida utgifter för använt kärnbränsle m.m. Till en del är det här fråga om vad som närmast är att betrakta som konsumentavgifter - såsom TV-avgift - eller avgift för myndighets kontrollverksamhet, t.ex. enligt lagstiftningen om krigsmateriel, och andra avgifter, såsom avgiften för beredskapslagring, fyller mycket speciella syften.

Vad gäller avgifter enligt förordningen (1977:1119) om farledsvaruavgift skall dessa erläggas vid in- och utförsel av varor och i princip till tullmyndighet. Överträdelser avseende avgiften skulle kunna beivras enligt lagen (1960:418) om straff för varusmuggling. I förordningen har dock införts en möjlighet att döma till böter för oriktig uppgift om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken. Utredningen finner ingen anledning föreslå någon ändring i denna del.

Förekommande straffbestämmelser i nämnda författningar bör således inte påverkas av i betänkandet föreslagna ändringar på skattebrottslagstiftningens område.

9 Administrativa sanktioner

Sammanfattning: Mera bagatellartade överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna sanktioneras i de flesta fall enbart genom administrativa sanktioner i form av skattetillägg eller avgiftstillägg. Enligt gällande ordning kan emellertid administrativ påföljd påföras samtidigt med att straff enligt skattebrottslagen utdöms.

Utredningen anser att det gällande systemet med "dubbla sanktioner" inte är behäftat med så påtagliga olägenheter att det finns anledning att överge det.

På några skatteområden saknas för närvarande möjligheten att påföra administrativa sanktioner, så är förhållandet då det gäller t.ex. arvs- och gåvoskatt.

Av olika skäl anser sig utredningen inte böra föreslå en utvidgning av tillämpningsområdet för de administrativa sanktionerna.

9.1 Allmänt

På skatteområdet tillämpas i betydande utsträckning administrativa sanktioner. Bestämmelser om skatte- och avgiftstillägg samt om förseningsavgifter finns bl.a. i taxeringslagen, lagen om uppörd av socialavgifter från arbetsgivare och i mervärdesskattelagen, på punkt-skatteområdet samt i fordonsskattelagen.

Som också har uttalats i utredningens direktiv får systemet med administrativa sanktioner på det hela taget anses ha fungerat väl. Det är en betydande vinst från både allmänna och enskilda synpunkter att man har övergett den på skattestrafflagens tid gällande ordningen, då även tämligen obetydliga felaktigheter vid upprättandet av självdeklaration kunde föranleda åtal och straff för vårdslös deklaration. Denna ordning

fungerade otvivelaktigt slumpmässigt och orättvist. Men framför allt var det för de berörda skattskyldiga en onödig påfrestning att behöva utstå den chikan som åtal och rättegång innebar även när det var fråga om oriktiga uppgifter som närmast kunde hänföras till rena slarvfel. Ingen skulle vilja ha den gamla ordningen tillbaka.

Detta betyder naturligtvis inte att det ej skulle finnas några problem i tillämpningen när det gäller de administrativa påföljderna. Utredningen tolkade till en början sina direktiv på det sättet att den hade att göra en mera allmän översyn av lagstiftning och tillämpning på det ifrågavarande området. Av det skälet tillställde utredningen i september 1993 skattemyndigheterna och Riksskatteverket en enkät, i vilken bl.a. flera allmänna frågor ställdes om hur de administrativa sanktionerna hade fungerat i praktiken, om några problem hade uppkommit i tillämpningen och hur dessa i så fall yttrade sig. Utredningen har genom enkätsvaren erhållit ett omfattande material där värdefulla synpunkter från olika skattemyndigheter lämnas i dessa hänseenden.

Därefter togs emellertid frågan om de administrativa sanktionerna upp även i tilläggsdirektiv (Dir. 1993:112), som den 30 september 1993 lämnades Rättssäkerhetskommittén (Fi 1992:07). Kommittén fick bl.a. till uppgift att utreda om den allmänna oskälighetsregeln, enligt vilken skattetillägg skall efterges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget, kunde göras tydligare. Kommittén skulle vidare utreda frågan om maximering av särskilt höga tillägg och undersöka om det skulle vara möjligt att ändra den nuvarande begreppsanvändningen.

Det övervägande antalet synpunkter som inkommit som svar på Skattebrottsutredningens enkät när det gäller de mera allmänt hållna frågorna kan hänföras till de problemområden som det anförtroddes Rättssäkerhetskommittén att utreda. Efter överenskommelse med denna kommitté ställde därför utredningen enkätmaterialet i denna del till Rättssäkerhetskommitténs förfogande och beslutade avstå från att för egen del ta upp frågor med anknytning till kommitténs uppdrag. Skattebrottsutredningen samrådde dock med Rättssäkerhetskommittén i det löpande arbetet.

Under slutjusteringen av förevarande betänkande tillkännagavs emellertid att Rättssäkerhetskommittén lagts ned och att utredningsarbetet skall fortsätta i andra former.

Skattebrottsutredningen har av nyss anförda skäl begränsat sig till att för egen del ta upp några frågor som uttryckligen berörs i direktiven. I dessa har påpekats att påföljder enligt skattebrottslagen kan komma i fråga även i de fall då skattetillägg eller avgiftstillägg påförs. Utredningen har ålagts att undersöka hur denna ordning har fungerat i praktiken. Till fullgörande av uppdraget har utredningen i den berörda

enkäten ställt frågor med anknytning till det berörda spörsmålet och även studerat ett stort antal domar avseende fall då både påföljd enligt skattebrottslagen och administrativa sanktioner ålagts den skattskyldige.

Att administrativa sanktioner skall åläggas och, om de redan är ålagda, bestå utan hinder av att åtal väcks enligt skattebrottslagen för samma förseelse är naturligtvis ingen självklarhet: man hade kunnat tänka sig en annan ordning. Här kan exempelvis hänvisas till vad som gäller i fråga om disciplinansvar enligt lagen (1976:600) om offentlig anställning. I 14 kap. 3 § nämnda lag föreskrivs att disciplinärt förfarande inte får inledas eller fortsättas, om åtgärder vidtas för att anställa åtal.

Att övergå till ett system enligt vilket de administrativa sanktionerna inte skall åläggas i det fall att åtal kommer till stånd skulle dock dra med sig åtskilliga praktiska komplikationer. För en konsekvent tillämpning av ett sådant system skulle fordras att skattemyndigheten i varje särskilt fall fortlöpande bevakar huruvida ett åtal kommer till stånd omfattande samtliga oriktigheter för vilka skattetillägg annars skulle åläggas liksom domstolarnas prövning av ett sådant åtal. Om åtal inte väcks eller ej helt täcker förekommande oriktigheter eller om det helt eller delvis ogillas, skulle frågan om skattetillägg få tas upp på nytt. Och i det fall skattetillägg redan har beslutats när åtal sker, skulle för konsekvensens skull detta få undanröjas på ett eller annat sätt.

En sådan ordning skulle vara mycket svårtillämpad och dessutom innebära en uppenbar risk för irrationella tröskeleffekter. Det är nämligen inte i alla lägen självklart att det straff som utdöms till följd av ett åtal drabbar hårdare än skattetillägget. Till det anförda kommer de komplikationer som föranleds av att skattetillägget drabbar den skattskyldige - som kan vara juridisk person - medan straff kan ifrågakomma bara för fysiska personer.

Om någon drabbas både av en administrativ och en straffrättslig påföljd för samma gärning uppstår det vad som brukar kallas sanktionskumulation. En sådan kumulation tillhör de omständigheter som kan beaktas vid straffmätning och påföljdsval enligt brottsbalken, närmast då med stöd av 29 kap. 5 § första stycket 8 (jfr NJA II 1988 s. 192). Det förekommer likväl knappast i praktiken att en domstol som dömer till ansvar för skattebrott uttryckligen i domskälen åberopar den omständigheten att skattetillägg ålagts. Att så ej sker är emellertid naturligt med hänsyn till att domstolen har anledning att utgå från att sådant tillägg har uttagits eller kommer att uttas, eftersom skattetilläggen på de områden där de förekommer i princip är obligatoriska. Skulle skattetillägg inte ha uttagits t.ex. därför att det bedömts som oskäligt väcks knappast åtal. Det förhållandet att skattetillägg uttagits skulle alltså kunna betraktas

som en omständighet som visserligen principiellt sett borde verka strafflindrande men som i stort sett genomgående gör sig gällande på skattebrottsområdet och därför inte behöver beaktas särskilt i det enskilda fallet. Från vissa specialfall, såsom då skattetillägget men inte brottet är preskriberat, synes man kunna bortse.

Har man denna utgångspunkt, skulle det kunna hävdas att domstolen snarare i förekommande fall borde i skärpande riktning beakta, om den skatteförfattning som överträtts inte innehåller bestämmelser om skattetillägg. Om av två brott med samma straffvärde det ena har föranlett skattetillägg och det andra begåtts inom ett område där skattetillägg inte förekommer, kunde ju någon anse logiken tala för att det senare brottet blir strängare bestraffat, när påföljd enligt brottsbalken skall bestämmas. Huruvida så bör ske kan emellertid vara föremål för olika meningar. Spörsmålet ställs sällan på sin spets redan med hänsyn till att åtal för brott mot skatteförfattningar som inte innehåller bestämmelser om skattetillägg är mycket ovanliga.

Över huvud taget gäller såvitt utredningen har kunnat finna att den gällande ordningen inte synes erbjuda några praktiska problem för domstolarnas del. Att döma av enkätsvaren föreligger inte heller några sådana problem för skattemyndigheterna i vidare mån än som allmänt föranleds av dessa myndigheters höga arbetsbelastning under senare år.

Ser man saken ur den enskilde skattskyldiges perspektiv kan naturligtvis andra synpunkter komma in i bilden. I lindrigare fall blir visserligen i praktiken påföljden begränsad till skattetillägget, men i de fall då den skattskyldige dessutom blir dömd till påföljd av domstol kanske han tycker sig ha blivit föremål för en dubbelbestraffning, något som ju också är förhållandet. Den sanktionskumulation som det här blir fråga om är emellertid en konsekvens av systemet och har motsvarigheter på många andra områden.

Den gällande ordningen kan också sägas skapa problem för den enskilde i det fall han anser sig ha förfarit riktigt så till vida att han måste överklaga såväl brottmålsdomen som beslutet om skattetillägg. Men även om något skattetillägg inte hade utgått hade han som regel varit nödsakad att föra talan i parallella procedurer, eftersom han i den angivna situationen i allmänhet skulle ha anledning att överklaga både brottmålsdomen och själva taxeringen.

Utredningens slutsats är att det gällande systemet i den del som nu diskuterats inte är behäftat med så påtagliga olägenheter att det finns anledning att överge det.

Det anförda leder emellertid över till en annan fråga, nämligen om det finns skäl att utvidga de administrativa sanktionernas tillämpnings-

område, en fråga som har aktualiserats från skilda håll i enkätsvaren och som kan sägas få ökad aktualitet till följd av utredningens förslag i det föregående att avkriminalisera ringa fall av skattebrott. Mot att ta upp denna fråga talar dock att arbetsbördan redan med nuvarande ordning är så betydande för skatteförvaltningens del att det synes vanskligt att införa nya arbetskrävande uppgifter.

På flera av de områden där administrativa sanktioner för närvarande saknas gäller vidare att sådana sanktioner knappast kan införas med samma konstruktion som de nuvarande bestämmelserna i ämnet. Ett exempel erbjuder *fastighetstaxeringsområdet*, som särskilt nämnts i enkätsvaren. Skattetillägg på detta område skulle sålunda fordra en särlösning med hänsyn till att oriktiga uppgifter endast medelbart leder till skatteundandragande. Till detta kommer att en hel del av de uppgifter som skall lämnas av enskilda i fastighetstaxeringssammanhang kan sägas ha karaktär av "mjukdata" och att en ordning med skattetillägg därför kan leda till åtskilliga problem i tillämpningen.

Inte heller på *arvs- och gåvoskatteområdet* finns för närvarande möjlighet att ta ut skattetillägg. Frågan diskuterades särskilt av Skattestrafflagutredningen, som avvisade tanken med den huvudsakliga motiveringen att några anmälningar om misstänkt brottslighet inte i praktiken förekom på området. Situationen lär i detta avseende vara oförändrad.

Om man för konsekvensens skull ändå skulle vilja diskutera skattetillägg på detta beskattningsområde synes några praktiska hinder mot att införa administrativa avgifter inte föreligga när det gäller gåvoskatt. Skatt på gåvor uttas efter deklaration, som skall avges på heder och samvete av den skattskyldige inom viss tid efter gåvans mottagande. Förfarandet liknar således det som förekommer vid den årliga inkomsttaxeringen, och det skulle inte vara förenat med svårigheter att tillämpa taxeringslagens principer vid beräkning av skattetillägg. Beskattningsmyndighet för gåvoskatt är också, i likhet med vad som gäller för flertalet andra skatter, skattemyndigheten.

Erfarenhetsmässigt är emellertid möjligheten att upptäcka skattefuskar på gåvoskatteområdet begränsad. Skulle ett system med skattetillägg införas, är risken att detta - i de säkerligen ytterst få fall då det över huvud taget skulle komma till användning - drabbar dem som avgett deklaration, medan de skattskyldiga som underlåtit detta i förhållandevis stor utsträckning skulle gå fria.

Till detta kommer att beskattningsförfarandet när det gäller arvsskatt skiljer sig från det som vanligtvis gäller. Arvsskatt fastställs normalt på grund av uppgifter som lämnas av de efterlevande i en bouppteckning efter den avlidne. Den mest avgörande olikheten är emellertid att allmän

domstol är beskattningsmyndighet för denna skatt. Om administrativa avgifter skulle införas för oriktiga uppgifter i ärende om fastställande av arvsskatt skulle det därför vara svårt att anförtro uppgifterna åt någon annan instans än tingsrätterna. Detta skulle enligt utredningens mening inte vara en lämplig lösning.

Bestämmelserna om arvs- och gåvoskatt är samlade i en lag och flera regler är gemensamma för de båda skattelagen. Att införa administrativa avgifter för den ena skatten men inte för den andra är därför inte någon godtagbar lösning. I olika sammanhang har emellertid framförts förslag om att beskattningen av egendom som förvärvas genom arv eller testamente överflyttas till skattemyndigheterna. Senast har frågan varit föremål för överväganden av Domstolsutredningen (SOU 1991:106). Om en sådan ordning införs kan det finnas skäl att på nytt överväga om administrativa sanktioner bör införas även för arvs- och gåvoskatt. Som utredningen ser saken ter sig dock Skattestrafflagutredningens ställningstagande fortfarande befogat.

Skattetillägg kan enligt gällande ordning inte åläggas *ställföreträdare* för juridiska personer eller för personer som har förmyndare eller förvaltare enligt föräldrabalken. Skattetillägget påförs i stället den skattskyldige huvudmannen. Utredningen har övervägt frågan om tillämpningsområdet för administrativa sanktioner skulle kunna utvidgas till ställföreträdare. Den närmast till hands liggande lösningen skulle i så fall vara att ställföreträdaren åläggs att svara för skattetillägget jämte huvudmannen. En sådan ordning för emellertid långt i synnerhet när det gäller ställföreträdare för juridiska personer, då skattetillägget kan uppgå till synnerligen höga belopp. Utredningen har ansett sig böra avstå från att föra denna tanke vidare, särskilt som den rör ett spørsmål som har stor betydelse även utanför skattebrottsområdet. Det måste också beaktas att ställföreträdaren i åtskilliga fall - såsom exempelvis när det gäller ställföreträdare enligt föräldrabalken - enligt civilrättsliga principer blir skyldig att ersätta huvudmannen för den skada som vållats genom skattetillägget.

Utredningen finner sig sammanfattningsvis inte på något av de områden som nu diskuterats böra föreslå någon förändring i förhållande till gällande ordning.

Den enda utvidgning av de administrativa sanktionerna som utredningen mot den angivna bakgrunden anser sig böra föra fram till närmare diskussion gäller en fråga som uttryckligen nämns i utredningens direktiv, nämligen en sanktion för dem som åsidosätter sin skyldighet i fråga om *kontrolluppgifter*. Utredningen övergår till att behandla detta spørsmål.

9.2 Bör administrativa sanktioner införas för kontrolluppgifter?

För närvarande finns det ingen annan administrativ sanktion mot arbetsgivare eller annan som inte fullgör sin skyldighet att avlämna kontrolluppgift på korrekt sätt än föreläggande av vite.

Vid införandet av det förenklade deklarations- och taxeringsförfarandet anförde departementschefen att han, i likhet med flera remissinstanser, ansåg att man bör överväga åtgärder som innebär att arbetsgivarens ansvar utvidgas och att administrativa sanktioner införs för försumliga arbetsgivare som ett komplement till straffansvaret. Denna fråga fick emellertid tas upp i ett senare sammanhang i samband med ställningstaganden till BRÅ:s PM om åtgärder mot det likvida fusket, och Skattetilläggsutredningens förslag. Departementschefen var då inte beredd att föreslå avgiftssanktioner för försumliga arbetsgivare (prop. 1984/85:180 s. 116 - 117).

I utredningens uppdrag ingår att överväga ett system med administrativa sanktioner mot dem som inte fullgör sin kontrolluppgiftsskyldighet.

