

SVERIGES RIKSDAG

Regeringens proposition
1995/96:170

Översyn av skattebrottslagen

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 7 mars 1996

Lena Hjelm-Wallén

Göran Persson
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att regleringen om skattebrott görs mer enhetlig och sammanhållen. Skattebrottslagens tillämpningsområde utvidgas så att lagen kommer att omfatta i stort sett samtliga straffbestämmelser som återfinns på skatteområdet. Skattebrottslagen blir generellt tillämplig på alla skatter.

Lagen tillämpas även på vissa avgifter om detta särskilt föreskrivs.

Skattebedrägeribrottet får en ny brottsbeteckning och benämns skatte-brott.

Skattebrottet konstrueras som ett farebrott med ett enhetligt subjektivt rekvisit. Den kriminalisering som i dag regleras i uppbördslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt vissa andra författningar på skatte- och avgiftsområdet förs över till skattebrottslagen under benämningarna skattebetalningsbrott och skatteredovisningsbrott.

De bestämmelser som anger vilka författningar lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter skall vara tillämpliga på ändras i enlighet med förslaget till ändring i skattebrottslagen.

I propositionen föreslås också att indrivning hos en handelsbolagsdel-ägare för ett handelsbolags skuld avseende skatt eller avgift skall få ske i samma ordning som gäller för skatten eller avgiften, dvs. som allmänt mål.

Förslagen föreslås träda i kraft den 1 juli 1996.

1

Innehållsförteckning

1 Förslag till riksdagsbeslut 6

2 Lagtext 7

2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1669) om
ändring i skattebrottslagen (1971:69) 7

2.2 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen
(1971:69) 112.3Förslag till lag om
ändring i brottsbalken
(1962:700) 182.4Förslag till lag om
ändring i uppbördslagen
(1953:272) 192.5Förslag till lag om
ändring i mervärdesskattelagen
(1994:200) 22

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om
självdeklaration och kontrolluppgifter 25

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om
sjömansskatt 262.8Förslag till lag om
ändring i lagen (1941:416) om
arvsskatt och gåvoskatt 282.9Förslag till lag om
ändring i lagen (1962:381) om
allmän försäkring 292.10Förslag till lag om
ändring i kupongskattelagen
(1970:624) 312.11Förslag till lag om
ändring i bilskrotningslagen
(1975:343) 322.12Förslag till lag om
ändring i fastighetstaxerings-
lagen (1979:1152) 332.13Förslag till lag om
ändring i lagen (1981:691) om
socialavgifter 34

2.14 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om
punktskatter och prisregleringsavgifter 35

2.15 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:668) om
uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare37

2.16 Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen
(1988:327) 392.17Förslag till lag om
ändring i lagen (1988:328) om
fordonsskatt på utländska fordon 402.18Förslag till lag om
ändring i lagen (1989:479) om
ersättning för kostnader i ärenden och mål om
skatt, m.m. 412.19Förslag till lag om
ändring i lagen (1990:613) om
miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energi-
produktion 422.20Förslag till lag om
ändring i lagen (1990:659) om
särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster432.21Förslag till lag
om ändring i lagen (1990:676) om
skatt på ränta på skogskontomedel m.m. 442.22Förslag till lag om
ändring i lagen (1991:586) om
särskild inkomstskatt för utomlands bosatta452.23Förslag till lag om
ändring i lagen (1991:591) om
särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister
m.fl. 46

2.24 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:72) om

koncessionsavgift på televisionens område47
2.25 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:672) om
skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på
bostadshus 482.26Förslag till lag om
ändring i lagen (1994:1744)
om allmänna egenavgifter 49
2.27 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1920) om
allmän löneavgift 50
2.28 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1670) om
ändring i lagen (1971:1072) om förmåns-
berättigade skattefordringar m.m. 512.29Förslag till lag om
ändring i lagen (1978:880) om
betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter542.30Förslag till
lag om ändring i lagen (1985:146) om
avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter56

3 Ärendet och dess beredning 58

4 Skattebrotten 60

4.1 Gällande rätt 60

4.1.1 Skattebrottslagen 60

4.1.2 Straffbestämmelser i vissa andra författningar66

4.2 Allmänna utgångspunkter för en reform av bestämmelserna om skattebrott 76

4.3 Den lagtekniska utformningen av bestämmelsen om skattebrottslagens tillämpningsområde 82

4.4 De centrala skattebrotten 88

4.5 Skatteförseelse 1054.6Grovt skattebrott110

4.7 Vårdslös skatteuppgift 113

4.8 Skatteredovisningsbrott och skattebetalningsbrott 118

4.9 Särskilt om brott mot uppbördslagstiftningen1244.10Försvårande av skattekontroll m.m. 131

5 Övriga frågor om straffansvar 138

6 Administrativa sanktioner 145

2

7 Handläggningen av mål om företrädaransvar

för juridisk persons obetalda skatter och avgifter1467.1Överflyttning av mål om ställföreträdaransvar till

allmän förvaltningsdomstol 1467.2Handläggning av mål om fordran på grund

av handelsbolagsdelägares ansvar för handelsbolagets skuld 147

8 Ny lagteknisk utformning av de paragrafer som anger tillämpningsområdet för bl.a. lagen om förmånsberättigade skattefordringar

m.m. 150

9 Ekonomiska konsekvenser 154

10 Författningskommentar 155

10.1 Förslaget till lagen om ändring i lagen (1995:1669)

om ändring i skattebrottslagen (1971:69)155

10.2 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen

(1971:69) 15710.3Förslaget till lag om

ändring i brottsbalken

(1962:700) 17010.4Förslaget till lag om

ändring i uppbördslagen

(1953:272) 17010.5Förslaget till lag om

ändring i mervärdesskatte-

lagen (1994:200) 17210.6Förslaget till lag om

ändring i lagen (1990:325) om

självdeklaration och kontrolluppgifter 17310.7Förslaget till lag om

ändring i lagen (1958:295) om

sjömansskatt 17410.8Förslaget till lag om

ändring i lagen (1941:416) om

arvsskatt och gåvoskatt 17510.9Förslaget till lag om

ändring i lagen (1962:381) om

allmän försäkring 17510.10Förslaget till lag

om ändring i kupongskattelagen

(1970:624) 17610.11Förslaget till lag

om ändring i bilskrotnings-

lagen (1975:343) 17610.12Förslaget till lag

om ändring i fastighetstaxerings-

lagen (1979:1152) 17710.13Förslaget till lag

om ändring i lagen (1981:691) om

socialavgifter 17810.14Förslaget till lag

om ändring i lagen (1984:151) om

punktskatter och prisregleringsavgifter 178

10.15 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:668) om

uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare179

3

10.16 Förslaget till lag om ändring i fordonsskattelagen

(1988:327) 17910.17Förslaget till lag

om ändring i lagen (1988:328)

om fordonsskatt på utländska fordon 17910.18Förslaget till lag

om ändring i lagen (1989:479) om

ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt,

m.m. 18010.19Förslaget till lag

om ändring i lagen (1990:613)

om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid

energiproduktion 18010.20Förslaget till lag

om ändring i lagen (1990:659) om

särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster18010.21Förslaget till

lag om ändring i lagen (1990:676) om
skatt på ränta på skogskontomedel m.m. 18110.22Förslaget till lag
om ändring i lagen (1991:586) om
särskild inkomstskatt för utomlands bosatta18110.23Förslaget till
lag om ändring i lagen (1991:591) om
särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister
m.fl..... 181
10.24 Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:72) om
koncessionsavgift på televisionens område182
10.25 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:672) om
skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på
bostadshus 18210.26Förslaget till lag
om ändring i lagen (1994:1744)
om allmänna egenavgifter 182
10.27 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1920)
om allmän löneavgift 182
10.28 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1670) om
ändring i lagen (1971:1072) om förmåns-
berättigade skattefordringar m.m..... 18310.29Förslaget till lag
om ändring i lagen (1978:880) om
betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter18310.30Förslaget
till lag om ändring i lagen (1985:146) om
avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter184
Bilaga 1 Skattebrottsutredningens sammanfattning av
betänkandet Översyn av skattebrottslagen185
Bilaga 2 Skattebrottsutredningens förslag till lag om ändring
i skattebrottslagen 194
Bilaga 3 Förteckning över remissinstanserna beträffande
betänkandet Översyn av skattebrottslagen202
Bilaga 4 Lagrådsremissens lagförslag 203
Bilaga 5 Lagrådets yttrande 252

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 7 mars
1996 257

4

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i lagen (1995:1669) om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
2. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
3. lag om ändring i brottsbalken (1962:700),
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
5. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
6. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
7. lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt,
8. lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,

9. lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
10. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
11. lag om ändring i bilskrotningslagen (1975:343),
12. lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
13. lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter,
14. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
15. lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter,
16. lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327),
17. lag om ändring i lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländskafordon,
18. lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.,
19. lag om ändring i lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion,
20. lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
21. lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskon-tomedel m.m.,
22. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
23. lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
24. lag om ändring i lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens område,
25. lag om ändring i lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus,
26. lag om ändring i lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter,
27. lag om ändring i lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
28. lag om ändring i lagen (1995:1670) om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
29. lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter,
30. lag om ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

5

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1669) om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 1 § skattebrottslagen (1971:69) i paragrafens lydelse enligt lagen (1995:1669) om ändring i nämnda lag samt ikraftträdandebestämmelsen till lagen (1995:1669) om ändring i skattebrottslagen (1971:69) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag gäller i fråga om skatt eller avgift enligt 1. lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1933:395) om ersättnings- skatt, 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, 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 investerings- skatt för vissa byggnadsarbeten, lagen (1990:661) om avkastnings- skatt på pensionsmedel, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m. fl., lagen

Denna lag gäller i fråga om skatt och, om så särskilt (1991:687) om särskild

föreskrivs, annan avgift löneskatt på
till det allmänna som inte pensionskostnader, lagen
betecknas som skatt. (1993:1537) om
expansionsmedel,
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 dryckes-
förpackningar, vägtrafik-
skattelagen (1973:601),
lagen (1973:1216) om
särskild skatt för
oljeprodukter och kol,
bilskrotningslagen
(1975:343), lagen
(1976:338) om
vägtrafikskatt på vissa
fordon, som icke är
registre-rade i riket,
lagen (1977:306) om
dryckesskatt, lagen
(1978:69) om
försäljningskatt på
motorfordon, lagen
(1978:144) om skatt på vis-
sa resor, lagen (1982:691)
om skatt på vissa
kassettband, lagen
(1982:1200) om skatt på
videobandspelare, lagen
(1982:1201) om skatt på
viss elektrisk kraft,
lagen (1983:1053) om skatt
på omsättning av vissa
värdepapper, lagen
(1983:1104) om särskild
skatt för elektrisk kraft
från kärnkraftverk, lagen

(1984:351) om
totalisatorskatt, lagen
(1984:355) om skatt på
vissa dryckesförpackningar,
lagen (1984:404) om stäm-
pelskatt vid
inskrivningsmyndigheter,
lagen (1984:405) om
stämpelskatt på aktier,
lagen (1984:409) om skatt
på gödselmedel, lagen
(1984:410) om skatt på
bekämpningsmedel, lagen
(1984:852) om lagerskatt på
viss bensin,
fordonsskattelagen

(1988:327), lagen
(1988:328) om fordonsskatt
på utländska fordon, lagen
(1988:1567) om miljöskatt på
inrikes flygtrafik, lagen
(1990:582) om
koldioxidskatt, la-gen
(1990:587) om svavelskatt,
lagen (1990:613) om
miljöavgift på utsläpp av
kväveoxider vid energi-
produktion, lagen
(1990:662) om skatt på vissa
premiebetalningar, lagen
(1990:1087) om lagerskatt på
vissa oljeprodukter, lagen
(1990:1427) om särskild
premieskatt för
grupplivförsäkring, m.m.,
lagen (1991:1482) om lotte-
riskatt, lagen (1991:1483)
om skatt på vinstsparande
m.m., lagen (1992:1479) om
lagerskatt på viss bensin,
lagen (1992:1438) om die-
seloljeskatt och användning
av vissa oljeprodukter,
lagen (1992:1439) om
lagerskatt på dieselolja,
mervärdesskattelagen
(1994:200), lagen
(1994:1704) om lageravgift
på vissa jordbruksprodukter,

lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,

3. lagen (1981:691) om social-avgifter och lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter.

Lagen gäller även preliminär skatt, kvarstående skatt och till-kommande skatt som avses i uppbördslagen (1953:272).

Lagen tillämpas inte om skatten eller avgiften fråga om fastställs eller uppbärs i 1. gärningar som är den ordning som gäller för belagda med straff i lagen tull och inte heller (1960:418) om straff för beträffande dröjsmålsavgift, varusmuggling, skattetillägg eller liknande 2. skatte- eller avgift. avgiftstillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996. Den äldre lydelsen av 1 § gäller dock fortfarande i fråga om gärningar som begåtts före ikraftträdandet.

6

2.2 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebrottslagen (1971:69)

dels att 9 och 11 §§ skall upphöra att gälla,
dels att 2-8, 10, 12-14, 14 a och 14 c §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

2 §1

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 s k a t t e- b e d r ä g e r i 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 föranleder att

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

Den som på annat sätt än
muntligen uppsåtligen lämnar
oriktig uppgift till
myndighet eller underlåter
att till myndighet lämna
deklaration,
kontrolluppgift eller annan
föreskriven uppgift och
därigenom ger upphov till
fara för att skatt undandras
det allmänna eller felaktigt
tillgodoräknas eller
återbetalas till honom själv
eller annan döms för s k a t
t e b r o t t till fängelse
i högst två år.