Ingivandet av kontrolluppgifter är numera den väsentligaste förutsättningen för åsättandet av rätt taxering för ett stort antal skattskyldiga. Det är därför av största vikt att kontrolluppgifter avgas av de uppgifts- pliktiga och att de är med sanningen överensstämmande.

Utredningens förslag i det föregående innebär att det blir att betrakta som skattebrott, om någon i en kontrolluppgift lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna kontrolluppgift, om det sker med uppsåt att undandra skatt och fara för sådant skatteundandragande föreligger. Lämnas en oriktig uppgift av grov oaktsamhet i en kontrolluppgift och är gärningen inte av mindre allvarlig art, kan bestämmelsen om vårdslös skatteuppgift tillämpas, förutsatt att fara för skatteundandragande uppkommer. Oberoende av sådan fara blir det vidare straffbart som skatteförseelse att uppsåtligen lämna en oriktig kontrolluppgift eller att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåta att lämna en sådan uppgift.

Om kriminaliseringen i skattebrottslagen utformas efter de linjer som utredningen nu har förutsatt, finns det anledning att hysa tvekan inför en ordning som skulle innebära att förekommande fel i kontrolluppgifter vid sidan av det straffrättsliga systemet skulle sanktioneras genom avgifter. Det område som inte täcks av den föreslagna kriminaliseringen är begränsat till fall då fel uppkommit utan att grov oaktsamhet kan läggas någon till last eller fall då visserligen grov oaktsamhet har förekommit

men gärningen är av mindre allvarlig art eller fara för skatteundandragande inte kan anses ha varit för handen.

Fel kan uppkomma i all mänsklig verksamhet och detta gäller erfarenhetsmässigt inte minst vid masshantering som sker med ADB-stöd. Ett problem för skattemyndigheterna har sålunda för närvarande uppgetts vara att kontrolluppgifterna i ganska stor utsträckning rättas i efterhand. Att rättelse sker är naturligtvis i sig positivt, men det leder till en hel del merarbete.

Hur viktigt det än är att kontrolluppgifterna är korrekta skulle det enligt utredningens mening föra alltför långt med en generell sanktion riktad mot felaktigheter i kontrolluppgifter. En sådan sanktion riskerar också att drabba slumpmässigt och ojämnt, och den skulle medföra en hel del bestyr för skattemyndigheterna. Det anförda gäller inte minst om sanktionen på ett eller annat sätt skulle sättas i relation till de belopp som felet avser, något som också för de uppgiftsskyldiga skulle kunna leda till konsekvenser som inte ter sig rimliga. Och problemet med det merarbete som rättelser i kontrolluppgifter medför kommer man inte åt på denna väg. En sanktionsavgift kan ju inte gärna påföras i det fall den oriktiga uppgiften rättas innan den läggs till grund för taxering, och för övrigt bör ju rättelser av felaktigheter inte motverkas.

Utredningen har vidare övervägt om inte den ökade vikten av att kontrolluppgifterna kommer in i föreskriven tid förtjänar att understrykas genom att en *förseningsavgift* införs liknande den som tas ut när självdeklaration inte kommer in i föreskriven tid. Det står dock klart att även en sådan avgift, om den skall påföras konsekvent, leder till ett ganska betydande merarbete för skattemyndigheterna. En förseningsavgift skulle uppenbarligen kräva ADB-stöd både för beslutsförfarande och debitering, något som skulle ta de redan nu ansträngda resurserna på området i anspråk till förfång för andra uppgifter. Dessutom skulle ankomstregistrering av allt kontrolluppgiftsmaterial som inkommer efter den 31 januari behöva ske, vilket skulle innebära en ny rutin som saknar motsvarighet i dag.

Till en del kompenseras kanske detta merarbete genom den allmänpreventiva effekt som en sanktionsavgift kan få på disciplinen när det gäller inlämnandet av kontrolluppgifter i tid. Det ter sig likväl tvivelaktigt om en sådan tänkbar effekt kan bli så påtaglig att den uppväger nackdelarna. Det förtjänar att anmärkas att förseningsavgiften enligt uppbördslagen och mervärdesskattelagen numera har slopats.

Under sådana förhållanden synes en förseningsavgift på området böra övervägas endast om försenade kontrolluppgifter utgör ett allvarligt problem för skattemyndigheterna. På vår hemställan har Riksskatteverket gjort en undersökning för att få underlag för en bedömning i detta

hänseende. Därvid har för sent lämnade kontrolluppgifter räknats vid samtliga lokala skattekontor i Södermanlands och Örebro län (vilka betraktats som representativa för normallän) samt vid länsstattekontoret i Stockholms län (där flera av landets största uppgiftslämnare hanteras).

Antalet för sent lämnade kontrolluppgifter var i Södermanlands län ca 1 000 och i Örebro län ca 5 000, vilket motsvarar mindre än tio procent av det totala antalet kontrolluppgifter. Huvuddelen av de för sent inkomna kontrolluppgifterna hade ingetts före den 15 februari.

Vid länsstattemyndigheten i Stockholms län kom ca 1 800 kontrolluppgifter avseende löner och ca 2 700 avseende ränta in för sent. (Antalet rättelser av kontrolluppgifter som kommit in i tid var väsentligt större.)

Enligt vad utredningen inhämtat är de olägenheter som föranleds av en måttlig försening beträffande en del av kontrolluppgifterna inte oöverkomliga, eftersom flertalet uppgifter kommer in under den tid då hanteringen av de kontrolluppgifter som kommit in i rätt tid ändå pågår. Problemet låter sig alltså bemästras, låt vara att läget naturligtvis inte kan beskrivas som fullt tillfredsställande.

Med hänvisning till det anförda är utredningen för sin del inte beredd att föreslå att ett system med förseningsavgift införs på kontrolluppgiftsområdet. Riksskatteverket har samma uppfattning. Som verket har framhållit för utredningen torde ett ökat utnyttjande av magnetband eller disketter vid uppgiftslämnandet liksom en satsning på information och kontakter med arbetsgivarna utgöra bättre medel för att komma till rätta med det aktuella problemet. Mera tveksamt är om det skulle vara tillrådligt att söka lösa detta genom att tidigarelägga inlämningstidpunkten, eftersom en sådan lösning kan befaras öka problemet med rättelser av felaktiga kontrolluppgifter.

Slutligen bör här också erinras om att en uppgiftsskyldig som inte inkommer med kontrolluppgift eller som inte inkommer med uppgifterna på föreskrivet sätt kan föreläggas vid vite att fullgöra detta (3 kap. 64 § och 4 kap. 5 § LSK).

10 Handläggningen av mål om företrädaransvar för juridisk persons obetalda skatter och avgifter

Utredningens förslag: Om utredningens förslag att avkriminalisera betalningsbrottet i 81 § uppbördslagen och 28 § sjömansskattelagen godtas bör övervägas i vad mån detta påverkar frågan var mål om företrädaransvar för juridisk persons obetalda skatter och avgifter bör handläggas. Utredningen diskuterar i detta hänseende konsekvenserna av en ordning som innebär att denna måltyp överflyttas från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol. Frågan torde komma att utredas vidare av Skattebetalningsutredningen.

Om målen skulle överflyttas till förvaltningsdomstolarna bör undantag göras för sådana mål som avses i 16 kap. 17 § första stycket andra meningen mervärdesskattelagen, eftersom företrädaren i dessa fall normalt sett även kan ådömas ansvar för skattebrott. Vidare bör gälla att som huvudregel muntlig förhandling skall hållas i länsrätt och kammarrätt på begäran av företrädaren.

Om någon i egenskap av företrädare för en arbetsgivare som är juridisk person har verkställt skatteavdrag för arbetstagare men uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att inbetala det innehållna beloppet, är han enligt 77 a § uppbördslagen tillsammans med arbetsgivaren ansvarig för skattebeloppet och dröjsmålsavgiften. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges, om det finns särskilda skäl. Talan om att ålägga betalningsskyldigheten förs vid allmän domstol.

Bestämmelserna i 77 a § uppbördslagen har genom hänvisningar i de speciella skatteförfattningarna gjorts tillämpliga även på sjömansskatt och särskild inkomstskatt.

En motsvarande reglering om företrädaransvar för obetalda skatter finns i 16 kap. 17 § lagen (1994:200) om mervärdesskatt och i 15 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL) liksom i 38 § tullagen (1994:1550) och i 5 kap. 17 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Skattebetalningsutredningen överväger för närvarande att utvidga det personliga ansvaret till att omfatta även andra skatteslag.

Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1994 har företrädaransvaret för mervärdesskatt utvidgats till att även omfatta skatt som på grund av oriktiga uppgifter från företrädaren tillgodoförts den skattskyldige. Om en företrädare uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående skatt med för stort belopp är han sålunda, enligt 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen, tillsammans med den skattskyldige återbetalningsskyldig för beloppet. Företrädaransvaret har för dessa fall utformats på ett sätt som skiljer sig från tidigare gällande bestämmelser på området. Det subjektiva rekvisitet - uppsåtet eller den grova oaktsamheten - har för dessa fall knutits an till lämnandet av den felaktiga uppgiften och inte till underlåtenheten att betala beloppet till myndigheten.

Talan om personligt ansvar enligt uppbördslagen kan för närvarande föras av åklagaren i ett brottmål, när en ställföreträdare enligt 81 § nämnda lag eller 28 § sjömansskattelagen åtalas för underlåten inbetalning av innehållen skatt. Det sammanhänger med den allmänna skyldighet som åklagaren har enligt 22 kap. 2 § rättegångsbalken att föra målsägandens talan om enskilt anspråk som grundas på brott.

När det gäller mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter kan inte åklagaren på motsvarande sätt föra talan om personligt ansvar. Underlåten inbetalning av mervärdesskatt eller av arbetsgivaravgifter är nämligen inte i sig straffbar, och det personliga betalningsansvaret grundar sig följaktligen inte på någon brottslig gärning. Detsamma gäller i fråga om punktskatter. Skattemyndigheten är i stället hänvisad till att föra talan vid tingsrätten efter stämning i den ordning som gäller för tvistemål. En sådan civilmålstalan måste föras även när det gäller personligt ansvar enligt uppbördslagen om något brottmål inte är aktuellt eller talan om betalningsansvar av ett eller annat skäl inte har förts i brottmålet.

Skattemyndighetens behörighet att föra talan grundar sig i dessa fall på ett av Riksskatteverket meddelat beslut med stöd av 2 kap. 3 § andra

stycket förordningen (1986:1346) med instruktion för skatteförvaltningen. I högre rätt är det Riksskatteverket som för talan, något som ibland förbises i praktiken.

Som framgår av den i kapitel 5 redovisade statistiken (tabell 5.5) förekommer i praktiken stora regionala variationer när det gäller frågan vilken myndighet som för talan om personligt ansvar enligt uppbördslagen. En del skattemyndigheter överlåter normalt denna uppgift på åklagaren, medan andra väljer att själva väcka civilmålstalan. En av anledningarna till att skattemyndigheten för talan själv kan förmodas vara det samordnade uppbördsförfarandet för arbetsgivaravgifter och innehållen skatt. Skall talan i båda avseendena föras mot en företrädare för arbetsgivaren måste, som framgått, under alla förhållanden ansvaret för arbetsgivaravgifterna prövas i civilmål på skattemyndighetens talan.

Utredningen har i det föregående (avsnitt 8.6.1 och 8.9.4) föreslagit att brott enligt 81 § uppbördslagen och 28 § sjömansskattelagen avkriminaliseras men utgått från att reglerna om personligt ansvar skall behållas. Detta aktualiserar frågan vilken ordning som i fortsättningen skall tillämpas för prövning av frågor om personligt ansvar enligt uppbördslagen.

Enligt utredningens mening får det i detta läge anses uteslutet att låta åklagarväsendet ha kvar uppgiften att föra talan om personligt betalningsansvar för innehållen skatt, något som skulle påkalla en särskild reglering. I så fall borde ju logiken kräva att åklagare skulle kunna föra talan även med avseende på mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Men föreligger inte något omedelbart samband med en brottslig gärning, framstår uppgiften som främmande för åklagarväsendet.

Om inga ändringar görs skulle därmed skattemyndigheterna i nära nog samtliga fall då personligt ansvar kan uppkomma enligt skatte- och uppbördsdagstiftningen ha att föra talan i tvistemål efter stämning. I Riksåklagarens och Rikspolisstyrelsens avgivna utredning från år 1992 angående vissa frågor om ekonomisk brottslighet förordas en sådan ordning såvitt gäller förfallna obetalda skatter och avgifter. Därvid åberopas ytterligare att det inte torde kräva mer än en obetydlig ökning av arbetsinsatserna för skatteförvaltningen att föra talan beträffande källskatten medan vinsterna för polis och åklagare av att inte behöva handlägga dessa ärenden skulle bli stora.

I vart fall för mindre skattemyndigheter skulle det enligt vad utredningen inhämtat kunna uppkomma vissa problem, om alla de mål som det här gäller överförs till skattemyndigheterna. Det synes därför befogat att vissa frågor som den föreslagna ordningen aktualiserar tas upp till diskussion.

Frågan om personligt ansvar kan för närvarande av resursskäl tas upp endast i en begränsad del av de fall där det skulle kunna finnas förutsättningar för framgång med en process. Sannolikt kommer myndigheterna aldrig att tilldelas sådana resurser att man befrias från att göra ett visst urval av de fall som man skall gå vidare med. Om i enlighet med utredningens förslag betalningsbrottet avkriminaliseras och åklagarväsendets uppgifter på området bortfaller, kan frågan ställas efter vilka grunder skattemyndigheterna skall prioritera, när det gäller urvalet av de fall som skall bli föremål för utredning och eventuell process med sikte på att personligt ansvar skall påföras.

Självfallet gäller här som på andra jämförbara områden att några bindande regler eller principer om prioriteringen inte kan läggas fast. Vad som förtjänar diskuteras är närmast om, efter en avkriminalisering av betalningsbrottet, skattemyndigheterna företrädesvis skall sörja för att personlig betalningsskyldighet blir fastställd i de fall som framstår som mest flagranta och "straffvärda" eller i stället inrikta sig på situationer där det ter sig mest sannolikt att det allmänna får ekonomisk fördel av en process.

Utredningen finner för sin del att den senare prioriteringsgrunden framstår som mest naturlig och konsekvent. Om man alltså i viss utsträckning släpper "strafftänkandet" på detta område kan givetvis i högre grad sådana faktorer som betalningsförmåga, betalningsbenägenhet, det aktuella beloppets storlek och förutsättningarna för att utan alltför stor arbetsinsats åstadkomma en utredning vägas in i bedömningen.

Ett annat spørsmål som aktualiseras är om det finns förutsättningar att med bibehållen rättssäkerhet åstadkomma en förenklad - och såvitt möjligt även mera effektiv - handläggning av de berörda målen. Det kan diskuteras om handläggningen av dessa skattefrågor vid allmän domstol enligt de regler som i rättegångsbalken föreskrivs för tvistemål innebär en fullt adekvat ordning. Det kan synas ligga nära till hands att föra över måltypen till förvaltningsrättskipningen, med vilken målen otvivelaktigt har ett naturligt samband. Den omständigheten att den betalningsskyldighet som det här gäller inte avser egen skatt innebär enligt utredningens mening inte att det skulle finnas principiella skäl som talar för att prövningen skall ankomma på allmän domstol. Det förekommer i många andra sammanhang att personlig betalningsskyldighet åläggs inom ramen för förvaltningsrättskipningen.

Utredningen har övervägt om det inte skulle kunna ankomma på skattemyndigheten själv att som första instans meddela beslut när det gäller personligt ansvar för skatt med anknytning till juridisk person, varvid överklagande skulle ske till länsrätten. Skattemyndigheterna

prövar redan nu som första instans frågor om skattetillägg och andra särskilda avgifter enligt taxeringslagen. Dessa frågor liknar till en del dem som uppkommer i de nu diskuterade målen, bl.a. så till vida att det i båda fallen föreligger en möjlighet att avstå från att tillämpa sanktionen när det finns särskilda skäl. Det ankommer också redan för närvarande enligt 75 § uppborðslagen på skattemyndigheten att fatta beslut om att ålägga en arbetsgivare ansvar för arbetstagarens skatt i det fallet att arbetsgivaren utan skälig anledning har underlåtit att göra avdrag för preliminär eller kvarstående skatt. Detsamma gäller i fråga om beslut enligt 77 b § om att i vissa fall påföra make ansvar för andra makens skatt.

Utredningen kan i och för sig inte se några avgörande hinder mot en ordning enligt vilken skattemyndigheterna anförtros att pröva frågor om åläggande av personlig betalningsskyldighet enligt 77 a §. Under hand har utredningen inhämtat att Riksskatteverket förordar denna lösning. Man måste emellertid beakta att det personliga ansvaret kan avse skatt med mycket höga belopp. Det blir ibland fråga om en grannliga prövning som aktualiserar vissa frågor vilka inte uppkommer i vanliga skattemål, t.ex. frågor om uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger liksom spörsmål om solidariskt ansvar.

Till detta kommer att frågan om personlig betalningsskyldighet i praktiken ofta avgörs genom förlikning mellan skattemyndigheten och den ansvarige företrädaren. Förutsättningarna för att sådana förlikningar skall kunna träffas bör enligt utredningens mening bevaras. Det är från denna synpunkt mindre lämpligt att skattemyndigheten såsom en av parterna har befogenhet att avgöra frågan genom ett ensidigt beslut.