3 §

Om brott som avses i 2 § är Om brott som avses i 2 §
att anse som ringa, döms för att anse som ringa, döms
s k a t- t e f ö r s e l s för s k a t- t e f ö r s e
e till böter. e l s e till böter.

4 §

Om brott som avses i 2 § är Om brott som avses i 2 §
att anse som grovt, döms för att anse som grovt, döms
g r o v t s k a t t e b e för g r o v t s k a t t e b
d r ä g e- r i till r o t t till fängelse,
fängelse, lägst sex månader lägst sex månader och högst
och högst sex år. sex år.
Vid bedömning huruvida Vid bedömning om brottet
brottet är grovt skall är grovt skall särskilt
särskilt beaktas, om det rört beaktas om det rört mycket
mycket betydande belopp betydande belopp, om
eller eljest varit av gärningsmannen använt falska
synnerligen farlig art. handlingar eller
vilseledande bokföring
eller om förfarandet ingått
som ett led i en
brottslighet som utövats
systematiskt eller i större
omfattning eller i annat

fall varit av synnerligen
farlig art.

5 §

Den som till ledning för Den som på annat sätt än myndighets beslut i fråga om muntligen av grov skatt eller avgift av grov oaktsamhet lämnar oriktig oaktsamhet avger handling uppgift till myndighet och med oriktig uppgift och därigenom ger upphov till därigenom föranleder fara förfara för att skatt att skatt eller avgift undandras det allmänna påföres med för lågt belopp eller felaktigt tillgodorä- eller tillgodoräknas med för knas eller återbetalas till högt belopp dömes, om gär- honom själv eller annan döms ningen rör betydande belopp, för v å r d s l ö s för v å r d s l ö s k a t t e u p p g i f t s k a t t e - u p p g i f t till böter eller fängelse i till böter eller fängelse i högst ett år. högst två år.

Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, skall inte dömas till ansvar enligt första stycket.

6 §

För försök till Den som uppsåtligen eller skattebedrägeri och grovt av grov oaktsamhet skattebedrägeri dömes till underlåter att fullgöra ansvar enligt 23 kap. 1 § föreskriven skyldighet att brottsbalken. innehålla skatt eller inbetala skatt som innehållits för annan, döms för s k a t t e b e t a l n i n g s - b r o t t till böter eller fängelse i högst ett år. I ringa fall skall inte dömas till ansvar enligt första stycket.

7 §

Den som uppsåtligen Den som, i annat fall än underlåter att till som avses i 2 §, på annat

uppbördsmyndighet avge sätt än muntligen uppsåtligen föreskriven handling lämnar oriktig uppgift till avseende redovisning av 1. myndighet, om skatt eller avgift, som uppgiften rör förhållande som innehållits för annan, eller har betydelse för avger sådan handling med skyldigheten för honom oriktig uppgift och eller annan att betala därigenom föranleder fara förskatt, att innehållen skatt eller 2. någon som är skyldig avgift med orätt belopp att för honom innehålla påföres den uppgiftsskyldige skatt eller lämna eller tillgodoräknas annan kontrolluppgift eller dömes för o r e d l i g motsvarande underrättelse, u p p b ö r d s r e d o v i s-om uppgiften rör förhållande n i n g till fängelse i som har betydelse för högst ett år. skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt, döms för s k a t t e r e d o v i s- n i n g s b r o t t till böter eller fängelse i högst sex månader.

Detsamma gäller den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften skall lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen självdeklaration.

I ringa fall skall inte dömas till ansvar enligt första eller andra stycket.

8 §

Om brott som avses i 7 § är Den som av grov att anse som ringa dömes för oaktsamhet begår gärning som b r i s- t a n d e avses i 7 § första stycket 2 u p p b ö r d s r e d o- v i eller andra stycket döms för

s n i n g till böter eller v å r d s l ö s s k a t-
fängelse i högst sex månader. t e r e d o v i s n i n g
till böter eller fängelse i
högst sex månader.
I ringa fall skall inte
dömas till ansvar enligt
första stycket.

10 §2

Den som uppsåtligen eller Den som uppsåtligen eller
av grov oaktsamhet av grov oaktsamhet
åsidosätter bok- åsidosätter bok-
föringsskyldighet eller sådanföringsskyldighet eller
skyldighet att föra och sådan skyldighet att föra
bevara räkenskaper, som och bevara räkenskaper, som
föreskrivs för vissa föreskrivs för vissa
uppgiftsskyldiga, och uppgiftsskyldiga och
därigenom allvarligt försvårardärigenom ger upphov till
myndighets fara för att myndighets
kontrollverksamhet vid kontrollverksamhet vid
beräkning eller uppbörd av beräkning eller uppbörd av
skatt eller avgift döms för skatt eller avgift
f ö r s v å r a n - d e a v allvarligt försvåras, döms för
s k a t t e k o n t r o l l f ö r s v å r a n d e a v
till böter eller fängelse i s k a t t e k o n t r o l l
högst två år eller, om brottet till böter eller fängelse
är grovt, till fängelse i i högst två år eller, om
lägst sex månader och högst brottet är grovt, till fäng-
fyra år. else 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.

12 §

Ansvar enligt 2-9 § Den som frivilligt
inträder ej för den som vidtar åtgärd som leder till
frivilligt vidtager åtgärd att skatten kan påföras,
som leder till att skatten tillgodoräknas eller
eller avgiften kan påföras återbetalas med rätt belopp,
eller tillgodoräknas med rättdöms inte till ansvar
belopp. enligt 2-8 §.

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

13 §

Åtal för brott enligt 3 § eller 8 § får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

14 §3

Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3, 7, 8 eller 9 § ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av häktats eller erhållit del 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 revisionen beslutades.

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 a §4

För brott enligt 2 eller 4 § och för försök till sådant brott får rätten på ansökan av åklagaren besluta om förlängning av den tid som

anges i 35 kap. 1 §
brottsbalken. Beslut om för-
längning får meddelas, om
stämning eller underrättelse
enligt 14 § andra stycket
avseende sådant brott inte
har kunnat delges den
misstänkte på grund av att
han

För brott enligt 2 eller 4 §
får rätten på ansökan av
åklagaren besluta om
förlängning av den tid som
anges i 35 kap. 1 §
brottsbalken. Beslut om för-
längning får meddelas, om
stämning eller underrättelse
enligt 14 § andra styc-
ket avseende sådant brott inte
har kunnat delges den
misstänkte på grund av att
han

1. har saknat känt hemvist och det inte har kunnat klarläggas var han uppehållit sig,
 2. inte har kunnat anträffas på känt hemvist inom riket och det inte har kunnat klarläggas var han uppehållit sig samt det kan antas att han hållit sig undan eller
 3. har stadigvarande vistats utomlands.
- Förlängningstiden skall bestämmas med hänsyn till vad som kan antas behövas för att delgivning skall ske med den misstänkte, dock till minst sex månader. Visar det sig att den bestämda tiden är otillräcklig, får rätten på ansökan av åklagaren medge ytterligare förlängning. Förlängning enligt denna paragraf får inte omfatta längre tid än sammanlagt fem år.

14 c §5

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
inte överklagas. Beslut
av tingsrätt att medge
förlängning enligt 14 a §
får inte överklagas. Beslut
av tingsrätt att medge
förlängning enligt 14 a §
får inte överklagas.

överklagas genom besvär. överklagas. Överklagandet
Besvärslagan skall ha skall ha kommit in inom två
kommit in inom två veckor veckor från den dag då den
från den dag då den misstänkte, på sätt som gäller
misstänkte, på sätt som gäller för delgivning av stämning i
för delgivning av stämning i brottmål, delgavs beslutet.
brottmål, delgavs beslutet.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996. Äldre bestämmelser tillämpas dock
fortfarande i fråga om gärningar som begåtts före ikraftträdandet.

7

8

2.3 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 §6

De i 1 § bestämda tiderna skall räknas från den dag brottet begicks.

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

tiden räknas från den dag då
revisionen beslutades.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996. Äldre bestämmelser tillämpas dock
fortfarande i fråga om gärningar som begåtts före ikraftträdandet.

9

2.4 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)1
dels att 79-81 §§ skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 79 § skall utgå,
dels att 77 a och 77 b §§ skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 77 c §,
dels att det närmast före 83 § skall införas en ny rubrik som skall lyda
Vite .

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

77 a §2

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

Den som har fullgjort
betalningsskyldighet för

skattebelopp eller
dröjsmålsavgift 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.

77 b §3

Har gift skattskyldig icke i föreskriven tid och ordning inbetalat skatt som
påförts på grund av sådan inkomst som avses i tredje stycket av anvisningarna
till 52 § kommunalskattelagen (1928:370), är maken jämte den skattskyldige
betalningsskyldig för skattebeloppet. Beloppet får uttagas hos maken i den ord-
ning som gäller för indrivning av skatt som påförts honom.

17

Har gift skattskyldig icke i föreskriven tid och ordning inbetalat skatt som
påförts på grund av sådan inkomst som avses i tredje stycket av anvisningarna
till 52 § kommunalskattelagen (1928:370), är maken jämte den skattskyldige
betalningsskyldig för skattebeloppet.

Makes ansvarighet enligt
första stycket avser det
belopp som utgör skillnaden
mellan den skattskyldige
debiterad skatt på grund av
inkomst och den skatt på
grund av inkomst som skulle
ha påförts den skattskyldige
om denne icke haft att
erlägga skatt för inkomst som
avses i första stycket.
Skatt, som har erlagts på
annat sätt än genom
indrivning hos den
skattskyldiges make, anses
i första hand avse annat än
inkomst enligt första
stycket. I fråga om
betalning av skatt enligt
detta stycke äger be-
stämmelserna i 29 § första

stycket motsvarande
tillämpning.
Beslut om makes
betalningsskyldighet enligt
första och andra styckena
skall fattas av skattemyn-
digheten.

77 c §

Hos den som har
blivit ålagd
betalningsskyldighet en-
ligt 77 a eller 77 b § får
indrivning ske i samma
ordning som gäller för
skatt. Detsamma gäller i
fall då en bolagsman
enligt 2 kap. 20 § lagen
(1980:1102) om hand-
elsbolag och enkla bolag
skall svara för ett
handelsbolags skuld
enligt denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Lagen omtryckt 1991:97.

Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:771

79 a § 1992:680

80 § 1992:680.

2Senaste lydelse 1992:624.

3Senaste lydelse 1992:624.

18

2.5 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 .

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

16 kap.

17 §

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.

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

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

18 §

Hos den som är betalningsskyldig enligt 17 § får indrivning ske i samma ordning som gäller för

skatt. Detsamma gäller i fall en bolagsman enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag skall svara för ett handelsbolags skuld avseende skatt enligt denna lag.

19 kap.

12 §1

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 §§.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Senaste lydelse 1994:498.

19

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
1 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 juli 1996.

1Senaste lydelse av
4 kap. 7 § 1992:1310
4 kap. 8 § 1991:1903
4 kap. 9 § 1991:1904.

20

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1958:295) om sjömansskatt1 dels att 27- 28 §§ skall upphöra att gälla, dels att 17 § 1 mom., 26 § och rubriken närmast före 26 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

17 § 1 mom.2

Underlåter redare, som är skyldig verkställa avdrag för sjömansskatt, utan skäligen 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 § Bestämmelserna i 77 a §
uppbördslagen äger och 77 c § uppbördslagen
motsvarande tillämpning i (1953:272) skall till-
fråga om sjömansskatt. ämpas även i fråga om
sjömansskatt.

Underlåter redare utan skäligen 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.

Straffbestämmelser Straff och vite

26 §3

Redare som i uppgift
enligt 16 § uppsåtligen
eller av grov oaktsamhet
lämnar oriktigt meddelan-
de, som kan medföra för låg
beskattning av sjöman,
dömes till böter.

Sjöman som uppsåtligen
eller av grov oaktsamhet
till myndighet eller
redare lämnar oriktig
uppgift om förhållande,
som har betydelse för
hans skyldighet att
erlägga sjömansskatt,
eller underlåter att lämna

föreskriven uppgift av
sådant slag, dömes till
böter.

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

Ansvar enligt första
eller andra stycket
inträder ej, om gärningen
är belagd med straff i
skattebrottslagen.

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

Avgift enligt denna
lag omfattas även av
lagen (1971:1072) om
förmånsberättigade
skattefordringar m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Lagen omtryckt 1970:933.
Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:777
27 § 1971:78
28 § 1985:108.
2Senaste lydelse 1971:814.
3Senaste lydelse 1971:78.

21

2.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
dels 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. ,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 74 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

74 §

Skatt enligt denna lag omfattas inte av förmånsrätt enligt lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857
66 § 1971:77.

22

2.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

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

20 kap.

2 §2

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 uppbörd 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 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-skattesedeln 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).

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 kap. 2 a § tredje stycket skall den som lämnat uppgift om innehav av en F-skattsedel i en anbudshandling, en faktura eller någon därmed jämförlig handling, som även 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-skattese-
deln 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 finns i
skattebrottslagen
(1971:69).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Lagen omtryckt 1982:120.

2Senaste lydelse 1992:682.