Vill man föra över de ifrågavarande målen till förvaltningsrättskipningen skulle det av skäl som nu har berörts innebära en bättre lösning att prövningen i första instans sker hos länsrätten på talan av skattemyndigheten. En sådan ordning skulle motsvara den som enligt 36 § socialtjänstlagen (1980:620) gäller för fall då en socialnämnd vill föra talan om ersättningsanspråk gentemot enskild; talan väcks i dessa fall av socialnämnden hos länsrätten.

En övergång till detta sätt att handlägga de aktuella målen innebär enligt utredningens mening vissa praktiska fördelar i förhållande till nuvarande ordning. Utredningen tänker därvid inte bara på det förhållandet att belastningen på tingsrätterna under de senare åren har varit avsevärt större än för länsrätternas del: denna utveckling kan förändras från tid till annan, även om den synes bli bestående under den närmast överblickbara tiden (jfr prop. 1994/95:27 s. 172). Om emellertid processerna förläggs till en domstol i varje län ökas förutsättningarna för en enhetlig praxis och en snabb handläggning. Skattemyndigheternas

personal skulle också slippa resa till olika tingsrätter. För skattemyndigheterna torde det dessutom vara en fördel att få föra talan i den rättegångsordning som normalt gäller för skattefrågor.

Till detta kommer att förvaltningsdomstolarna av naturliga skäl är mer förtrogna med själva materian än de allmänna domstolarna. Detta skulle innebära en viss fördel, inte minst med hänsyn till att det ofta förekommer att företrädarna invänder att de skatte- och avgiftsbelopp som har påförts den juridiska personen är felaktiga. I vilken utsträckning sådana invändningar i praktiken skall beaktas av den domstol som har att pröva frågan om personligt ansvar kan visserligen vara föremål för delade meningar: normalt finns ju möjlighet till omprövning inom ramen för själva skatteprocessen. Men detta är inte alltid förhållandet - så t.ex. kan ju inte omprövning ske i det fall den juridiska personen har upplösts, t.ex. därför att en konkurs har avslutats utan överskott.

Utredningen har inhämtat synpunkter på tanken att flytta över målen till länsrätterna från företrädare för ett par skattemyndigheter och därvid mötts av en betydande tvekan. Man har bl.a. ifrågasatt om inte en sådan förändring drar med sig krav på nya materiella och processuella bestämmelser. En utförlig skrivelse i ämnet har tillställts utredningen från Skattemyndigheten i Stockholms län.

Utredningen anser dock för sin del inte att bestämmelsernas materiella innehåll skulle behöva påverkas av en överföring av målen till en annan domstolsorganisation. Frågan hur bestämmelserna om företrädaransvar bör vara utformade i framtiden utreds emellertid just nu inom Skattebetalningsutredningen. Lämnas lagtextens rekvisit oförändrade skulle visserligen länsrätterna ha att pröva frågan om de subjektiva förutsättningarna för personligt ansvar är uppfyllda. Uppgiften skulle emellertid inte vara helt främmande: redan i dag avgör förvaltningsdomstolarna frågor med anknytning till subjektiva förhållanden t.ex. i mål om utdömmande av vite, och helt artskild är inte heller bedömningen om jämkning eller eftergift i mål om särskild avgift.

Däremot anser utredningen att i händelse av en överflyttning mål av här aktuellt slag måste bli föremål för muntlig förhandling i länsrätt och kammarrätt, om skattemyndighetens motpart begär det. Det ter sig naturligt att samma princip gäller för mål av nu ifrågavarande slag som för målen om skattetillägg och andra särskilda avgifter. För mål av den sistnämnda kategorin föreskrivs i 6 kap. 24 § taxeringslagen (1990:324) att muntlig förhandling skall hållas i länsrätt och kammarrätt, om den skattskyldige begär det och det ej saknas anledning att anta att avgift kommer att tas ut.

För närvarande avgörs i praktiken mål om personligt ansvar för skatt inte sällan genom tredsokodning i de allmänna domstolarna. Tredsokodning

kan inte meddelas av förvaltningsdomstol. Detta är dock mera en skillnad till form än till sak. Framställer skattemyndigheten ett yrkande som ter sig lagligen grundat och låter den skattskyldige inte höra av sig, torde yrkandet regelmässigt bifallas. Utredningen har därför svårt att se att en överflyttning av de aktuella målen till förvaltningsdomstolarna skulle dra med sig behov av regler om treskodom för de senare domstolarnas del.

Som förut har berörts förekommer det inte så sällan att skattemyndigheten och företrädaren för den juridiska personen förlikas i de fall som det här gäller; enligt uppgift från Skattemyndigheten i Stockholms län sker detta i omkring 10 procent av fallen. Grunden för förlikningen kan vara att det finns jämkningsskäl, att företrädaren avser att starta ny verksamhet eller att ett mer eller mindre formellt ackordsförfarande äger rum. Som regel kopplas domstol inte in i de fall då förlikning äger rum, men ibland förekommer det att tingsrätten stadfäster en ingången förlikning, vilket har den fördelen att staten erhåller en exekutionstitel. När målet behandlas som ett dispositivt tvistemål vid tingsrätt, gäller ju dessutom att domstolen kan lägga ett medgivande från skattemyndighetens motpart omedelbart till grund för en dom.

Förvaltningsdomstolarna kan inte stadfästa en förlikning eller meddela dom omedelbart på grundval av medgivande. Utredningen har övervägt om inte åtminstone en befogenhet att stadfästa förlikning i de nu aktuella målen skulle kunna tilläggas förvaltningsdomstolarna genom en särskild bestämmelse men har stannat för att en sådan lösning skulle alltför mycket avvika från förvaltningsprocessens vedertagna karaktär. Men den praktiska betydelsen härav skall inte överdrivas; är parterna ense torde domstolens officialprövning i ett mål av nu ifrågavarande slag inte i praktiken bli så ingående.

Någon större olägenhet från denna synpunkt synes sålunda inte föranledas av ett överflyttande av målen till förvaltningsdomstolarna. Kommer skattemyndigheten och företrädaren överens kan skattemyndigheten välja mellan att utverka en dom av länsrätten och att låta förlikningen få formen av en skriftlig överenskommelse. I det senare fallet bör dock tillses att betalningsskyldigheten manifesterar sig i en förbindelse som i händelse av bristande betalning kan läggas till grund för betalningsföreläggande eller konkursansökan. I de fall konkurs aktualiseras har staten dock i allmänhet även andra fordringar som är omedelbart exigibla.

Även om betalningsbrotten i 81 § uppbördslagen och 28 § sjömansskattelagen i enlighet med utredningens förslag avkriminaliseras kommer en koppling mellan brottmål och mål om företrädaransvar att finnas kvar i sådana fall som avses i 16 kap. 17 § första stycket andra meningen

mervärdesskattelagen. I de fall en företrädare kan åläggas personlig betalningsskyldighet för felaktigt tillgodoförd överskjutande ingående mervärdesskatt torde nämligen i de flesta fall även ansvar för skattebrott kunna ådömas.

Från praktisk synpunkt synes det lämpligt att talan om betalningsansvar i dessa fall förs av åklagaren i brottmålet och dessa mål bör därför inte lämpligen föras över till förvaltningsdomstolarna. Detta talar i viss mån för att även övriga mål om företrädaransvar bör handläggas av allmän domstol. Som tidigare omnämnts har företrädaransvaret för de nu avsedda fallen utformats på ett sätt som helt skiljer sig från det som gäller i fråga om förfallna obetalda skatter och avgifter. Företrädaransvaret torde inte annat än i ytterst sällsynta fall bli föremål för särskild talan utan samband med en brottmålsprocess. Enligt utredningens mening torde det därför inte innebära någon avgörande olägenhet att företrädaransvaret i dessa fall handläggs av allmän domstol även om övriga mål om företrädaransvar skulle komma att överflyttas till förvaltningsdomstolarna.

Bestämmelser om personligt betalningsansvar för bl.a. styrelseledamöter förekommer även i aktiebolagslagen. Enligt 11 kap. 3 § nämnda lag kan personligt ansvar inträda vid försummelse att inom viss tid insända årsredovisning och revisionsberättelse till registreringsmyndigheten, och enligt 13 kap. 2 § samma lag kan under vissa närmare angivna förhållanden en underlåtenhet att försätta ett likvidationsskyldigt aktiebolag i likvidation föranleda ett motsvarande ansvar. Mål om personlig betalningsskyldighet i de nu aktuella fallen bör självfallet även framdeles handläggas vid allmän domstol. Betalningsskyldigheten grundar sig i dessa fall på omständigheter av väsentligen annat slag än dem som utgör grund för personligt ansvar enligt skatte- och avgiftsförfattningarna. Förutsättningarna för att förena de olika typerna av käromål att handläggas i en rättegång torde därför vara mycket begränsade. Den omständigheten att skattemyndigheten i vissa fall kan föra talan om solidarisk betalningsskyldighet för fordringar på skatter och avgifter även med stöd av bestämmelserna i aktiebolagslagen utgör därför enligt utredningens mening inte något tungt vägande skäl mot att mål om företrädaransvar enligt skatte- och avgiftsförfattningarna handläggs av förvaltningsdomstol.

Företrädartalan såvitt gäller tull eller annan skatt enligt 38 § tullagen förs av Tullverkets ombudsman. Enligt vad utredningen inhämtat har sedan år 1987, då regeln om företrädaransvar infördes på detta område, Tullverket inte fört någon process om företrädaransvar. En överflyttning av målen till allmän förvaltningsdomstol torde för denna måltyp således varken kunna sägas utgöra en fördel eller en nackdel.

Vid en samlad bedömning är utredningen benägen att anse att en överflyttning av målen om företrädaransvar för obetalda skatter och avgifter till de allmänna förvaltningsdomstolarna skulle ha förutsättningar att för det stora flertalet fall medföra vissa effektivitetsvinster utan att man ger avkall på rättssäkerheten. Det skall emellertid medges att det finns utrymme för invändningar, och de betänkligheter som har anförts i samband med underhandskontakter som tagits från utredningens sida och som i det föregående i allt väsentligt redovisats, ger anledning att hysa tvekan.

Till detta kommer, som tidigare nämnts, att Skattebetalningsutredningen enligt sina direktiv har att undersöka om gällande bestämmelser om företrädaransvar är de mest ändamålsenliga eller om reglerna bör ändras i något avseende och därvid även utreda om det finns skäl att ändra beslutsordningen. Det kan således anföras skäl för att ett ställningstagande bör anstå till dess att resultatet av den utredningens arbete föreligger. Frågan har emellertid en koppling till Skattebrottsutredningens förslag att avkriminalisera betalningsbrotten på uppborädsområdet. För att ge underlag till fortsatt diskussion har utredningen därför ansett sig för remissinstansernas granskning böra utarbeta ett förslag i ämnet med den inriktningen att målen förs över till länsrätt.

I den av Riksåklagaren och Rikspolisstyrelsen tidigare nämnda utredningen från 1992 framhålls att det bör övervägas om inte åklagaren under alla förhållanden kan befrias från skyldigheten att föra talan om företrädaransvar enligt 77 a § uppborädslagen. Om utredningens förslag att avkriminalisera betalningsbrottet i 81 § uppborädslagen och 28 § sjömansskattelagen inte skulle antas saknas det enligt utredningens mening emellertid tillräckliga skäl att för de nu aktuella fallen göra undantag från åklagarens allmänna skyldighet att föra målsägandens talan om enskilt anspråk som grundar sig på brott.

11 Genomförande m.m.

Sammanfattning: Utredningens förslag att avkriminalisera betalningsbrottet enligt bl.a. 81 § uppbördslagen torde medföra en ökad arbetsbörda för skattemyndigheterna genom att dessa själva kommer att få väcka talan om företrädaransvar i de fall där talan i dag förs av åklagaren i brottmålet. Detta kompenseras emellertid av att åklagarnas motsvarande arbetsuppgifter minskas. För åklagare, polismyndigheter och allmänna domstolar bortfaller dessutom de uppgifter som har anknytning till brottsutredning och lagföring på området.

Utredningens övriga förslag torde inte medföra några administrativa eller statsfinansiella konsekvenser.

Förslagen bör kunna träda i kraft den 1 januari 1996.

Av utredningens olika förslag synes endast de som har samband med den föreslagna avkriminaliseringen av det s.k. betalningsbrottet i 81 § uppbördslagen och motsvarande brott enligt andra författningar leda till särskilda administrativa konsekvenser.

Som framgår av den statistik som redovisats i avsnitt 5 anmäldes under år 1993 1 024 fall av misstänkta brott mot 81 § uppbördslagen till åtal. Motsvarande antal var år 1992 ovanligt lågt - 631 fall - men år 1991 uppgick summan till 1 815 och åren närmast dessförinnan till ca 1 300 - 1 500 om året.

Själva avkriminaliseringen leder alltså till en inte försumbar lättnad, i första hand för åklagarmyndigheterna men även för polisen och i förlängningen för de allmänna domstolarna. Med hänsyn till de aktuella arbetsuppgifternas spridning mellan de olika myndigheterna och domstolarna samt dessas nuvarande arbetsbelastning i övrigt är det dock som utredningen ser saken uppenbart att resursbesparingen inte i sig kan

läggas till grund för några personalinskränkningar. Genomförs förslaget får konsekvenserna beaktas vid den fortlöpande prövningen av resursbehoven.

Arbetsuppgifterna för åklagarna och de allmänna domstolarna minskar också därigenom att åklagarna inte längre avses föra talan om företrädaransvar i samband med brottmålen. Förslaget innebär att det i stället skall ankomma på skattemyndigheterna att föra sådan talan vid förvaltningsdomstol. Av de nyssnämnda 1 024 fall då brott enligt 81 § år 1993 anmäldes till åtal förekom det i 409 fall att sådan talan fördes från åklagarens sida. Motsvarande siffror för 1992 var 293 och för 1991 909.

Detta kan ställas i relation till antalet fall då skattemyndigheterna själva förde talan om ställföreträdaransvar. Enligt vad utredningen inhämtat genom sin enkätundersökning har sådan talan förts i 2-300 fall om året under de senaste åren (häri inbegripet det antal fall som avgjorts genom förlikning). Vad som har sagts nu gäller enbart uppbördsmålen; utredningen har inte tillgång till statistik beträffande övriga här aktuella målgrupper.

Det bör anmärkas att det i flera län inte alls eller i mycket liten utsträckning har förekommit att talan om företrädaransvar förts av annan än åklagare. I ett par län har skattemyndigheterna i viss utsträckning överlåtit på kronofogdemyndigheten att föra talan som ombud.

Lättnaderna för åklagarmyndigheterna, polisen och de allmänna domstolarna uppvägs alltså delvis av en ökad arbetsbörda i första hand för skattemyndigheterna. För sistnämnda myndigheter bortfaller dock en del arbetsmoment såsom åtalsanmälan och anmälan om ställföreträdaransvar liksom bestyret att hålla kontakt med åklagarmyndigheterna och i övrigt bevaka målen. Att det absolut sett blir fråga om en ökad arbetsbörda för skattemyndigheterna är dock ställt utom allt tvivel.

Utredningen har med viss tvekan föreslagit att det i fortsättningen skall ankomma på länsrätterna att i första instans pröva yrkanden om ställföreträdaransvar. Genomförs det förslaget, torde det vara ägnat att minska merarbetet, eftersom skattemyndigheterna då kan processa i den ordning som tillämpas i andra sammanhang på skatteområdet och processen blir huvudsakligen skriftlig.

Dessutom ökas möjligheterna att hantera målen med centralt stöd. Om Riksskatteverket åtar sig att efter anmälan från skattemyndigheterna ombesörja de inlagor som behöver åstadkommas och i övrigt föra talan, torde behovet av resurstillskott minska till ett par tjänster hos verket. Men även om utredningens förslag att flytta över målen till länsrätterna inte skulle genomföras föreslår utredningen att Riksskatteverket undersöker möjligheten att i ökad utsträckning stödja förfarandet centralt.

Under alla omständigheter blir behovet av resurstillskott för skattemyndigheterna så begränsat i förhållande till vad som föränsats av andra förändringar på skatteområdet att det kan hävdas att förslaget inte får några egentliga statsfinansiella konsekvenser i denna del.

Självfallet ökar också länsrätternas och i förlängningen kammarrätternas arbete något, om förslaget att föra över målen till förvaltningsdomstolsorganisationen genomförs. Ett visst utrymme för nya målgrupper torde dock för närvarande föreligga för dessa domstolars del (jfr prop. 1994/95:27 s. 171 ff.).

Utredningens övriga förslag får inga administrativa eller statsfinansiella konsekvenser av någon betydelse. Förhoppningsvis uppkommer vissa lättnader till följd av att en del sedan länge efterlysta systematiska förbättringar genomförs.

Utredningen gör den bedömningen att förslagen bör kunna träda i kraft den 1 januari 1996.

12 Författningskommentar

12.1 Skattebrottslagen (1971:69)

1 §

Vad som i denna lag föreskrivs om skatt gäller även i fråga om socialförsäkringsavgifter samt, i den mån så har särskilt föreskrivits, annan avgift till det allmänna som ej betecknas som skatt.