23

2.10 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs i fråga om kupongskattelagen (1970:624)¹
dels att 31 och 32 §§ skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 31 § skall utgå,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 25 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

25 §

Vid tillämpning av
skattebrottslagen
(1971:69) likställs Värde-
papperscentralen VPC AB
med myndighet i fråga om
uppgift enligt 7 § andra
stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:996
31 § 1985:111
32 § 1971:98.

24

2.11 Förslag till lag om ändring i bilskrotningslagen (1975:343)

Härigenom föreskrivs 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) föreskrivs om
skatt gäller även i fråga
om avgift som avses i
denna lag.
Avgift enligt denna
lag omfattas även av
lagen (1971:1072) om
förmånsberättigade
skattefordringar m.m.
och lagen (1978:880) om
betalningssäkring för
skatter, tullar och
avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

25

2.12 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs i fråga om fastighetstaxeringslagen¹ (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.
23 §2

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 §3

Bestämmelserna i 18 kap. 2-9, 12-14, 16 och 22-40 §§ samt 41 § första och andra styckena skall, om annat är föreskrivet i inte annat är föreskrivet detta kapitel, gälla vid i detta kapitel, gälla särskild vid särskild fastighetstaxering. I fastighetstaxering. I föreläggande att lämna fastighetsdeklaration skall vidare lämnas uppgift om 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 juli 1996.

1Senaste lydelse av 18 kap. 41 § 1993:1193.

2Senaste lydelse 1993:1193.

3Senaste lydelse 1993:1193

26

2.13 Förslag till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1981:691) om socialavgifter skall införas en ny paragraf, 5 kap. 5 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

5 kap.

5 §

Vad som i
skattebrottslagen
(1971:69) föreskrivs om
skatt gäller även i fråga
om avgift som avses i
denna lag.
Avgift enligt denna
lag omfattas även av
lagen (1971:1072) om
förmånsberättigade
skattefordringar m.m.
och lagen (1978:880) om
betalningssäkring för
skatter, tullar och
avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

27

2.14 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 § skall ha följande lydelse,
dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 5 kap. 17 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

5 kap.

17§1

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 Talan om att ålägga
betalningsskyldighet betalningsskyldighet
enligt första stycket enligt första stycket
skall föras vid allmän skall föras vid allmän
domstol. Talan får inte domstol. Talan får inte
väckas sedan den väckas sedan den

skattskyldiges skattskyldiges
betalningsskyldighet för betalningsskyldighet för
skattebeloppet har skattebeloppet har
bortfallit enligt lagen bortfallit enligt lagen
(1982:188) om pre- (1982:188) om pre-
skription av skattefor- skription av skattefor-
dringar m.m. Hos den som dringar m.m.
har blivit ålagd betal-
ningsskyldighet 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.

17 a §
Hos den som har
blivit ålagd
betalningsskyldighet
enligt 17 § får indrivning
göras i samma ordning som
gäller för skatt. Detsamma
gäller i fall då en
bolagsman enligt 2 kap.
20 § lagen (1980:1102) om
handelsbolag och enkla
bolag skall svara för ett
handelsbolags skuld
avseende skatt enligt
denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse 1990:1320.

28

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter
från arbetsgivare
1 dels att 15 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 15 a §, av följande
lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

15 §2

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

15 a §
Hos den som har
blivit ålagd
betalningsskyldighet
enligt 15 § får indrivning
ske i den ordning som
enligt 28 a § gäller för
indrivning av
arbetsgivaravgifter.
Detsamma gäller i fall då
en bolagsman enligt 2
kap. 20 § lagen

(1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag skall svara för ett handelsbolags skuld avseende arbetsgivaravgifter samt den ränta och dröjsmålsavgift som belöper på dessa.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Lagen omtryckt 1991:98.

2Senaste lydelse 1993:908.

29

2.16 Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)

Härigenom föreskrivs att 83 § och rubriken närmast före 83 § i fordonsskattelagen (1988:327)¹ skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1996.

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1992:1440
83 § 1992:1440.

30

2.17 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 fordon¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

14 §2

Har införselhandling utfärdats och kan den inte företas 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 bety-

delse 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).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1992:1442.

2 Senaste lydelse 1992:1442.

31

2.18 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Den tillämpas dock inte i ärenden om förhandsbesked.

Med skatter, tullar och avgifter avses i denna lag detsamma som i 2 § första stycket 1-4 lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Med skattskyldig avses den vars skyldighet att betala skatt, tull eller avgift har varit föremål för prövning, liksom den som är ägare till fastighet eller som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

som ägare.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

32

2.19 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) föreskrivs om
skatt gäller även i fråga
om avgift som avses i
denna lag.
Avgift enligt denna
lag omfattas även av
lagen (1971:1072) om
förmånsberättigade
skattefordringar m.m.
och lagen (1978:880) om
betalningssäkring för
skatter, tullar och
avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

33

2.20 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 förvärvsinkomster¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

3 §2

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 nämnda lag:

1. kommunalskattelagen (1928:370),
 2. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
-

3. skattebrottslagen (1971:69), 3. lagen (1971:1072)
4. lagen (1971:1072) om förmånsberättigade om förmånsberättigade skattefordringar m.m., skattefordringar m.m., 4. lagen (1979:611)
5. lagen (1979:611) om upphovsmannakonto. om upphovsmannakonto.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

- 1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1991:668.
- 2 Senaste lydelse 1994:1924.

34

2.21 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Härigenom föreskrivs att i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. skall införas en ny paragraf, 15 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

15 §

Skatt enligt denna lag omfattas inte av förmånsrätt enligt lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. Skatten kan inte heller bli föremål för betalningssäkring enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

35

2.22 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 §1

I fråga om särskild in- I fråga om särskild in-
komstskatt gäller i komstskatt gäller i
tillämpliga delar vad som tillämpliga delar vad som
sägs om överflyttning av sägs om överflyttning av
beslutsbehörighet i 2 a §, beslutsbehörighet i 2 a §,
om anstånd med inbetal- om anstånd med inbetal-
ning av skatt i 49 och ning av skatt i 49 och
51 §§, om dröjsmålsavgift i 51 §§, om dröjsmålsavgift i
58 §, om indrivning i 59 58 §, om indrivning i 59
§, om ansvar för skatt som §, om ansvar för skatt som
påförts en avliden eller påförts en avliden eller
ett dödsbo i 61 §, om ett dödsbo i 61 §, om
central tillsyn m.m. i central tillsyn m.m. i
72 §, om rätt att ta del 72 §, om rätt att ta del
av preliminär av preliminär
självdeklaration m.m. i självdeklaration m.m. i
73 §, om arbetsgivares 73 §, om arbetsgivares
ansvarighet för ar- ansvarighet för ar-
betstagares skatt, m.m. betstagares skatt, m.m.
i 77, 77 a och 78 §§, om i 77, 77 a, 77 c och 78
straffbestämmelser m.m. i §§, om vite i 83 §, om om-
79-81 och 83 §§, om om- prövning m.m. i 84-94 §§,
prövning m.m. i 84-94 §§, om beslut om särskilda
om beslut om särskilda debiteringsåtgärder i 95 §
debiteringsåtgärder i 95 § samt om överklagande m.m.
samt om överklagande m.m. i 96-103 §§ uppbördslagen
i 96-103 §§ uppbördslagen (1953:272). Beslut om
(1953:272). Beslut om anstånd som avses i 49 §
anstånd som avses i 49 § den lagen meddelas av
den lagen meddelas av beskattningsmyndigheten
beskattningsmyndigheten enligt denna lag. Beslut
enligt denna lag. Beslut om anstånd skall
om anstånd skall skyndsamt meddelas den
skyndsamt meddelas den skattskyldige utan
skattskyldige utan kostnad för denne.
kostnad för denne.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse 1993:917.

36

2.23 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 §1

I fråga om särskild in-
komstskatt 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 ar-
betsgivare skall då gälla
den som är redovisnings-
skyldig enligt 14 § denna
lag och vad som där sägs
om skattemyndighet skall
gälla Skattemyndigheten 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 fråga om särskild in-
komstskatt 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
arbetstgares skatt,
m.m. i 77, 77 a, 77 c
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 redo-
visningsskyldig enligt
14 § denna lag och vad
som där sägs om skattemyn-
dighet skall gälla
Skattemyndigheten i
Kopparbergs län. Med upp-
bördsdeklaration 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.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse 1994:1883.

37

2.24 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens område

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens område skall införas en ny paragraf, 13 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

13 a §
Avgift enligt denna
lag omfattas av lagen
(1971:1072) om förmåns-
berättigade
skattefordringar m.m.
och lagen (1978:880) om
betalningssäkring för
skatter, tullar och
avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

38

2.25 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:672) om skattereduktion 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 juli 1996.

39

2.26 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 energiskatt¹ skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1996.

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1994:1782.

40

2.27 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter skall införas en ny paragraf, 8 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

8 §

Vad som i
skattebrottslagen
(1971:69) föreskrivs om
skatt gäller även i fråga
om avgift som avses i
denna lag.
Avgift enligt denna
lag omfattas även av
lagen (1971:1072) om
förmånsberättigade
skattefordringar m.m.
och lagen (1978:880) om
betalningssäkring för
skatter, tullar och
avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

41

2.28 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.

4 §1

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., 3. lagen (1979:611)
5. lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.
om upphovsmannakonto.

5 §

Vad som i
skattebrottslagen
(1971:69) föreskrivs om
skatt gäller även i fråga
om avgift som avses i
denna lag.
Avgift enligt denna
lag omfattas även av
lagen (1971:1072) om
förmånsberättigade
skattefordringar m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse 1994:1920.

42

2.29 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1670) om ändring i lagen
(1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Häriigenom föreskrivs att 1 § lagen (1971:1072) om förmånsberättigade
skattefordringar m.m. i paragrafens lydelse enligt lagen (1995:1670) om ändring
i nämnda lag samt ikraftträdandebestämmelsen till lagen (1995:1670) om ändring i
lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. skall ha följande
lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

1 §

Förmånsrätt enligt 11 § jordbrukets område, lagen
förmånsrättslagen (1974:226) om
(1970:979) följer med prisreglering på fiskets
fordran på område, lagen (1990:615)
1. skatt och avgift, om avgifter på vissa
som anges i 1 § första jordbruksprodukter m.m.,
stycket uppbördslagen lagen (1990:616) om
(1953:272), samt skatt införande av lagen

enligt lagen (1908:128) (1990:615) om avgifter på
om bevillningsavgifter vissa jordbruksprodukter
för särskilda förmåner och m.m. och lagen
rättigheter, lagen (1994:1704) om lagerav-
(1958:295) om sjömans- gift på vissa
skatt, kupongskattelagen jordbruksprodukter,
(1970:624), lagen 7. avgift som uppbärs
(1986:219) om tillfällig med tillämpning av lagen
vinstskatt, lagen (1984:668) om uppbörd av
(1983:1225) om tillfällig socialavgifter från ar-
förmögenhetsskatt för liv- betsgivare,
försäkringsbolag, under- 8. avgift enligt
stödsföreningar och pen- lagen (1992:72) om
sionsstiftelser, lagen koncessionsavgift på
(1990:661) om avkast- televisionens område.
ningsskatt på pensionsme- Förmånsrätten omfattar
del, lagen (1991:586) om ej dröjsmålsavgift och
särskild inkomstskatt för liknande avgift som utgår
utomlands bosatta och vid försummelse att redo-
lagen (1991:591) om sär- visa eller betala
skild inkomstskatt för fordringar och ej heller
utomlands bosatta skatte- eller
artister m.fl., avgiftstillägg och
2. skatt enligt förseningsavgift.
mervärdesskattelagen
(1994:200),
3. skatt eller avgift
enligt lagen (1928:376)
om skatt på
lotterivinster, lagen
(1941:251) om särskild
varuskatt, lagen
(1957:262) om allmän
energiskatt, lagen
(1961:372) om bensin-
skatt, lagen (1961:394)
om tobaksskatt, stämpel-
skattelagen (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 dryck-
esförpackningar, lagen
(1973:1216) om särskild
skatt för oljeprodukter
och kol,
bilskrotningslagen
(1975:343), lagen

(1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassetband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, 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 skatt på gödselmedel, lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, 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 energiproduktion, lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar, lagen (1990:1087) om lagerskatt på vissa oljeprodukter, 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 vissa bensin, lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter, lagen (1992:1439) om lagerskatt på dieselolja, lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
4. skatt enligt vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1976:339) om saluvagnsskatt, fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon,
5. tull, särskild avgift enligt 39 § tullagen (1973:670) och avgift enligt lagen (1968:361) om avgift vid införsel av vissa bakverk,
6. avgift enligt lagen (1967:340) om prisreglering på

Förmånsrätt enligt 11 § förmånsrättslagen (1970:979) följer med fordran på skatt och tull samt, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som

inte betecknas som
skatt.

Lagen tillämpas inte
om det följer av särskild
föreskrift eller i fråga
om skatte- eller
avgiftstillägg, ränta,
dröjsmålsavgift,
förseningsavgift, eller
liknande avgift.

Denna lag träder i Denna lag träder i
kraft den 1 juli 1996. kraft den 1 juli 1996. I
fråga om skatt eller
avgift som belöper på tid
före ikraftträdandet gäller
äldre föreskrifter.