Lagen tillämpas inte

- 1. i fråga om gärningar som är belagda med straff i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling*
- 2. i den mån det följer av särskild föreskrift*
- 3. beträffande skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgifter, förseningsavgifter eller liknande avgifter.*

Paragrafen anger lagens tillämpningsområde. Enligt förslaget slopas den nuvarande uppräkningsparagrafen i förevärande paragraf av författningar rörande sådana skatter och avgifter på vilka lagen avses vara tillämplig. I stället innebär första stycket att skattebrottslagen blir generellt tillämplig på skatter av olika slag. Av andra stycket 2 framgår dock att undantag kan göras från skattebrottslagens tillämpningsområde.

Det får förutsättas att som regel undantag i förekommande fall görs i den författning som innehåller de materiella bestämmelserna om skatten. Enligt förslaget görs sådant undantag för skatt som uttas enligt lagen (1923:116) om hundskatt och kupongskattelagen (1970:624). Skälen härför har närmare utvecklats i den allmänna motiveringen. De straffbestämmelser som erfordras återfinns i dessa fall i stället i nämnda lagar.

Eftersom skattebrottslagen tar sikte på all skatt, om inte undantag särskilt har stadgats för viss skatt, gäller lagen även för t.ex. preliminär, kvarstående och tillkommande skatt samt ingående och utgående mervärdesskatt utan att detta behöver uttryckligen anges.

I fråga om avgifter som inte betecknas som skatter har den motsatta utgångspunkten valts, dvs. skattebrottslagen blir i princip tillämplig på en avgift endast om det föreskrivs särskilt. Med hänsyn till frågans praktiska vikt anges dock redan i första stycket att skattebrottslagen är tillämplig på socialförsäkringsavgifter, vilka ju i realiteten åtminstone till sin huvudsakliga del utgör skatter.

Begreppet socialförsäkringsavgift synes inte tidigare ha använts i lagstiftningssammanhang men torde vara entydigt till sin innebörd (se t.ex. Holmberg - Stjernqvist, Grundlagarna, s. 109 och 259 f.). För närvarande avses med socialförsäkringsavgifter sådana avgifter som behandlas i lagen (1981:691) om socialavgifter och lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter samt allmänna egenavgifter enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt. Skulle någon ny lagstiftning om socialförsäkringsavgifter tillkomma blir skattebrottslagen automatiskt tillämplig på dessa.

Vad gäller andra avgifter måste det däremot i respektive författning direkt utsägas att skattebrottslagen är tillämplig. De avgifter som skattebrottslagen genom sådana särskilda föreskrifter har gjorts tillämplig på i utredningens förslag är sådana som uttas enligt bilskrotningsslagen (1975:343), lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift, lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, lagen (1994:1704) om lageravgift på socker och ris och lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Detta överensstämmer i sak med gällande rätt.

Avfattningen av första stycket har avsetts bilda underlag för den tolkningen att med skatt i styckets mening avses endast sådana utskylder till det allmänna som i lag betecknas som skatt. Betecknas en utskyld som avgift och saknas särskild föreskrift om att skattebrottslagen skall tillämpas blir lagen därmed ej tillämplig, oberoende av om avgiften statsrättsligt skulle vara helt eller delvis att bedöma som en skatt.

Redan det anförda innebär att även tull faller utanför skattebrottslagens tillämpningsområde. Från lagens tillämpningsområde undantas emellertid enligt andra stycket uttryckligen gärningar som är belagda med straff i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling. Som exempel på gärningar som skall bestraffas enligt varusmugglingsslagen kan nämnas brott avseende den mervärdesskatt som uttas vid import från länder utanför EU eller skatten på alkohol och tobak.

För tydlighetens skull föreslås att det även i fortsättningen skall finnas en uttrycklig bestämmelse som anger att skattebrottslagen inte är tillämplig på skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgifter.

Utan att det särskilt behöver föreskrivas avses i enlighet med allmänna principer gälla att lagen är tillämplig endast på svenska skatter.

Som anmärkts i den allmänna motiveringen (avsnitt 7.4) innebär den valda lösningen att skattebrottslagen kommer att bli tillämplig på några enstaka skatter som i dag inte omfattas av tillämpningsområdet. Exempel erbjuder lagen (1976:339) om saluvagnsskatt, lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. och lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt. Beträffande de aktuella författningarna gäller genomgående att utrymmet för sådan brottslighet som avses i skattebrottslagen i praktiken är mycket litet men att, i den mån något sådant brott likväl skulle förekomma, det inte kan anses föreligga skäl för undantag från skattebrottslagens tillämpningsområde.

2 §

Den som på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven handling med uppsåt att skatt skall undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms, om fara härför uppkommer, för skattebrott till fängelse i högst två år.

Som framgår av specialmotiveringen till 1 § gäller vad som i lagen sägs om skatt även i fråga om socialförsäkringsavgifter och vissa andra avgifter. Vad som i den fortsatta framställningen anförs om skatt avser även sådana avgifter.

Förevarande paragraf innehåller den centrala straffbestämmelsen om uppsåtligt skatteundandragande. Brottet - som även omfattar skatteundandragande i samband med uppberdsförfarandet - har erhållit brottsbeteckningen *skattebrott*.

Skattebrottet har konstruerats som ett farebrott med ett enhetligt subjektivt rekvirit omfattande alla former av uppsåt. Något krav på specialsubjekt - att utsikten till en skattevinst skall ha förelegat för den uppgiftsskyldige själv - har inte uppställts för underlåtelsefallen. Aktivt handlande och passivitet likställs således i alla hänseenden om uppsåt till skatteundandragande föreligger.

Skattebrottet *fullbordas* när en oriktig uppgift lämnas till beskattningsmyndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgjorts. Den tidpunkt då beskattningsmyndigheten faktiskt beslutar i en skattefråga kommer således att sakna betydelse för brottsrubriceringen.

För de indirekta skatterna - mervärdesskatt och punktskatt - liksom för arbetsgivaravgifterna innebär omkonstruktionen emellertid inte någon egentlig förändring i detta avseende. Genom ordningen med s.k. automatiska beslut har fullbordanspunkten för dessa utskylder redan tidigare bestämts på motsvarande sätt.

En konsekvens av att skattebrottet konstrueras som ett farebrott blir att de allmänna domstolarna inte längre kommer att vara formellt bundna av ett avgörande som träffats i skatteprocessen. Det kan emellertid förväntas att de allmänna domstolarna även framdeles som regel kommer att följa förvaltningsdomstolarnas avgöranden i själva skattefrågan och i många fall finna det nödvändigt att avvakta denna frågas slutliga bedömning.

Farebedömningen skall på vanligt sätt göras med utgångspunkt från den tidpunkt då brottet fullbordades. Som närmare kommenterats i den allmänna motiveringen (avsnitt 8.2.5) bör domstolen, vid beräkningen av det skattebelopp som undandragit eller kunde ha kommit att undandras, i princip inte ta hänsyn till *kvittningsinvändningar* i andra fall än då invändningen har omedelbart samband med den oriktiga uppgiften (s.k. oäkta kvittning). Härvid bör den praxis rörande kvittning som utvecklades under skattestrafflagens tid åter kunna blir tillämplig.

För ansvar fordras att det förelegat en *konkret fara* för skatteundandragande. Farerekvisitet avses få samma innebörd som tillagts motsvarande rekvisit i straffbestämmelsen om vårdslös skatteuppgift. Farebegreppet ges således inte en så vidsträckt betydelse som under skattestrafflagens tid, då en oriktighet ansågs vara "ägnad att" leda till skatteundandragande så snart det inte kunde anses uteslutet att felet skulle undgå upptäckt.

En fara kan inte anses föreligga om det är praktiskt taget uteslutet att en oriktig uppgift undgår upptäckt. Så torde t.ex. vara fallet när det gäller uppgifter som skattemyndigheten har tillgång till genom register som förs av någon annan myndighet.

Fara i stadgandets mening bör emellertid som regel inte heller anses föreligga om en uppgift är oklar eller tvivelaktig och därför borde ha föranlett en närmare granskning från myndigheten.

Slutligen bör fara inte heller anses föreligga om en felaktighet är av sådant slag att den bort avslöjas vid en med normal omsorg företagen granskning enligt för myndigheten föreskrivna rutiner. För farebedömningen blir i dessa fall av betydelse vilken redovisningsmetod som den uppgiftsskyldige tillämpar, hur kontrollen hos myndigheten är utformad, granskningstidens längd och andra liknande objektiva omständigheter. Däremot skall inte beaktas sådana egenskaper som okunnighet eller bristande rutin hos den som företar kontrollen.

Av praktisk betydelse är det fallet att en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift om något förhållande beträffande vilket kontrolluppgift skall lämnas. I många fall förhåller det sig nog så att den skattskyldige utgår från att de kontrolluppgifter han erhållit är riktiga och därför deklarerar i enlighet med dessa. Inte sällan förekommer det emellertid att en oriktig uppgift upptäcks just därför att den inte överensstämmer med en lämnad kontrolluppgift. Risken för att misstämningen mellan uppgifterna skall undgå upptäckt är emellertid obetydlig eftersom skattemyndigheterna som regel rutinmässigt avstämmer den skattskyldiges uppgifter mot avgivna kontrolluppgifter i de fall då inte en förenklad deklaration avlämnas. Om föreskriven skyldighet att avge kontrolluppgift fullgjorts kan det således inte annat än undantagsvis anses föreligga en fara för skatteundandragande. Om en felaktig kontrolluppgift avgetts och den skattskyldige deklarerat i enlighet med uppgiften får det däremot normalt anses att en fara för ett oriktigt skattebeslut föreläggat. En annan fråga blir då om uppsåt kan läggas den skattskyldige till last.

Fara i straffbestämmelsens mening torde också få anses föreligga i de fall beskattningsmyndigheten av en ren tillfällighet fått kännedom om något förhållande av betydelse för beskattningen som inte omfattas av kontrolluppgiftssystemet eller av andra för myndigheten tillgängliga register.

I enlighet med det anförda avses således gälla att oriktigheter som bort upptäckas men som av en eller annan anledning passerat beskattningsmyndighetens granskning inte nödvändigtvis leder till att ett skattebrott anses begånget. Å andra sidan kommer en gärning i fortsättningen att betraktas som fullbordad även i de fall beskattningsmyndigheten av en ren händelse upptäcker en felaktighet under granskningsarbetet.

Förutom fara för skatteundandragande är paragrafen tillämplig på fara för att skatt felaktigt skall *tillgodoräknas* någon. Paragrafen har också gjorts tillämplig vid fara för att skatt felaktigt skall *återbetalas*. Exempel på sistnämnda fall erbjuder beslut enligt 19 kap. 10 § mervärdesskatte-lagen om att skatt skall återbetalas till den som inte anses vara skattskyldig. Fall av sistnämnda slag har tidigare inte ansetts falla under skattebrottslagen, eftersom beslutet inte ansetts ha karaktär av beskattningsbeslut.

Något krav på *specialsubjekt* uppställs inte för den passiva gärningen. Även den som med uppsåt att skatt skall undandras det allmänna underlåter att lämna kontrolluppgift kommer således i fortsättningen att kunna dömas för skattebrott. Detta framgår också direkt av paragrafens lydelse.

För skattebrottet blir *vanliga uppsåtsregler* tillämpliga. Något krav på direkt uppsåt hos gärningsmannen uppställs således inte längre för den passiva brottstypen.

När det gäller underlåtenhet att redovisa innehållen källskatt innebär övergången till vanliga uppsåtsregler inte någon förändring; oredlig upp-
bördsredovisning är redan i dag straffbart vid alla former av uppsåt.

Ändringen innebär däremot att uppgiftsskyldiga som med indirekt eller eventuellt uppsåt underlåter att avge redovisning för arbetsgivaravgift, mervärdesskatt och liknande indirekta skatter i fortsättningen kommer att kunna dömas för skattebrott, om fara för skatteundandragande föreligger.

Eventuellt uppsåt får i enlighet med vanliga principer anses föreligga i de fall en uppgiftsskyldig insett möjligheten att han var skyldig att lämna deklaration eller motsvarande redovisning och det kan hållas för visst att han skulle ha förhållit sig passiv även med full vetskap om sin skyldighet.

För det stora flertalet skattskyldiga gäller emellertid att en underlåtenhet att deklarera inte kan medföra ansvar för skattebrott även om vanliga uppsåtsregler blir tillämpliga. När den skattskyldige inte har haft några inkomster som varit dolda för kontrolluppgiftssystemet föreligger över huvud taget inte någon fara för att hans taxering skall bli felaktig.

Det subjektiva rekvisitet behandlas närmare i den allmänna motiveringen under avsnitt 8.2.2.

Begreppet *handling* har ersatts med ett krav på att uppgiften skall ha lämnats på annat sätt än muntligen. Förslaget kommenteras närmare i avsnitt 8.2.6.

Fortfarande gäller som huvudregel att muntliga oriktiga uppgifter inte är straffbara. Som närmare kommer att utvecklas i kommentaren till 3 § har undantag dock gjorts för vissa fall, som i fortsättningen kommer att kunna bestraffas som skatteförseelse.

Genom att handlingsbegreppet utesluts undanröjs det tvivel som kan förekomma beträffande spörsmålet om en oriktig uppgift som lämnats på ADB-medium eller på något liknande sätt i och för sig omfattas av skattebrottslagen.

Även om något formkrav inte uppställs för uppgiftslämnandet är en förutsättning för ansvar naturligtvis att uppgiften utgör ett tjänligt bevismedel. För att en oriktig uppgift i t.ex. ett elektroniskt dokument skall kunna föranleda straffansvar får det således förutsättas att utställaren går att identifiera och att dokumentet på ett eller annat sätt kommer att kunna ges samma bevisvärde som ett pappersdokument.

Att uppgiften lämnats *till ledning för myndighets beslut* utgör inte längre en förutsättning för ansvar. Något direkt samband mellan

handling eller passivitet å ena sidan och fara för skatteundandragande å andra sidan behöver således inte föreligga. En underlåtenhet att i förekommande fall låta registrera sig som skattskyldig liksom ett oriktigt uppgiftslämnande i ett sådant sammanhang eller vid fastighetstaxering omfattas således av brottsbeskrivningen även om förfarandet inte omedelbart kan leda till ett skatteundandragande.

Ändringen innebär vidare att det inte längre fordras att myndigheten i det enskilda fallet i formell mening fattat ett beskattningsbeslut. Även påföring av skatt genom automatisk databehandling kommer således att falla under brottsbeskrivningen utan att det ges en särskild föreskrift härom. Bestämmelsen i 11 § om vad som skall avses med myndighets beslut blir med denna konstruktion överflödigt och kan således upphävas. Bestämmelserna om s.k. automatiska beslut i de materiella skatteförfattningarna blir inte heller nödvändiga för bedömningen av ansvarsfrågan.

Ett skattebrott som är av *mindre allvarlig art* kommer i fortsättningen att bedömas som skatteförseelse. Vissa gärningar som i dag rubriceras som skattebedrägeri kommer således i fortsättningen att vara att hänföra till den lindrigare brottskategorin. Förslaget i denna del kommenteras närmare under 3 §.

Utredningen har ansett att den nuvarande *straffskalan* för skattebedrägeri, som överensstämmer med vad som gäller för jämförbara brottsbalksbrott, bör vara oförändrad för skattebrottet. Den nya ordningen innebär således formellt sett en straffhöjning för de gärningar som i dag rubriceras som oredlig uppbördsredovisning. Från praktisk synpunkt kommer detta emellertid att få en underordnad betydelse eftersom uppbördsbrottet praktiskt taget alltid är sammankopplat med en felredovisning av arbetsgivaravgifterna. Vid påföljdsbestämningen finns det naturligtvis också en möjlighet att inom ramen för straffskalan för skattebrott ta hänsyn till gärningens beskaffenhet i det särskilda fallet.

Utrymmet för *försök* till skattebrott kommer av förklarliga skäl att bli begränsat med den föreslagna konstruktionen av brottet som ett farebrott.

3 §

Om brott som avses i 2 § med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av *mindre allvarlig art*, döms för **skatteförseelse** till böter eller fängelse i högst sex månader.

För skatteförseelse skall också den dömas som i annat fall än som avses i 2 §

1. uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till

a. beskattningsmyndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

b. den som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller annan motsvarande underrättelse till beskattningsmyndighet, om den oriktiga uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande,

2. uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som avses vid 1 till någon som där avses, om uppgiften skall lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen självdeklaration.

Underlåter någon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet att fullgöra föreskriven skyldighet att innehålla skatt, döms likaledes för skatteförseelse.

Är fall som avses i denna paragraf ringa, skall ej dömas till ansvar.

Straffbestämmelsen om skatteförseelse omfattar för närvarande endast ringa fall av skattebedrägeri. Åtal får enligt 13 § väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Om åtal kommer till stånd saknas emellertid en nedre gräns för det straffbara; oavsett hur litet skattebelopp gärningen avser föreligger således enligt gällande ordning ett brott.

Enligt bestämmelsen i *fyärde stycket* föreslås att ringa gärningar i fortsättningen skall vara straffria. Detta har den principiella fördelen att avgörandet om en mer bagatellartad gärning skall föranleda straff eller inte ytterst ankommer på domstolen. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 8.3.4.

Genom förslaget blir den särskilda åtalsprövningsregeln i 13 § överflödig och kan således upphävas.

Vid avgörandet om en gärning är att anse som *ringa* skall på sedvanligt sätt hänsyn tas till samtliga objektiva omständigheter. Liksom för närvarande bör därvid särskild betydelse tillmätas skattebeloppets storlek.

Gärningar som avser skattebelopp understigande ett basbelopp bör som regel inte föranleda ansvar. I dessa fall får skatte- och avgiftstillägg anses utgöra en tillräcklig reaktion.

Även andra omständigheter än skattebeloppets storlek bör emellertid kunna vara av betydelse för bedömningen om en gärning är att anse som ringa.

Enligt utredningens förslag kommer straffbestämmelsen om skattebrott även att omfatta uppbördsbrotten. När det gäller uppbördsredovisningen kan beloppet i absoluta tal bli betydande även om gärningen endast omfattar en enstaka uppbördstermin eller några få arbetstagares skattemedel. Det torde vidare vara att bedöma endast som ett brott om en oriktig uppgift som har betydelse dels för källskatten, dels för arbetsgivaravgiften lämnas i samma uppbördsdeklaration, vilket innebär en ytterligare höjning av beloppet. Normalt bör därför en högre straffbar-

hetsgräns kunna tillämpas vid felaktigheter eller underlåtenhet med avseende på uppbördsredovisningen.

Förslaget innebär emellertid att en lindrigare variant av skattebrottet behålls. Som framgår av *första stycket* kommer straffbestämmelsen om skatteförseelse i fortsättningen att omfatta sådana skattebrott som med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är att anse som mindre allvarliga. *Straffskalan* föreslås omfatta böter och fängelse i högst sex månader.

En del av de fall som i dag rubriceras som skattebedrägeri och oredlig uppbördsredovisning kommer enligt förslaget att vara att bedöma som skatteförseelse.

Vid bedömningen om en gärning är att anse som *mindre allvarlig* bör allmänt sett gälla att gärningar avseende skattebelopp upp emot två basbelopp regelmässigt bedöms som skatteförseelse. Även andra omständigheter kan emellertid vara att beakta. Vad som i det föregående har sagts om att en högre gräns bör tillämpas när det är fråga om felaktigheter med anknytning till uppbördsredovisningen gäller även med avseende på den nu ifrågavarande bedömningen.

Fängelse bör inte annat än undantagsvis komma i fråga för en enstaka förseelse. I de fall då påföljden bedöms kunna stanna vid böter kommer lagföring att kunna ske genom strafföreläggande.

Paragrafens *andra stycke* är nytt. Bestämmelsen tar i huvudsak sikte på oriktigt uppgiftslämnande i skattesammanhang som i dag är kriminaliserat i uppbördslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt vissa materiella skatte- och avgiftsförfattningar. En förteckning över bestämmelsens motsvarighet i dessa författningar har tagits in som bilaga 2 till betänkandet. En närmare redovisning lämnas också i kommentaren till respektive författning.

Bestämmelser som det här är frågan om tillämpas ytterst sällan i praktiken, och någon ändring i detta avseende är inte avsedd. Kriminaliseringen bör närmast ta sikte på de fall då föreliggande kontrollsvårigheter mera systematiskt missbrukas.

Bestämmelsen omfattar inledningsvis fall då någon uppsåtligen *till beskattningsmyndighet* lämnar oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt eller uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att lämna en föreskriven uppgift av sådant slag som skall lämnas utan föreläggande och inte avser egen självdeklaration. Även uppgifter som lämnas i samband med en ansökan om återbetalning av skatt kan vara av betydelse för skattskyldigheten och omfattas då av kriminaliseringen. Att fara för skatteundandragande förelegat utgör i sig inte någon förutsättning för straffbarhet. Vid

bedömningen om en gärning är att anse som ringa - och således straffri - bör dock konsekvenserna av förfarandet kunna tillmätas betydelse.

Genom bestämmelsen kommer bl.a. brott mot skyldigheten att lämna korrekta kontrolluppgifter att kunna bedömas som skatteförseelse i de fall då 2 § inte är tillämplig.

Liksom för närvarande kommer underlåtenhet att lämna egen självdeklaration eller till denna hörande uppgifter inte att vara kriminaliserat.

Som skatteförseelse kommer även sådana fall att kunna beivras som består i att någon *till sin arbetsgivare eller annan, som är skyldig att lämna kontrolluppgift* (eller motsvarande underrättelse till beskattningsmyndighet) uppsåtligen lämnar oriktig uppgift som är av betydelse för fullgörandet av sådan skyldighet. Även uppsåtlig eller grov oaktsam underlåtenhet att lämna sådana uppgifter kommer att kunna rubriceras som skatteförseelse i straffvärda fall.

Regleringen innebär således att det när oriktig uppgift lämnas krävs uppsåt för straffbarhet medan det blir straffbart redan vid grov oaktsamhet att helt underlåta att lämna föreskrivna uppgifter. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 8.3.5.

I viss utsträckning kommer även *mundliga uppgifter* att vara straffbara som skatteförseelse. Tillämpningsområdet härför blir av naturliga skäl mycket begränsat. Sådana fall där den muntligen lämnade uppgiften inte medför några konsekvenser eller leder till en begränsad fördel för den skattskyldige bör kunna betraktas som ringa fall.

Självfallet skall bestämmelserna inte träffa dem som lämnar uppgift till sin egen nackdel.

Paragrafens *tredje stycket* motsvarar de straffbestämmelser som i dag finns intagna i 80 § uppbördslagen och 27 § lagen om sjömansskatt.

Till följd av brottsbalkens nu gällande konstruktion av bötesstraffet kommer de lindrigare fallen - i den mån de överhuvud taget leder till lagföring - att kunna bestraffas med penningböter.

4 §

Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, *döms* för **grovt skattebrott** till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömande *av om* brottet är grovt skall särskilt beaktas, om det rört mycket betydande belopp, *om gärningsmannen i stor omfattning begagnat falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning.*

Ändringen i *första stycket* är endast en konsekvens av utredningens förslag till ny brottsbeteckning för det centrala skattebrottet.

Ändringen i *andra stycket* - som behandlats i avsnitt 8.4 - är inte avsedd att åstadkomma någon ändrad rättstillämpning utan i stället att anpassa lagen efter rådande praxis.

Vid bedömningen om ett skattebrott är att anse som grovt införs som särskilda kvalifikationsgrunder - utöver den att gärningen rört mycket betydande belopp - att gärningsmannen i stor omfattning begagnat falska handlingar eller vilseledande bokföring eller att brottet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning. Med de angivna kompletteringarna saknas skäl att behålla den allmänt hållna kvalifikationsgrunden att brottet varit av synnerligen farlig art.

I *konkurrenshänseende* bör beaktas att om ett skattebrott begåtts genom användande av falsk handling och brottet därför klassificeras som grovt, förfalskningen normalt konsumeras av det grova skattebrottet. Är förfalskningen i sig att anse som grov bör dömas för båda brotten i konkurrens. Vid åtal för skattebrott som begåtts genom förfalskning synes böra iakttas att gärningsbeskrivningen utformas så att den tilltalade, i det fall att domstolen inte finner skattebrottet grovt, kan dömas för både skattebrott och urkundsförfalskning. Skulle förfalskningen ha förövats även för annat ändamål än som har samband med skattebrottet, torde dock gälla att domstolen alltid bör döma särskilt för urkundsförfalskning, eftersom brottet då riktar sig mot annat skyddsintresse än det som skattebrottslagen avser att tillgodose.

5 §

Den som av grov oaktsamhet på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna, eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för **vårdslös skatteuppgift** till böter eller fängelse i högst ett år.

Är gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter av mindre allvarlig art, döms ej till ansvar.

Paragrafen, som upptar det oaktsamma skattebrottet, har behandlats närmare i avsnitt 8.5.

Vårdslös skatteuppgift utgör den culpösa motsvarigheten till den aktiva formen av skattebrott. De *objektiva rekvisiten* har också i förekommande fall ändrats i överensstämmelse med vad som föreslås beträffande det uppsåtliga skattebrottet.

Oriktigt uppgiftslämnande i samband med uppbörsredovisning kommer således i fortsättningen att bestraffas som vårdslös skatteuppgift.

Till skillnad från vad som gäller brottet vårdslös uppbörsredovisning är underlåtenhet som kan tillskrivas oaktsamhet inte straffbar som vårdslös skatteuppgift. Den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna uppbörsredovisning kommer emellertid enligt utredningens förslag att kunna dömas för skatteförseelse enligt 3 § andra stycket 2. Någon straffsanktion föreslås däremot inte för den som av oaktsamhet underlåter att lämna egen självdeklaration.

För ansvar fordras att *grov oaktsamhet* kan läggas den uppgiftsskyldige till last. Uppgiftslämnaren skall således i någon mer avsevärd mån ha brustit i sina åligganden. I likhet med vad som gäller för närvarande bör alltså glömska, förbiseende eller annat misstag som regel inte medföra ansvar. I dessa fall utgör den administrativa sanktionen skatte- eller avgiftstillägg en tillräcklig reaktion.

Straffmaximum för vårdslös skatteuppgift sänks till fängelse ett år. Brottets straffvärde kommer därigenom att bättre avspegla sig i straffskalan, vars övre utrymme bör kunna reserveras för särskilt allvarliga fall inom ramen för företagsverksamhet. Förslaget kommenteras närmare i avsnitt 8.5.3

Genom *andra stycket* bestäms den nedre gränsen för straffbar oaktsamhet. Utredningens överväganden i detta avseende redovisas närmare i avsnitt 8.5.4.

Gränsen för straffbarhet bestäms i dag beträffande vårdslös skatteuppgift genom det objektiva rekvisitet "betydande belopp". När det gäller vårdslös uppbörsredovisning är ringa gärning straffri.

Vid bedömningen om ett vårdslöst skattebrott är att anse som mindre allvarlig skall hänsyn tas, förutom till storleken av skatte- eller avgiftsbeloppet, även till övriga objektiva omständigheter.

Gärningar som rör skatte- eller avgiftsbelopp upp till två basbelopp bör inte leda till straffansvar. Vid bedömningen om en gärning är att anse som mindre allvarlig bör även kunna anläggas sådana hänsyn som redovisats i kommentaren till 3 § och som skall beaktas vid bedömningen om ett uppsåtligt skattebrott är att rubricera som skatteförseelse.

6 §

För försök till *skattebrott* och grovt *skattebrott* döms till ansvar enligt 23 kap. 1 § brottsbalken.

Ändringarna i paragrafen är endast redaktionella och föranleds av utredningens förslag att det centrala skattebrottet får en ändrad brottsbe-teckning.

Som nämnts i anslutning till 2 § innebär utredningens förslag att omkonstruera skattebrottet till ett farebrott att utrymmet för försöksbrott över huvud taget kommer att bli mycket begränsat. Flertalet av de gärningar som i dag är att bedöma som försök blir med konstruktionen av farebrott att bedöma som fullbordade brott. Utrymmet för försöksbrott minskas ytterligare av att skatteförseelse, som inte är straffbar på försöksstadiet, får ett vidare tillämpningsområde.

10 §

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokförings-skyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga, *på ett sätt som är ägnat att allvarligt försvåra* myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt döms för **försvårande av skattekontroll** till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

I ringa fall döms ej till ansvar enligt första stycket.

Är gärningen belagd med straff i brottsbalken, inträder ansvar enligt första stycket endast om en tillämpning av detta leder till strängare straff.

Ändringen i *första stycket* innebär att försvårande av skattekontroll har utformats som ett farebrott. Fördelen med att omkonstruera brottet från ett effektbrott till ett farebrott är att det därigenom blir lättare att fastställa brottets fullbordanstidpunkt. Gärningen blir som farebrott fullbordad vid tidpunkten för handlingen eller underlåtenheten, under förutsättning att denna har varit ägnad att allvarligt försvåra kontroll-verksamheten.

Med en konstruktion av gärningen som farebrott vinner man också den fördelen att utgångspunkten vid beräkningen av preskriptionstiden blir mer enhetlig för försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott. För försvårande av skattekontroll innebär det en tidigare fullbordanstidpunkt än med den lydelse paragrafen har i dag.

Genom att det enligt förslaget samtidigt införs en kompletterande utgångspunkt för preskriptionsberäkningen både för försvårande av skattekontroll och för bokföringsbrott samordnas preskriptionsbe-stämmelserna ytterligare. Detta framgår av förslagen till ny lydelse av 14 § skattebrottslagen och 35 kap. 4 § brottsbalken. Det förhållandet att den bokföringsskyldige blir föremål för skatte- eller taxeringsrevision

inom fem år från gärningen avses bilda utgångspunkt för en alternativ preskriptionsberäkning. På så sätt kan i praktiken knappast bokföringsbrott preskriberas tidigare än försvårande av skattekontroll. Samtidigt blir alltså preskriptionstiderna så långa som brottens särskilda karaktär motiverar.

Den föreslagna konstruktionen av fullbordanstidpunkten får också till följd att konkurrensregeln i förevarande paragrafs *tredje stycke* har ansetts kunna omformuleras. 10 § skattebrottslagen blir enligt utredningens förslag även fortsättningsvis i princip subsidiär till brottsbalken. Från denna princip gäller emellertid ett undantag för det fallet att en gärning är straffbar både enligt 10 § skattebrottslagen som försvårande av skattekontroll och enligt brottsbalken och gärningen är att bedöma som allvarligare enligt skattebrottslagen än enligt brottsbalken. I detta fall upphävs subsidiariteten och straff skall ådömas enligt 10 § skattebrottslagen. Det bör då inte komma i fråga att även tillämpa brottsbalkens straffbestämmelse.

Ringa fall av försvårande av skattekontroll avses även i fortsättningen vara fria från straff.

12 §

Ansvar enligt 2-6 §§ inträder ej för den som frivilligt vidtager åtgärd som leder till att skatten kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp. *Vad som har sagts nu tillämpas på motsvarande sätt i fråga om återbetalning av skatt.*

Ansvar enligt 10 § inträder inte för den som frivilligt uppfyller skyldighet som där avses.

Ändringen i *första stycket* är en konsekvens av att uppbördsbrotten i 7-9 §§ upphävs som särskilda brott. Genom tillägget i *andra meningen* kommer till klart uttryck att ansvarsfrihet inträder även vid frivillig rättelse av en ansökan om återbetalning av skatt.

Försvårande av skattekontroll blir genom utredningens förslag att anse som fullbordat vid den tidpunkt då räkenskapsföringen missköts så att det är ägnat att allvarligt försvåra skattekontrollen. Genom tillägget i *andra stycket* införs en möjlighet för den försummlige att genom frivillig rättelse undgå straffansvar.

14 §

Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3 och 5 §§ ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet. *Har vid brott som avses i 10 § den misstänkte blivit föremål för skatte- eller taxeringsrevision inom fem år från brottet, skall de i 35 kap. 1 § brottsbalken angivna tiderna räknas från den dag då denna tog sin början.*

Påföljd får ådömas för brott enligt denna lag utan hinder av att den misstänkte inte erhållit del av åtal för brottet inom den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken eller första stycket denna paragraf, om den misstänkte inom samma tid har delgetts underrättelse om att han är skäligen misstänkt för brottet. Underrättelsen skall ha skett under en förundersökning som sedermera lett till allmänt åtal mot den misstänkte för brottet. Den skall ha utfärdats av åklagaren och ange de omständigheter som utgör grund för misstanken. Delgivningen skall ha skett på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål. Avvisas eller avskrivs mål mot någon om brott som han delgetts misstanke om enligt detta stycke skall i fråga om möjligheten att ådöma påföljd så anses som om delgivning av underrättelsen inte skett.

Uppräkningen i paragrafens *första stycke* föreslås även omfatta brott enligt 5 §. Preskriptionstiden för vårdslös skatteuppgift förblir därigenom oförändrad trots att straffmaximum för detta brott sänks till ett års fängelse i enlighet med utredningens förslag. Som en konsekvens av att uppborðsbrotten föreslås upphävda som särskilda brott utgår hänvisningen till dessa brott.

I *första stycket* föreslås vidare införd en alternativ utgångspunkt för preskriptionsberäkningen avseende försvårande av skattekontroll. Förslaget i denna del har motiverats i avsnitt 8.7.4. Det skall ses mot bakgrund av att försvårande av skattekontroll enligt 10 § är fullbordat vid tidpunkten för handlingen eller underlåtenheten och att preskriptionstiden börjar löpa samtidigt.

I 14 § skattebrottslagen föreslås nu att om gärningsmannen inom fem år från brottets begående blivit föremål för skatte- eller taxeringsrevision, preskriptionstiden skall räknas från den dag revisionen tog sin början. Motsvarande konstruktion föreslås även införd i 35 kap. 4 § brottsbalken. Som framgår av regelns avfattning är det inte dagen för beslutet om revision utan den dag då denna faktiskt tog sin början som bildar utgångspunkt för preskriptionstidens beräkning.

14 c §

Tingsrättens handläggning av mål enligt 14 a § är skriftlig. I handläggningen får ingå muntlig förhandling när det kan antas vara till fördel för utredningen. Den misstänkte och hans försvarare skall beredas tillfälle att yttra sig över åklagarens ansökan om så kan ske. Beslut varigenom en domstol lämnat en ansökan enligt 14 a § utan bifall får inte överklagas.