43

2.30 Förslag till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för
skatter, tullar och avgifter

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1978:880) om betalningssäkring för
skatter, tullar och avgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

2 §1

Betalningssäkring får Betalningssäkring får
användas i fråga om for- användas i fråga om for-
dran på dran på

1. skatt, tull eller 1. skatt och tull
avgift som avses i 1 § samt, om så särskilt
första stycket lagen föreskrivs, annan avgift
(1971:1072) om till det allmänna som
förmånsberättigade inte betecknas som
skattefordringar m.m., skatt,
2. skatt enligt lagen
(1941:416) om arvsskatt 2. skatte- eller
och gåvoskatt, avgiftstillägg, ränta,
dröjsmålsavgift,
förseningsavgift eller

liknande avgift om den
fordran som tillägget,
räntan eller avgiften
avser får
betalningssäkras.

3. skatte- eller
avgiftstillägg eller
förseningsavgift,
4. ränta eller avgift
som utgår i samband med
uppbörd eller indrivning
av fordran enligt 1, 2
eller 3,
5. skatte- eller
avgiftsbelopp jämte
dröjsmålsavgift eller ränta
som företrädare för
juridisk person är
skyldig att betala
enligt 77 a §
uppbördslagen (1953:272),
17 § 1 mom. lagen
(1958:295) om sjö-
mansskatt, 5 kap. 17 §
lagen (1984:151) om
punktskatter och
prisregleringsavgifter,
15 § lagen (1984:668) om
uppbörd av socialavgifter
från arbetsgivare eller
16 kap. 17 §
mervärdeskattelagen
(1994:200).
Betalningssäkring får
användas också i fråga om
sådan fordran på utländsk
skatt, tull eller av-
gift, för vilken säkerstäl-
lande av betalning får
ske här i riket enligt
överenskommelse mellan
Sverige och främmande
stat.

Betalningssäkring får
användas också

1. om annan än den
skatt- eller
avgiftsskyldige är
betalningsskyldig för
belopp som avses i första
stycket,
2. för sådan fordran på
utländsk skatt, tull
eller avgift, för vilken
säkerställande av
betalning får ske här i
landet enligt
överenskommelse mellan
Sverige och främmande
stat.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

I fråga om skatt eller avgift som belöper på tid före ikraftträdandet gäller äldre föreskrifter.

1 Senaste lydelse 1994:1986.

44

2.31 Förslag till lag om ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

1 §1

Avräkning enligt denna lag skall göras från belopp som återbetalas eller annars utbetalas på grund av bestämmelse i

1. uppbördslagen (1953:272),
2. lagen (1958:295) om sjömansskatt,

3.
mervärdesskattelagen
(1994:200) med undantag
av 10 kap. 6 och 7 §§,

4. tullagen
(1973:670),
tullförordningen
(1973:979), lagen
(1973:981) om frihet från
införselavgift, tullagen

(1987:1065), lagen
(1987:1069) om
tullfrihet m.m. eller
lagen (1987:1066) om
frihet från skatt eller
avgift vid införsel,
5. lagen (1982:1006)
om avdrags- och
uppgiftsskyldighet
beträffande vissa
uppdragsersättningar,
6. lagen (1959:552)
om uppbörd av vissa
avgifter enligt lagen
(1981:691) om
socialavgifter eller
lagen (1984:668) om upp-
börd av socialavgifter
från arbetsgivare,
7. lagen (1984:151)
om punktskatter och
prisregleringsavgifter
eller författning som
anges i 1 kap. 1 § första
stycket samma lag, i de
fall då utbetalningen
ankommer på
Skattemyndigheten i Kop-
parbergs län,
8. lagen (1974:992)
om nedsättning av allmän
energiskatt,
9. lagen (1991:586)
om särskild inkomstskatt
för utomlands bosatta
eller
10. lagen (1991:591)
om särskild inkomstskatt
för utomlands bosatta ar-
tister m.fl.
Vad som sagts i första
stycket 7 gäller inte
utbetalning enligt 9
kap. 1 § lagen
(1994:1776) om skatt på
energi och 13 § lagen
(1978:69) om för-
säljningsskatt på
motorfordon.

3. lagen (1984:151)
om punktskatter och
prisregleringsavgifter
eller författning som
anges i 1 kap. 1 § första
stycket samma lag, i de
fall då utbetalningen
ankommer på
Skattemyndigheten i Kop-
parbergs län,
4. lagen (1984:668)
om uppbörd av
socialavgifter från
arbetsgivare,

5. lagen (1991:586)
om särskild inkomstskatt
för utomlands bosatta,

6. lagen (1991:591)
om särskild inkomstskatt
för utomlands bosatta
artister m.fl.,

7.
mervärdesskattelagen
(1994:200) med undantag
av 10 kap. 6 och 7 §§.

8. tullagen
(1994:1550) och lagen
(1994:1551) om
tullfrihet m.m.

Vad som sagts i första
stycket 3 gäller inte
utbetalning enligt 9
kap. 1 § lagen
(1994:1776) om skatt på
energi och 13 § lagen
(1978:69) om för-
säljningsskatt på
motorfordon.

Avräkning skall också göras vid återbetalning av belopp som tagits ut som
förrättningskostnad vid indrivning av en sådan fordran som avses i 2 § första
meningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996. Äldre föreskrifter gäller

forfarande i fråga om avräkning vid återbetalning eller annan utbetalning av skatter och avgifter enligt

1. lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter,
2. tullagen (1973:670),
3. tullförordningen (1973:979),
4. lagen (1973:981), om tullfrihet m.m.,
5. lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt och koldioxidskatt,
6. lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar,
7. tullagen (1987:1065),
8. lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. och
9. lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel.

1 Senaste lydelse 1994:1780.

45

3 Ärendet och dess beredning

Genom beslut den 25 februari 1993 bemyndigade den dåvarande regeringen det statsråd som hade till uppgift att föredra ärenden om skatter att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av skatte-brottslagen m.m. Som särskild utredare förordnades justitierådet Johan Munck. Utredningen antog namnet 1993 års skattebrottsutredning och avlämnade i mars 1995 delbetänkandet Översyn av skattebrottslagen (SOU 1995:10). Utredningens sammanfattning av betänkandet finns i bilaga 1. Utredningens förslag till ändring i skattebrottslagen finns i bilaga 2.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning av de remissinstanser som yttrat sig finns i bilaga 3. En remissammanställning över remissytrandena har upprättats och finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi95/1664).

Regeringen tar nu upp de förslag som utredningen lagt fram i betänkandet.

Vi tar i detta ärende också upp de förslag som redovisats i en inom Finansdepartementet upprättad promemoria Ny lagteknisk utformning av de paragrafer som anger tillämpningsområdet för lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m., lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter samt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter (dnr Fi95/2388). Promemorian har remissbehandlats. Generaltullstyrelsen, Riksskatteverket, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, Sveriges Advokatsamfund och Sveriges Industriförbund har yttrat sig. En remissammanställning finns i ärendet.