Beslut av tingsrätt att medge förlängning enligt 14 a § får överklagas. *Överklagandet* skall ha kommit in inom två veckor från den dag då den misstänkte, på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål, delgavs beslutet.

I övrigt skall vad som är föreskrivet i rättegångsbalken rörande brottmål gälla i tillämpliga delar.

Ändringen är en konsekvens av den reform som innebar att rättsmedelsbeteckningarna "vad", "revision" och "besvär" utmönstrades ur rättegångsbalken (jfr prop. 1993/94:190).

Övergångsbestämmelser

Några av de författningar som uppräknas i den nu gällande 1 § har upphört att gälla och andra avser skatt eller avgift av engångsnatur som saknar aktualitet. Skälet till att dessa inte slopats torde vara att man velat säkerställa ett utrymme för lagföring beträffande brott som begåtts under skatte- eller avgiftsförfattningens giltighetstid även sedan denna författning upphört att tillämpas. Detta intresse tillgodoses genom den föreslagna övergångsbestämmelsen, i vilken det anges att 1 § i dess äldre lydelse fortfarande skall tillämpas beträffande gärningar som begåtts före ikraftträdandet.

Enligt förslaget upphävs den nu gällande bestämmelsen i 13 § som föreskriver att skatteförseelse och bristande uppbördsredovisning får åtalas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Förslaget har kommenterats i den allmänna motiveringen (avsnitt 8.3.6).

Av bestämmelsen i 7 § lagen (1964:163) om införande av brottsbalken (BrP) följer att en lagändring av här aktuellt slag inte blir tillämplig på brott som har begåtts före ikraftträdandet om inte en särskild bestämmelse härom meddelas.

Gärningar som före ikraftträdandet var att bedöma som skatteförseelse eller bristande uppbördsredovisning avser ringa fall och blir därmed enligt förslaget avkriminaliserade i enlighet med 3 § sista stycket. För sådana fall får alltså åtalsprövningsregeln ingen aktualitet. Det kan emellertid inträffa att ett brott som vid en lagföring före ikraftträdandet skulle ha varit att bedöma som skattebedrägeri skall betraktas som

skatteförseelse enligt den ändrade lydelsen av 3 § första stycket vid lagföring efter ikraftträdandet. I ett sådant fall kan det inte anses ha varit föreskrivet några särskilda villkor för att åtal för det aktuella brottet skulle få ske före ikraftträdandet och åtalsprövningsregeln blir därmed inte tillämplig.

Enligt utredningens mening saknas det alltså skäl att genom en särskild övergångsbestämmelse ge lagändringen retroaktiv tillämpning. För brott begångna före lagändringen torde det inte finnas utrymme för någon åtalsprövning.

12.2 Brottsbalken (1962:700)

35 kap. 4 §

I *tredje stycket* föreslås en alternativ preskriptionsregel motsvarande den som föreslås i 14 § skattebrottslagen. För både försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott innebär det en alternativ preskriptionsbestämmelse. Har, vad gäller bokföringsbrott, den bokföringsskyldige inom fem år från brottets fullbordan blivit föremål för skatte- eller taxeringsrevision skall preskriptionstiden räknas från den dag revisionen tog sin början.

Att på detta sätt förekomsten av en åtgärd för skattekontroll får bilda utgångspunkten för preskriptionstidsberäkningen för ett borgenärsbrott synes inte kunna bli föremål för invändningar från systematisk synpunkt. Det allmänna är ju med avseende på skattefordringar i regel huvudborgenär i de aktuella fallen.

12.3 Lagen (1960:418) om straff för varusmuggling

1 §

Det centrala skattebrottet i skattebrottslagen föreslås bli utformat som ett farebrott. I konsekvens härmed föreslår utredningen att det led i andra stycket i förevarande paragraf som tar sikte på undandragandebrott och som nu är konstruerat som ett effektbrott också utformas som ett

farebrott. Till skillnad från skattebrott i 2 § skattebrottslagen är denna bestämmelse tillämplig även på muntliga uppgifter.

I övrigt har andra stycket endast omformulerats i redaktionellt och språkligt hänseende.

12.4 Uppbördslagen (1953:272)

77 a §

Med hänsyn till att betalningsbrottet enligt 81 § föreslås avkriminaliserat kan det naturligtvis diskuteras om man bör behålla de nuvarande subjektiva rekvisiten i första stycket av förevarande paragraf, eftersom dessa har straffrättslig anknytning. Utredningen har dock funnit övervägande skäl tala för att stycket behålls oförändrat.

Talan om att ålägga personlig betalningsskyldighet för företrädare för arbetsgivare som är juridisk person skall enligt förslaget föras vid allmän förvaltningsdomstol. I enlighet med 14 § första stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar skall talan således väckas vid länsrätt.

Förfarandet i förvaltningsdomstolarna är i princip skriftligt men muntliga förhandlingar förekommer också. Bestämmelser om detta finns i 9 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL. Enligt 9 § andra stycket FPL får i handläggningen ingå muntlig förhandling beträffande viss fråga, när det kan antas vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande av målet. I tredje stycket stadgas att det i kammarrätt och länsrätt skall hållas muntlig förhandling, om enskild som för talan i målet begär det samt förhandlingen inte är obehövlig och inte heller särskilda skäl talat mot det.

Domstolen skall alltså enligt förvaltningsprocesslagen ta stor hänsyn till den enskildes önskemål i frågan om muntlig förhandling skall hållas, men denne har inget avgörande inflytande på frågan. Särskilda regler av annan innebörd har emellertid meddelats i vissa författningar. Så t.ex. gäller enligt 6 kap. 24 § taxeringslagen att muntlig förhandling alltid skall hållas i länsrätt och kammarrätt i mål om särskild avgift, om den skattskyldige begär det och det ej saknas anledning anta att särskild avgift kommer att tas ut.

När det gäller mål angående företrädares betalningsansvar måste beaktas att betalningsskyldigheten kan jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl. Det kan bl.a. av detta skäl finnas anledning att muntligen höra den enskilde för att denne skall kunna klargöra arbetsförhållanden eller omständigheter i övrigt. Det kan i denna typ av mål ofta

röra sig om betydande belopp som företrädaren kan komma att åläggas betalningsansvar för. Med hänsyn härtill har samma lösning valts som beträffande särskild avgift, dvs. den enskilde bör i princip ha rätt till muntlig förhandling om han begär det.

Framgår det dock redan av handlingarna i målet att betalningsskyldighet inte kommer att åläggas den enskilde finns det ingen anledning att hålla muntlig förhandling. Som villkor för att den mot vilken talan förs skall ha rätt att på egen begäran utverka muntlig förhandling har därför föreskrivits att det skall finnas anledning anta att betalningsskyldighet kommer att åläggas. Har domstolen avslagit den enskildes begäran om muntlig förhandling av den anledningen att det inte finns anledning anta att betalningsskyldighet kommer att åläggas men finner domstolen därefter vid målets avgörande att betalningsskyldighet skall åläggas, måste muntlig förhandling hållas.

Utredningen har inte föreslagit att prövningstillstånd skall krävas vid överklagande till kammarrätt. De frågor som kommer att bedömas kan nämligen i viss mån sägas vara nya för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Enligt utredningens mening bör därför åtminstone i ett inledningsskede prövningstillstånd i kammarrätt inte krävas.

79 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, motsvaras delvis av förslaget till 3 § andra stycket punkterna 1 a och 2, fjärde stycket och 5 § skattebrottslagen. Vissa smärre skillnader beträffande kriminaliseringens omfattning kommer att uppstå. Med hänsyn till att 79 § uppbördslagen knappast tillämpas i praktiken torde dessa sakna betydelse.

79 a §

Paragrafen, som föreslås upphävd, motsvaras delvis av förslaget till 3 § andra stycket punkten 1 b och fjärde stycket skattebrottslagen. Liksom i fråga om 79 § gäller att de avvikelser beträffande kriminaliseringens omfattning som uppkommer torde sakna praktisk betydelse.

80 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, motsvaras av förslaget till 3 § tredje och fjärde styckena skattebrottslagen.

81 §

Paragrafen föreslås upphävd. Den har inte erhållit någon motsvarighet i utredningens förslag till skattebrottslag eftersom avsikten är att åstadkomma en avkriminalisering.

101 §

Som angetts under 77 a § skall enligt förslaget talan om att ålägga företrädare för arbetsgivare som är juridisk person ett personligt betalningsansvar för innehållna men inte inbetalda skatter och avgifter föras av skattemyndigheten vid allmän förvaltningsdomstol. Det nya *andra stycket* i förevarande paragraf innebär att talan skall väckas vid den länsrätt inom vars län styrelsen för den juridiska personen har sitt säte eller, om säte inte är bestämt eller det inte finns någon styrelse, där förvaltningen förs. Härigenom tillgodoses intresset av samband mellan den länsrätt som prövar överklagande avseende den juridiska personens skatte- och uppbördsförhållanden och mål avseende betalningsansvaret för den juridiska personens företrädare. För företrädare för juridisk person som är upplöst bör rätt domstol anses vara den där den juridiska personen senast hade sitt säte eller där förvaltningen senast fördes.

I *första stycket* av paragrafen hänvisas till 6 kap. 10 - 19 och 21 - 23 §§ taxeringslagen vad avser överklagande av länsrätts och kammarrätts beslut, företrädare för det allmänna och handläggning av mål i domstol. Utredningen föreslår att dessa bestämmelser i tillämpliga delar skall gälla även de allmänna förvaltningsdomstolarnas handläggning av mål angående företrädares betalningsansvar. Det innebär bl.a. att tiden för överklagande blir två månader och att part trots att tiden har gått ut har kvar möjligheten att klaga om motparten har gjort det. Fördelen för de handläggande domstolarna är att de därmed får tillämpa i princip samma regler som dem som gäller för handläggning av uppbörds- och skattemål. Även för enskilda parter får den angivna ordningen anses innebära övervägande fördelar.

Övergångsbestämmelsen

Någon övergångsbestämmelse föreslås inte när det gäller upphävandet av 81 §. I enlighet med de principer som har kommit till uttryck i 5 § brottsbalkens promulgationslag innebär detta att avkriminaliseringen får

omedelbar effekt även i fråga om brott som har begåtts före ikraftträdandet, oberoende av om åtal har hunnit väckas eller ej.

Föreskriften att talan skall väckas i länsrätt skall gälla för mål som anhängiggörs i första instans fr.o.m. den 1 januari 1996. Mål som före ikraftträdandet har anhängiggjorts i allmän domstol kommer att handläggas av sådan domstol enligt nu gällande bestämmelser. Nuvarande bestämmelser gäller även om avgörandet i ett sådant mål överklagas. Någon övergångsbestämmelse har ej ansetts erforderlig med anledning av att 79 - 80 §§ upphävs. Frågan i vad mån nämnda paragrafer eller skattebrottslagen skall tillämpas på brott som har begåtts före ikraftträdandet får i vanlig ordning avgöras med stöd av 5 § i brottsbalkens promulgationslag.

12.5 Mervärdesskattelagen (1994:200)

16 kap. 17 §

Som angetts i den allmänna motiveringen föreslås att talan om betalningsansvar för företrädare för en skattskyldig som är juridisk person även när det gäller mervärdesskatt skall föras vid allmän förvaltningsdomstol när grunden är att företrädaren har försummat att betala in skatt. Är grunden för en talan om betalningsansvar att företrädaren lämnat oriktiga uppgifter som lett till ett felaktigt tillgodoförande av överskjutande ingående skatt skall talan däremot som nu föras vid allmän domstol. I sistnämnda fall föreligger som regel skattebrott och åklagaren kan då föra talan i samband med åtalet. Den sålunda föreslagna ordningen kommer till uttryck i *tredje stycket*.

I övrigt hänvisas till vad som anförts under 77 a § uppbördslagen.

19 kap. 10 §

Ett beslut om återbetalning av skatt till icke skattskyldig anses inte vara ett beskattningsbeslut. Med detta synsätt har det inte betraktats som skattebedrägeri, om exempelvis en utländsk företagare lämnar en oriktig uppgift i en ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt. Straffbestämmelsen i förevarande paragraf har därför ansetts erforderlig.

Genom utredningens förslag till konstruktion av det centrala skattebrottet har fara för att skatt felaktigt skall återbetalas likställts med fara för skatteundandragande och den oriktiga uppgiften behöver inte vara

lämnad till ledning för ett beskattningsbeslut. Sådana brott som paragrafen tar sikte på skall alltså i fortsättningen bestraffas enligt skattebrottslagen. Förevarande paragraf kan därför upphävas.

19 kap. 12 §

Paragrafens *andra stycke*, vilket infördes efter förslag av Skatteutskottet (bet. 1993/94:SkU30 s. 19 ff.), avser att göra det klart att oriktiga uppgifter m.m. vid återbetalning av ingående skatt för bl.a. sådan om-sättning som är undantagen från skatteplikt skall kunna föranleda ansvar enligt skattebrottslagen.

Genom utredningens förslag till skattebrottslag är ifrågavarande bestämmelse överflödig. Skälen härför har redovisats i anslutning till 19 kap. 10 §. Andra stycket i 19 kap. 12 § föreslås därför upphävt.

20 kap. 10 §

Om utredningens förslag genomförs, att talan om att ålägga företrädare för skattskyldig som är juridisk person ett personligt betalningsansvar för innehållen men inte inbetald mervärdesskatt skall föras vid allmän förvaltningsdomstol, bör bestämmelserna i 6 kap. 12 - 19 och 21 - 23 §§ taxeringslagen göras tillämpliga för dessa mål. I detta avseende hänvisas till kommentaren till 101 § uppbördslagen.

Övergångsbestämmelsen

Se kommentaren till övergångsbestämmelsen i uppbördslagen.

12.6 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

4 kap. 7 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, motsvaras av förslaget till 3 § andra stycket punkterna 1 b och 2 samt fjärde stycket skattebrottslagen.

4 kap. 8 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, motsvaras av förslaget till 3 § andra stycket punkterna 1 a och 2, fjärde stycket och 5 § skattebrottslagen.

Paragrafens nuvarande lydelse straffbelägger både aktivt handlande och passivitet och det oavsett om något resultat uppkommer i det enskilda fallet eller inte.

Utredningens förslag avviker från nuvarande ordning endast vad gäller av grov oaktsamhet lämnad handling med oriktig uppgift. För straffbarhet i utredningens förslag krävs att lämnandet ger upphov till fara för felaktig skatt. Är gäningen av mindre allvarlig art skall emellertid inte dömas till ansvar. Straffskalan är härvid också vidare i utredningens förslag då den omfattar böter eller fängelse i högst ett år (5 §).

4 kap. 9 §

Paragrafen föreslås upphävd.

Första stycket punkten 1 i paragrafen föreslås utgå. Utredningen förutsätter att de upplysningar som omnämns i punkten kan lämnas som del av självdeklarationen eller som upplysningar i deklaraionsformuläret.

Första stycket punkten 2 motsvaras av förslaget till 3 § andra stycket punkterna 1 a, 1 b och 2 samt 5 § skattebrottslagen.

Första stycket punkten 3 motsvaras av förslaget till 3 § andra stycket punkterna 1 a och 2 samt 5 § skattebrottslagen.

Första stycket punkten 4 motsvaras av förslaget till 3 § andra stycket punkterna 1 a och 2 samt 5 § skattebrottslagen. Oriktig uppgift vid lämnande av kontrolluppgift eller underlåtenhet att lämna kontrolluppgift till beskattningsmyndighet i Sverige, oavsett om skatten skall betalas i Sverige eller utomlands, är avsedd att straffsanktioneras genom 3 § andra stycket punkterna 1 a och 2 samt 5 § skattebrottslagen. Det förutsätts självfallet att det följer av en svensk föreskrift att sådan uppgift skall lämnas. Denna ordning kommer enligt utredningens mening inte i konflikt med den under 1 § skattebrottslagen angivna principen att begreppet skatt enligt nämnda lag avser endast svensk skatt.

Andra stycket motsvaras av förslaget till 3 § fjärde stycket skattebrottslagen.

4 kap. 10 §

Paragrafen föreslås upphävd. Det handlande som paragrafen straffbelägger täcks, med ett undantag, av förslaget till 3 § andra stycket punkten 2 och fjärde stycket skattebrottslagen. I skattebrottslagen stadgas krav på underlåtenhet av grov oaktsamhet medan förevarande paragraf endast kräver oaktsamhet. Utredningen finner ingen anledning att oaktsamhet som inte är grov skall vara straffbar i förevarande sammanhang.

12.7 Lagen (1958:295) om sjömansskatt

17 § 1 mom.

Bestämmelserna i 6 kap. 10 - 19 och 21 - 23 §§ taxeringslagen bör vara tillämpliga även vad avser talan om att ålägga företrädare för arbetsgivare som är juridisk person ett personligt betalningsansvar för innehållna men inte inbetalda skatter och avgifter enligt lagen om sjömansskatt. Detta framgår av den föreslagna hänvisningen till 101 § uppbördslagen.

Forum för talans väckande bestäms av var styrelsen för den juridiska personen har sitt säte. Finns varken säte eller styrelse väcks talan inom det län där förvaltningen förs.

26 §

Paragrafen föreslås upphävd. Dess första stycke motsvaras av förslaget till 3 § andra stycket punkten 1 a och 5 § skattebrottslagen.

Andra stycket motsvaras av förslaget till 3 § andra stycket punkterna 1 a, 1 b och 2 samt delvis av 5 § skattebrottslagen.

Tredje stycket motsvaras av förslaget till 3 § fjärde stycket skattebrottslagen.

Av 1 § skattebrottslagen framgår att skattebrottslagen är tillämplig även på de allmänna egenavgifter som uttas enligt lagen om sjömansskatt. Dessa utgör nämligen socialförsäkringsavgifter.

27 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, motsvaras av förslaget till 3 § tredje och fjärde styckena skattebrottslagen.

28 §

Utredningen förslår att underlåtenhet att inbetala för annan innehållen skatt och allmänna egenavgifter skall avkriminaliseras. Förevarande paragraf skall därför upphävas.

12.8 Lagen (1923:116) om hundskatt

10 §

Av paragrafen framgår att skattebrottslagen inte är tillämplig på förekommande hundskatt. Hundskatten är av sådan speciell konstruktion och förseelser så förhållandevis bagatellartade att hundskatten bör undantas från skattebrottslagens tillämpningsområde. De påföljdsbestämmelser som är nödvändiga återfinns i 8 a och 9 §§ lagen om hundskatt.

12.9 Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

66 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, motsvaras av 3 § andra stycket punkten 2 och fjärde stycket skattebrottslagen.

12.10 Lagen (1962:381) om allmän försäkring

20 kap. 2 §

Ändringen är en konsekvens av att 79 a § uppbördslagen föreslås upphävd och ersatt av straffbestämmelser i skattebrottslagen.

12.11 Kupongskattelagen (1970:624)

33 §

Av paragrafen framgår att straffbestämmelserna i skattebrottslagen inte är tillämpliga på skatt enligt kupongskattelagen. Den hänvisning till 14 § andra stycket och 14 a - 14 c §§ skattebrottslagen som görs i 31 § kupongskattelagen bör dock kvarstå.

Som närmare har utvecklats i den allmänna motiveringen har utredningen funnit att skatten är av så speciell natur att lagen lämpligen bör ha kvar egna straffbestämmelser. Huvudskälet är att straffsatserna inte låter sig inpassa i skattebrottslagen på ett naturligt sätt.

12.12 Bilskrotningslagen (1975:343)

12 §

Enligt 9 § bilskrotningslagen skall skrotningsavgift erläggas för i paragrafen angivna fordon i de fall försäljningsskatt skall erläggas för dem enligt lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon. Denna sistnämnda lag äger också, med vissa undantag, motsvarande tillämpning i fråga om skrotningsavgift. Avgiftsuttaget är samordnat. Med hänsyn härtill gjordes skattebrottslagen tillämplig på båda dessa utskylder (prop. 1975/76:70 s. 29). Försäljningsskatt och bilskrotningsavgift påförs fr.o.m. den 1 januari 1995 i samband med att ett fordon registreras eller, om det samtidigt ställs av, när avställningen upphör. Utredningen finner ingen anledning att frångå den tidigare bedömningen att skattebrottslagen bör vara tillämplig på avgift enligt förevarande lag. Till följd av den nya konstruktionen i 1 § skattebrottslagen när det gäller nämnda lags tillämpningsområde måste det därmed särskilt anges i bilskrotnings-

lagen att skattebrottslagen är tillämplig på skrotningsavgifter. Det föreslås ske genom en ny 12 §.

12.13 Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

18 kap. 23 §

Skattemyndigheten kan anlita konsulenter som biträde vid fastighetstaxeringen. Dessa personer är inte tjänstemän vid myndigheten. Konsulentsen kan förelägga fastighetsägare och andra i lagen särskilt angivna att inkomma med uppgifter enligt fastighetstaxeringslagen. Uppgifter som sänds till konsulentsen torde för närvarande inte kunna anses som lämnade till en myndighet i skattebrottslagens mening.

Utredningen föreslår att det i förevarande paragraf införs ett *andra stycke* av den innebörden att uppgift som lämnas till konsulent som biträder skattemyndigheten vid fastighetstaxeringen skall vid tillämpning av skattebrottslagen anses lämnad till myndighet.

18 kap. 41 §

Paragrafen föreslås upphävd.

Skattebrottslagen är i sin nuvarande lydelse inte tillämplig på skatt som uttas på grundval av en fastighetstaxering. Anledningen härtill är att uppgifterna i en fastighetsdeklaration inte är av omedelbar betydelse för påförandet av skatt. Skattebedrägeri är till sin konstruktion ett effektbrott. Den förutsatta effekten uppkommer inte när en oriktig uppgift lämnas till ledning för en fastighetstaxering. Det är först i ett senare led, när taxeringsvärdet används för att beräkna t.ex. arvs- och gåvoskatt eller fastighetsskatt som en effekt av en oriktig uppgift uppkommer.

Med de brottskonstruktioner som utredningen föreslår kan oriktiga uppgifter vid fastighetstaxering bestraffas som skattebrott eller vårdslös skatteuppgift. Den omständigheten att fastighetstaxeringen endast indirekt får betydelse för skatteuttaget påverkar inte detta förhållande. Straff kan också ifrågakomma enligt 3 § andra stycket 1 a skattebrottslagen. Förevarande paragraf föreslås därför upphävd.

26 kap. 3 §

Även för den särskilda fastighetstaxeringen blir skattebrottslagen tillämplig vad avser oriktiga uppgifter lämnade till ledning för fastighetstaxeringen eller underlåtenhet att lämna föreskrivna uppgifter till ledning för sådan taxering. Utredningen föreslår att hänvisningen i förevarande paragraf till 18 kap. 41 § utgår.

12.14 Fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199)

6 kap. 3 §

Paragrafen föreslås upphävd.

Utredningen föreslår att förfarandet vid fastighetstaxering skall omfattas av skattebrottslagen och i konsekvens härmed att straffbestämmelsen i 18 kap. 41 § fastighetstaxeringslagen skall upphävas.

Genomförs dessa förslag kommer förevarande bestämmelse om anmälningsskyldighet att bli överflödiga. En sådan skyldighet kommer att följa av 17 § skattebrottslagen.

12.15 Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

5 kap. 17 §

Se kommentaren till 77 a § uppbördslagen.

8 kap. 9 §

Vid ett genomförande av utredningens förslag, att talan om att ålägga företrädare för skattskyldig som är juridisk person ett personligt betalningsansvar för innehållen men inte inbetald skatt skall föras vid allmän förvaltningsdomstol, bör bestämmelserna i 6 kap. 13, 14 och 17 - 24 §§ taxeringslagen göras tillämpliga för dessa mål. Detta sker genom det nya *andra stycket*. Att hänvisningen redaktionellt kommer att omfatta

vissa paragrafer i taxeringslagen som inte har någon betydelse för de här aktuella målen torde inte kunna föranleda missförstånd.

8 kap. 10 §

Paragrafen, som är ny, motsvarar förslaget till 101 § andra stycket uppbördslagen.

Övergångsbestämmelsen

Se kommentaren till övergångsbestämmelsen till uppbördslagen.

12.16 Lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel

10 §

Skattebrottslagen är i sin nuvarande lydelse tillämplig på avgift enligt denna lag när avgiften uttas av beskattningsmyndighet som anges i 1 kap. 5 § LPP. Hänvisningen tillkom efter förslag av skatteutskottet som med beaktande av avgifternas utformning fann det lämpligt att de omfattas av skattebrottslagen (bet. 1983/84:SkU47 s. 7 och bet. 1983/84:SkU55 s. 8). Utredningen finner ingen anledning att frångå denna bedömning. Detta kommer till uttryck i den nya 10 §.

12.17 Lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel

9 §

Se kommentaren till 10 § lagen om avgift på gödselmedel.

12.18 Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

15 §

Se kommentaren till 77 a § uppbördslagen.

77 §

I paragrafens *första stycke* finns en hänvisning till 6 kap. 10 - 24 §§ taxeringslagen. Vid ett genomförande av utredningens förslag, att talan om att ålägga företrädare för arbetsgivare som är juridisk person ett personligt betalningsansvar för innehållen men inte inbetald arbetsgivaravgift skall föras vid allmän förvaltningsdomstol, bör vissa av dessa bestämmelser göras tillämpliga för sådana mål. I detta avseende, liksom beträffande det nya *andra stycket*, hänvisas till kommentaren till 101 § uppbördslagen.

Övergångsbestämmelsen

Se kommentaren till övergångsbestämmelsen till uppbördslagen.

12.19 Fordonsskattelagen (1988:327)

83 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, motsvaras närmast av förslaget till 3 § första stycket och andra stycket punkten 1 a samt 5 § skattebrottslagen. Genom förslaget straffbeläggs inte muntlig oriktig uppgift som lämnas av grov oaktsamhet. Detta torde sakna praktisk betydelse.

12.20 Lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon

14 §

Fordonskatt på utländska fordon fastställs och uppbärs av tullmyndigheten i samband med att ett skattepliktigt fordon förs ut ur Sverige. Beskattningsförfarandet sker emellertid inte "i den ordning som gäller för tull" och varusmuggningslagen har inte ansetts tillämplig på förfarandet. Skattebrottslagen kommer således även fortsättningsvis att vara tillämplig på den aktuella skatten.

De förseelser som 14 § andra stycket i förevarande lag avser att träffa kommer enligt utredningens förslag att falla under straffbestämmelsen om skatteförseelse. *Andra stycket* i förevarande paragraf kan därför upphävas.

12.21 Lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift

6 §

Skattebrottslagen är tillämplig på avgift enligt denna lag.

Arbetsmiljöavgift erlades av arbetsgivare för ersättning som utgavs under perioden september 1989 - december 1990. Det är emellertid tänkbart att överträdelse fortfarande kan begås i samband med omprövning eller besvärprocess. Skattebrottslagen bör även i fortsättningen vara tillämplig på sådana överträdelse som har begåtts enligt denna lag. Detta förhållande skulle naturligtvis kunna anges i en övergångsbestämmelse till ändringarna i skattebrottslagen. Eftersom emellertid lagen om arbetsmiljöavgift inte torde komma att upphävas så länge en reglering beträffande arbetsmiljöfonden erfordras synes det mest fördriktigt att en ny bestämmelse införs i den lagen. En sådan bestämmelse förslås därför införd i förevarande paragraf.

12.22 Lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion

10 §

Skattebrottslagen är i sin nuvarande lydelse tillämplig på avgift enligt denna lag.

Skattebrottslagen gjordes tillämplig på förevarande avgift efter förslag av Lagrådet. Lagrådet ansåg att den anpassning som skett av skattebrottslagens bestämmelser till den allmänna straffrätten gör dem särskilt lämpade i detta fall, där oriktiga uppgifter som leder till för låg avgift innebär en direkt ekonomisk skada för övriga avgiftsskyldiga som har anspråk på avgiftsmedlen. Det fanns, menade Lagrådet, inte tillräcklig anledning att särreglera det område det här är fråga om med beaktande av departementschefens uttalande vid skattebrottslagens tillkomst, att lagen bör få gälla i fråga om alla skatter och avgifter, vilkas debitering kan påverkas av felaktiga uppgifter till myndigheterna. Det kunde ses som en fördel att systemen beträffande kväveoxidavgifter, koldioxid-skatter och svavelskatter får en i straffrättsligt hänseende enhetlig reglering (prop. 1989/90: 141 s. 55 - 56).

Koldioxidskatt och svavelskatt uttas fr.o.m. den 1 januari 1995 enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi. Skattebrottslagen är tillämplig på skatt som uttas enligt denna lag.

Mot bakgrund av detta finner utredningen inte skäl att undanta förevarande avgift från skattebrottslagens tillämpningsområde.

12.23 Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

3 §

Skattebrottslagen är tillämplig på skatt enligt förevarande lag, vilket framgår av 3 § 3. Genom utredningens förslag till ny lydelse av 1 § skattebrottslagen omfattas denna skatt utan att det speciellt behöver utsägas i skatteförfattningen. 3 § 3 kan därför upphävas.

12.24 Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

21 §

Ändringen är en konsekvens dels av att 79 - 80 §§ uppbördslagen föreslås upphäva och ersatta av straffbestämmelser i skattebrottslagen, dels av att brott enligt 81 § uppbördslagen föreslås bli avkriminaliserade.

Skattebrottslagen är enligt utredningens förslag tillämplig utan att det behöver anges i skatteförfattningen.

12.25 Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

23 §

Utredningen föreslår att bestämmelserna i 79 och 80 §§ uppbördslagen skall upphävas och ersättas av straffbestämmelser i skattebrottslagen samt att brott enligt 81 § uppbördslagen skall avkriminaliseras. Som en konsekvens av dessa förslag bör hänvisningen till 79 - 81 §§ uppbördslagen i förevarande paragraf utgå.

Bestämmelserna i 6 kap. 12 - 19 och 21 - 23 §§ taxeringslagen bör vara tillämpliga även vad avser talan om att ålägga företrädare för arbetsgivare som är juridisk person ett personligt betalningsansvar för innehållen men inte inbetald skatt. Detta framgår av den föreslagna hänvisningen till 101 § uppbördslagen. Att hänvisningen redaktionellt kommer att omfatta vissa paragrafer i taxeringslagen som inte har någon betydelse för de här aktuella målen torde inte kunna föranleda missförstånd.

Denna hänvisning innebär också att forum för talans väckande bestäms av var styrelsen för den juridiska personen har sitt säte. Finns varken säte eller styrelse väcks talan inom det län där förvaltningen förs.

Skattebrottslagen är enligt utredningens förslag tillämplig utan att det behöver anges i skatteförfattningen.

12.26 Lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus

14 §

I enlighet med utredningens förslag att skattebrottslagen är tillämplig på all skatt om inte undantag görs i respektive skatteförfattning är skattebrottslagen tillämplig på skatt enligt denna lag. 14 § kan därför upphävas.

12.27 Lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt

6 §

I enlighet med utredningens förslag att skattebrottslagen är tillämplig på all skatt om inte undantag görs i respektive skatteförfattning är skattebrottslagen tillämplig på skatt enligt denna lag. 6 § kan därför upphävas.

12.28 Tullagen (1994:1550)

38 §

Se kommentaren till 77 a § uppbördslagen.

109 a §

Vid ett genomförande av utredningens förslag, att talan om att ålägga företrädare för en tullskyldig som är juridisk person ett personligt betalningsansvar för innehållen men inte inbetald tull skall föras vid allmän förvaltningsdomstol, bör bestämmelserna i 6 kap. 12 - 14, 17 -19 och 22 §§ taxeringslagen göras tillämpliga för dessa mål. Vad som i kommentaren till 101 § uppbördslagen anförts angående tid för överklagande och möjlighet att överklaga anslutningsvis och om hur laga domstol skall bestämmas gäller även för talan enligt 38 § tullagen.

Övergångsbestämmelsen

Se kommentaren till övergångsbestämmelsen till uppbördslagen.

12.29 Lagen (1994:1704) om lageravgift på socker och ris

6 §

Skattebrottslagen är i sin nuvarande lydelse tillämplig på avgift enligt denna lag.

Som utredningen anført i den allmänna motiveringen bör skattebrottslagen även fortsättningsvis vara tillämplig på avgift enligt denna lag. Detta bör framgå direkt av lagen varför en sådan bestämmelse föreslås i 6 §.

12.30 Lagen (1994:1920) om löneavgift

4 §

Genom införandet av förevarande paragraf görs skattebrottslagen även fortsättningsvis tillämplig på löneavgifter enligt förevarande lag. Sådana avgifter utgör inte socialförsäkringsavgifter.

Kommittédirektiv

Dir. 1993:23

Översyn av skattebrottslagen m.m.

Dir. 1993:23

Beslut vid regeringssammanträde 1993-02-25

Statsrådet Bo Lundgren anför.

Mitt förslag

Jag föreslår att en särskild utredare tillkallas med uppgift att göra en översyn av skattebrottslagen och sanktionssystemet i övrigt på skatte- och avgiftsområdet. Utredarens huvuduppgifter är att

- göra en allmän översyn av skattebrottslagen, omfattande såväl lagens tillämpningsområde som brottsrekvisit och påföljder,
- inventera de sanktionsbestämmelser som finns på skatte- och avgiftsområdet vid sidan av skattebrottslagen, bedöma om nivån på kriminaliseringen är lämpligt avvägd och föreslå en enklare och mer enhetlig reglering,
- undersöka i vad mån de straffrättsliga sanktionerna vid förseelser mot kontrolluppgiftsskyldigheten kan ersättas med administrativa sanktioner.

Bakgrund

År 1972 reformerades reglerna om skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen (1971:69), som ersatte skattestrafflagen (1943:313). Samtidigt infördes ett nytt påföljdssystem för överträdelser mot skatte- och avgiftsförfattningarna i form av administrativa sanktioner (skatte- och avgiftstillägg samt förseningsavgift). Det administrativa sanktionssystemet möjliggjorde att från handläggning i judiciell ordning undanta vissa fall av skattebrott som ansågs som lindrigare.

De centrala skattebrotten i skattebrottslagen är skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift (2 och 5 §§). Båda brotten gäller avgivande av handlingar med oriktiga uppgifter till ledning för en myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift. I 7-9 §§ skattebrottslagen straffbeläggs oegentlig redovisning av skatt som innehållits för andra, dvs. källskatt. Vidare är vissa försummelser i fråga om bokföringsskyldighet som allvarligt försvårar myndigheternas kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift straffbelagda som försvårande av skattekontroll (10 §).

Skattebrottslagens tillämpningsområde bestäms genom en uttömmande uppräknig av de skatter och avgifter som lagen omfattar (1 §). Genom ett uttryckligt stadgande är lagen inte tillämplig på skatter och avgifter som fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull. Detta innebär bl.a. att oriktiga uppgifter i samband med införsel som leder till för låg mervärdesskatt inte bestraffas enligt skattebrottslagen utan enligt lagen (1960:418) om straff för varusmuggling.

I 80 och 81 §§ uppbördslagen (1953:272) straffbeläggs försummelser mot skyldigheten att innehålla och redovisa källskatt. Det finns ett nära samband mellan dessa brott och uppbördsredovisningsbrotten i 7-9 §§ skattebrottslagen.

Bestämmelser om straff för överträdelser av skatte- och avgiftslag stiftningen finns förutom i skattebrottslagen och uppbördslagen i en mängd andra lagar, bl.a. 4 kap. 7-10 §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, 66 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 31 och 32 §§ kupongskattelagen (1970:624) och 26-30 §§ lagen (1958:295) om sjömansskatt.

En arbetsgrupp som tillsattes av Brottsförebyggande rådet (BRÅ) överlämnade år 1983 promemorian (PM 1983:6) Uppbördsbrott. Åtgärder mot det likvida fusket. Arbetsgruppen studerade mot bakgrund av skatteskuldernas utveckling straffregler med anknytning till missbruk av uppbördssystemet. Arbetsgruppen konstaterade att det fanns brister i det straffrättsliga sanktions-systemet och föreslog att skattebrottslagen ändrades så att brott mot reglerna om uppgiftsskyldighet, avgiftsskyldighet och betalningsansvar i skatte- och avgiftsförfattningarna straffsanktionerades i gemensamma bestämmelser i skattebrottslagen. Promemorian remissbehandlades. En enig remissopinion menade att något måste göras åt den splittrade regleringen och ställde sig bakom förslaget till en gemensam reglering i skattebrottslagen. Det framfördes dock kritik mot detaljförslagen i skilda avseenden. Promemorian har ännu ej lett till lagstiftning.

Riksåklagaren och Rikspolisstyrelsen har efter uppdrag den 11 april 1991 av dåvarande regeringen undersökt vilka åtgärder som bör vidtas för att statsmakernas prioriteringar och riktlinjer i fråga om bekämpningen av den ekonomiska brottligheten skall förverkligas. I en rapport som överlämnades i januari 1992 tas även skatte- och uppbördsbrotten upp, och behovet av en översyn av skattebrottslagen och ansvarsbestämmelserna i uppbördslagen betonas.

Varusmugglingsutredningen har i betänkandet (SOU 1991:84) Smuggling och tullbedrägeri lagt fram förslag till en lag om straff för smuggling m.m. Bestämmelserna om undandragandebrott, dvs. brott vars effekt är att tull, annan skatt eller avgift som skall tas ut på införsel eller utförsel inte påförs eller påförs med för lågt belopp, anpassas ytterligare till skattebrottslagens bestämmelser. Skattebrottslagens nuvarande utformning utgör enligt utredningen ett hinder mot att inordna straffbestämmelserna om undandragandebrott i skattebrottslagen. Men utredningen förordar att frågan om ett inordnande aktualiseras i samband med en framtida översyn av skattebrottslagen.

Vissa ändringar har skett i skattebrottslagen. Så har t.ex. reglerna om preskription av skattebrott ändrats. I sina huvuddrag är dock skattebrottslagen oförändrad sedan den infördes år 1972.

Utvecklingen på skatteområdet, där förfaranderegler och administrativa rutiner ändrats i väsentliga delar utan att konsekvenserna i straffrättsligt hänseende analyserats, har medfört betydande problem vid tillämpningen av de straffrättsliga reglerna. Tillämpningsproblemen torde vara mest accentuerade på uppbördsområdet men är betydande även på skatteområdet i övrigt. Särskilt kan nämnas den samordnade uppbörden av källskatt och avbetsgivaravgifter. Oriktiga uppgifter i en uppbördsdeklaration avseende såväl källskatt som arbetsgivaravgifter medför att två brott med olika lagteknisk konstruktion och väsentligt olika straffvärde begås genom avlämnandet av en enda handling.

Att den straffrättsliga lagstiftningen är splittrad på ett flertal i vissa fall konkurrerande bestämmelser är en väsentlig orsak till tillämpningsproblemen.

Givetvis kan man inte komma till rätta med oegentligheter på skatteområdet enbart med ett adekvat sanktionssystem. Ändamålsenligt utformade

bestämmelser i detta avseende är emellertid ett viktigt instrument i bekämpningen av ekonomiska brott och har också en betydelsefull funktion genom att ge eftertryck åt de krav som ställs på de skatt- och uppgiftsskyldiga. Med hänsyn till den enskildes rättsäkerhet är det av yttersta vikt att regeringen innefattar en tillfredsställande balans mellan det allmänna och den enskilde.

Det är mot bakgrund av det anförda angeläget att skattebrottslagen och övriga straffrättsliga bestämmelser på skatte- och avgiftsområdet ses över. Jag föreslår därför att det tillkallas en särskild utredare med uppdrag att göra en sådan översyn.

Utredningsuppdraget

En översyn av skattebrottslagen

Skattebedrägeriet, såväl det aktiva som det passiva, är utformat som ett effektbrott, dvs. för att skattebedrägeri skall föreligga krävs en viss effekt, nämligen att skatt påförts med för lågt belopp eller tillgodoräknats med för högt belopp. Brottet vårdslös skatteuppgift är däremot konstruerat som ett farebrott. Brottet är fullbordat så snart fara uppstått för skatteförlust för det allmänna.

Utformningen av skattebedrägeriet som ett effektbrott kan ifrågasättas från flera utgångspunkter.

Tidigare var skatteprocessen utformad som en beloppsprocess, där föremålet för talan var den beloppsmässiga ändring av taxeringen som yrkats. Inom den ram som dragits upp genom de yrkade beloppen kunde klaganden fritt ändra sin talan och motparten komma med kvittningsinvändningar. Fr.o.m. 1991 års taxering har i stället en sakprocess införts. Processföremålet avser numera en enskild tvistefråga. Talan är helt frikopplad från taxeringen. Endast den fråga som prövats vinner laga kraft. Andra frågor i taxeringsbeslutet kan omprövas och överklagas inom en femårsperiod. Det är med ett sådant förfarande inte längre lika naturligt att i skattebrotts-sammanhang se till den slutligt fastställda skatten för att bedöma vilken effekt den skattskyldiges handlande medfört.

Mål om ansvar för skattebedrägeri kan ofta inte avgöras förrän det fastställts att skatt påförts med för lågt belopp. Brottmålet förklaras då vilande i avvaktan på att skattemålet avgörs. Detta kan medföra betydande förseningar i brottmålsprocessen.

Konstruktionen av skattebedrägeriet som ett effektbrott har vidare fört med sig att fullbordanspunkten i vissa fall kan vara svårbestämbar.

För ansvar för aktivt skattebedrägeri är eventuellt uppsåt tillräckligt medan passivt skattebedrägeri kräver direkt uppsåt. Det kan vara svårt att bevisa att någon haft direkt uppsåt att undgå skatt. Kan det i ett enskilt fall inte styrkas att den som underlåtit att lämna deklaration haft avsikt att därmed undandra det allmänna skatt kan passiviteten inte föranleda straff enligt skattebrottslagen. Den som helt nonchalerat sin uppgiftsskyldighet behandlas till följd av kravet på direkt uppsåt ofta mindre strängt än den som lämnat en deklaration med oriktig uppgift. Varusmugglingsutredningen har i sitt betänkande pekat på de tillämpningsproblem som är förknippade med kravet på direkt uppsåt och ställer därför inte upp något motsvarande krav för vad som i den föreslagna bestämmelsen om tullbedrägeri motsvarar passivt skattebedrägeri.

Ett annat problem som uppmärksamats och som bör behandlas av utredaren är förhållandet mellan försvårande av skattekontroll enligt 10§ skattebrottslagen och bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken. Bl.a. bör preskriptionsbestämmelserna för båda brotten ses över för att få överensstämmelse dem emellan. Det har också ifrågasatts om inte ringa bokföringsbrott

borde avkriminaliseras med hänsyn till det begränsade tillämpningsområde och låga straffvärde som ringa bokföringsbrott har. Därtill kommer att - mot bakgrund av de preskriptionsregler som gäller för ringa bokföringsbrott - brottet ofta hinner preskriberas innan lagföring kan ske.

Mot bakgrund av det anförda bör utredaren göra en allmän översyn av skattebrottslagen. Översynen bör omfatta såväl skattebrottslagens tillämpningsområde som brottsrekvisit och påföljder.

Jag har tidigare i dag fått bemyndigande att tillkalla en särskild utredare för att göra en översyn av uppbördslagstiftningen. Utredaren skall enligt sina direktiv utreda bl.a. ett avräkningsförfarande. Vid översynen av skattebrottslagen skall en sådan utveckling och dess konsekvenser på sanktionssystemet beaktas.

Ett enhetligt sanktionssystem

Som jag nämnt är bestämmelserna om straffsanktioner på skatteområdet spridda på ett flertal lagar. Det är svårt att få en överblick över gällande regler. Den utveckling som skett har medfört att vissa bestämmelsers systematiska ställning och placering kan ifrågasättas. Som exempel kan nämnas den reform som genomfördes år 1980 och som innebar att kontrolluppgifter har en mycket stor betydelse inte bara för taxeringen utan också för uppbördsystemet.

Det finns skäl att nu göra en allmän översyn av bestämmelserna om straff i olika skatteförfattningar. Utredaren bör därför systematiskt gå igenom de olika straffbestämmelserna på skatteområdet med sikte på att få en mer enhetlig och överskådlig reglering. Därvid bör han bedöma om nivån på kriminaliseringen är lämpligt avvägd mot bakgrund av att endast straffvärda förfaranden bör vara straffbelagda.

Administrativa sanktioner

Som jag tidigare nämnt finns på skatte- och avgiftsområdet administrativa sanktioner i form av skatte- och avgiftstillägg samt förseningsavgift (se t.ex. 5 kap. taxeringslagen, 1990:324). De administrativa sanktionsavgifterna har på det hela taget fungerat väl. Brister i uppgiftslämnandet har belagts med sanktioner på ett effektivare och rättvisare sätt vilket otvivelaktigt inneburit förbättringar i fullgörandet av uppgiftsskyldigheten.

De administrativa och straffrättsliga sanktionssystemen är avsedda att tillämpas jämsides med varandra. Påföljder enligt skattebrottslagen kan komma i fråga också i de fall skatte- eller avgiftstillägg påförs. Utredaren bör undersöka hur ordningen med "dubbla" sanktioner fungerat i praktiken och, om det är befogat, föreslå förändringar av den nuvarande ordningen.

Det har satts i fråga om inte administrativa sanktioner borde införas gentemot dem som inte fullgör sin kontrolluppgiftsskyldighet (se prop. 1984/85:180 s. 116). Kontrolluppgifterna fyller i dag flera viktiga funktioner, dels som underlag för kontroll av deklarationen - i fråga om de förenklade självdeklarationerna sker taxering i enlighet med kontrolluppgifterna -, dels för kreditering av avdragen preliminär skatt på arbetstagarna, den s.k. kontrolluppgiftsavstämningen. Det kan ifrågasättas med hänsyn till kontrolluppgifternas betydelse i dagens beskattningsförfarande om inte försummelser mot kontrolluppgiftsskyldigheten borde beläggas med sanktioner på ett mer likformigt och effektivt sätt än vad som görs i dag. Utredaren bör därför överväga ett system med administrativa sanktioner på detta område och vilka förseelser som med ett sådant system kan undantas från straffrättsliga sanktioner.

Direktiven till den utredning om översyn av uppbördslagstiftningen som jag nyss nämnde innefattar att undersöka vilka sanktioner som behövs i den nya uppbördslagen och lägga fram förslag till administrativa sanktioner vid förseelser mot skyldigheten att redovisa avdragen preliminär skatt. Det är av stor betydelse att de förslag som läggs fram av utredningen om översyn av uppbördslagstiftningen och den utredning som jag nu föreslår skall tillkallas står i samklang med varandra och de administrativa sanktionssystem som redan finns på skatte- och avgiftsområdet.

Ramar för arbetet, samråd m.m.

I sitt arbete bör utredaren samråda med utredningen om översyn av uppbörds- lagstiftningen och beakta arbetet inom Redovisningskommittén (Ju 1991:07).

Utredaren skall också beakta vad som sägs i direktiven till samtliga kommittéer och särskilda utredare om utredningsförslagets inriktning (dir. 1984:5) samt i direktiven angående beaktande av EG-aspekter i utrednings- verksamheten (dir. 1988:43).

Utredningsarbetet bör vara avslutat före utgången av år 1994.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen bemyndigar det statsråd som har till uppgift att föredra ärenden om skatter att tillkalla en särskild utredare - omfattad av kommittéförordningen (1976:119) - med uppdrag att göra en översyn av skattebrottslagen m.m. och att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annan hjälp åt utredaren.

Vidare hemställer jag att regeringen beslutar att kostnaderna skall belasta sjunde huvudtitelns anslag Utredningar m.m.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och bifaller hans hemställan.

(Finansdepartementet)

Förteckning över straffbestämmelsers motsvarighet i skattebrottslagen

Följande i dag gällande straffbestämmelser kommer enligt skattebrottsutredningens förslag i fortsättningen att kunna bestraffas enligt 3 § skattebrottslagen. I förteckningen anges också de paragrafer som föreslås bli upphävda utan att erhålla någon motsvarighet i förslaget till skattebrottslag.

Fordonsskattelagen

83 §

Lagen om tillfällig kompensation för viss energiskatt

6 §

Uppbördslagen

79 §

79 a §

80 §

81 §

Skattebrottslagen

3 § första stycket och andra stycket 1 a

3 § första stycket och andra stycket 1 a

3 § andra stycket 1 a, 2 och fjärde stycket

3 § andra stycket 1 b och fjärde stycket

3 § tredje och fjärde stycket

-

Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter

4 kap. 7 §

4 kap. 8 §

4 kap. 9 §

första stycket 1

första stycket 2

första stycket 3

första stycket 4

andra stycket

4 kap. 10 §

Lagen om sjömansskatt

26 §

första stycket

andra stycket

tredje stycket

27 §

28 §

Lagen om arvsskatt och gåvoskatt

66 §

Skattebrottslagen

3 § andra stycket 1 b och
2 samt fjärde stycket3 § andra stycket 1 a och
2 samt fjärde stycket

-

3 § andra stycket 1 a, 1 b
och 23 § andra stycket 1 a och
23 § andra stycket 1 a och
2

3 § fjärde stycket

3 § andra stycket 2 och
fjärde stycket

3 § andra stycket 1 a

3 § andra stycket 1 a, 1 b
och 2

3 § fjärde stycket

3 § tredje och fjärde
stycket

-

3 § andra stycket 2 och
fjärde stycket

Fastighetstaxeringslagen

18 kap. 41 §

26 kap. 3 §

Skattebrottslagen

3 § andra stycket 1 a och
fjärde stycket

3 § andra stycket 1 a och
fjärde stycket

**Lagen om skattereduktion
för utgifter för byggnads-
arbete på bostadshus**

14 §

3 § andra stycket 1 a och
2

Handwritten text in the upper left quadrant, appearing to be a list or index of items.

Handwritten text in the upper right quadrant, appearing to be a list or index of items.

Handwritten text in the middle left quadrant, appearing to be a list or index of items.

Handwritten text in the middle right quadrant, appearing to be a list or index of items.

Handwritten text in the lower left quadrant, appearing to be a list or index of items.

Handwritten text in the lower left quadrant, appearing to be a list or index of items.

Handwritten text in the lower right quadrant, appearing to be a list or index of items.

Handwritten text in the lower left quadrant, appearing to be a list or index of items.

Handwritten text in the lower right quadrant, appearing to be a list or index of items.



Statens offentliga utredningar 1995

Kronologisk förteckning

1. Ett renodlat näringsförbud. N.
 2. Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa. A.
 3. Grön diesel – miljö- och hälsorisker. Fi.
 4. Långtidsutredningen 1995. Fi.
 5. Vårdens svåra val.
Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. S.
 6. Muskövarvets framtid. Fö.
 7. Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. A.
 8. Pensionsrättigheter och bodelning. Ju.
 9. Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. Fi.
 10. Översyn av skattebrottslagen. Fi.
-

Statens offentliga utredningar 1995

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Pensionsrättigheter och bodelning. [8]

Försvarsdepartementet

Muskövarvets framtid. [6]

Socialdepartementet

Vårdens svåra val.

Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. [5]

Finansdepartementet

Grön diesel – miljö- och hälsorisker. [3]

Långtidsutredningen 1995. [4]

Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. [9]

Översyn av skattebrottslagen. [10]

Arbetsmarknadsdepartementet

Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa. [2]

Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. [7]

Näringsdepartementet

Ett renodlat näringsförbud. [1]