Regeringen tar slutligen upp en hemställan från Riksskatteverket om ändring i utsköningsbalken (dnr Fi95/7094). Hemställan har remissbehandlats. Svea Hovrätt, Kammarrätten i Stockholm, Uppsala tingsrätt, Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, Kronofogdemyndigheten i Södermanlands län, Företagarnas Riksorganisation och Sveriges Industriförbund har yttrat sig. En remissammanställning finns i ärendet.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 8 februari 1996 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i bilaga 4.

Lagrådets yttrande finns i bilaga 5.

Regeringen har i propositionens lagförslag i allt väsentligt följt Lagrådets förslag. Lagrådets synpunkter behandlas i författningskommentarerna till de lagrum som Lagrådet lämnat synpunkter på. I förhållande till Lagrådsremissen har också gjorts vissa ändringar av redaktionell karaktär.

Lagrådet har förordat att straffbestämmelsen i 6 § lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt skall behållas eftersom det är tveksamt om skattebrottslagen kommer att täcka den aktuella kompensationen. Regeringen menar att visserligen kan den aktuella straffbestämmelsen kvarstå eftersom lagen, som Lagrådet påpekat, numera har begränsat intresse. Ansökan om kompensation enligt lagen skulle nämligen göras före utgången av september 1995. Lagändringarna i förevarande proposition föreslås träda i kraft först den 1 juli 1996 och äldre bestämmelser skall gälla för tid före ikraftträdandet. Enligt regeringens uppfattning omfattas dock kompensation för skatt av skattebrottslagen. Vi återkommer till denna fråga i författningskommentaren till 2 § skattebrottslagen (se avsnitt 10.2).

Yttrande från Lagrådet har inte inhämtats beträffande förslagen till ändringar i 68 § 6 mom. uppbördslagen (1953:272) och 7 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200). Ändringarna är av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

58

4 Skattebrotten

4.1 Gällande rätt

4.1.1 Skattebrottslagen

Historik

Skattestrafflagutredningen lade år 1969 i sitt betänkande Skattebrotten (SOU 1969:42) fram förslag till en ny skattebrottslag som skulle ersätta skattestrafflagen (1943:313) och förslag till ett helt nytt administrativt sanktionssystem. Förslagen kom i propositionen 1971:10 att ligga till grund för lagstiftning om administrativa sanktioner i form av skatte- och avgiftstillägg och en ny skattebrottslag.

Den ännu gällande skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972. I lagen 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 till-lämpningsområde. 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 straff-skala för grova fall av försvårade 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 (1956:623) så att fängelse högst sex månader infördes i straffskalan (prop. 1984/85:180).

Skattebedrägeri

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 uppsåtligt 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. Också den som lämnar en oriktig uppgift till ledning för fastställande av annans skatt kan dömas för skattebedrägeri.

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 skatt eller avgift över huvud taget skall betalas och i så fall med vilket belopp.

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 till nackdel för det allmänna. Med beslut skall därvid enligt lagmotiven förstås själva debiterings- eller krediteringsbeslutet och alltså inte det materiella avgörandet av skattefrågan.

För att ansvar skall kunna inträda vid lämnande av oriktig uppgift krävs att uppgiftslämnaren haft till uppsåt att skatt skall undandras. S.k. eventuell uppsåt är tillräckligt för ansvar. Detta innebär att det t.ex. inte är nödvändigt att uppgiftslämnaren med säkerhet vet att uppgiften är oriktig. Det räcker att han inser att detta är möjligt och att full visshet om uppgiftens oriktighet inte skulle ha avhållit honom från att lämna den.

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 komma i fråga 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 underlåtenheten vid passivt skattebedrägeri vara avsedd att ha direkt betydelse 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 deklarerat med avsikt att undandra skatt, s.k. direkt uppsåt. Den som av tidsbrist, oföretagsamhet e.d. försummat att deklarerat kan således inte göras skyldig till skattebedrägeri. Det passiva skattebedrägeriet är fullbordat när underlåtenheten föranlett beskattningsmyndigheten att fatta ett felaktigt skattebeslut till nackdel för det allmänna. Om den skattskyldige genom skönstaxering eller skönsbeskattning 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 deklarations skyldigheten 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. Vad gäller mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter är förfarandereglererna utformade så att brottet anses fullbordat när deklarationen skulle ha kommit in till beskattningsmyndigheten.

Den tredje formen av skattebedrägeri tillkom år 1987 i samband med att det förenklade deklarationsförfarandet infördes. En skattskyldig som uppfyllde förutsättningarna för att ingå i det förenklade deklarationssystemet behövde inte uppge sådana inkomster för vilka kontrolluppgift skall lämnas. Genom att underteckna den förenklade deklarationsblanketten försäkrade i stället den skattskyldige att de kontrolluppgifter han erhållit var riktiga. För att förhindra att ansvar för skattebedrägeri skulle vara uteslutet om arbetsgivaren i samråd med den skattskyldige lämnade en riktig kontrolluppgift till den skattskyldige men en felaktig sådan till beskattningsmyndigheten infördes straffbestämmelsen i 2 § tredje stycket skattebrottslagen.

Skatteförseelse

Om ett skattebedrägeri är att anse som ringa döms enligt 3 § skattebrottslagen för skatteförseelse. Förutom i straffhänseende har brottsrubriceringen betydelse för frågan om åtal och för ansvar vid försök till brott. Enligt 13 § skattebrottslagen får åtal för skatteförseelse nämligen inte väckas med mindre det är påkallat av särskilda skäl, och enligt 6 § skattebrottslagen 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 iögonenfallande 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).

Grovt skattebedrägeri

Grovt skattebedrägeri bestraffas enligt 4 § skattebrottslagen med 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 som exempel på sådana 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 i praxis ansetts medföra 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.

Vårdslös skatteuppgift

För vårdslös skatteuppgift döms enligt 5 § skattebrottslagen 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.

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 till nackdel för det allmänna.

I den proposition som låg till grund för 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.

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 till-räcklig 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.

59

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.

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 om detta 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.

Uppbördsredovisningsbrotten har 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 att undandra skatt.

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.

Liksom beträffande skatteförseelse gäller enligt 13 § skattebrottslagen 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 § skattebrottslagen 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 §.

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 skattebrottslagen inte ådömas om gärningen är att bedöma som ringa. Enligt 10 § tredje stycket skattebrottslagen är brottet subsidiärt till bl.a. bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken.

Bestämmelsen omfattar bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1976:125) och därtill anknutna särskilda regler om bokföringsskyldighet i aktiebolagslagen (1975:1385) och lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar samt fr.o.m. år 1996 även stiftelselagen (1994:1220) och lagen (1967:331) om tryggnads- och pensionsutfästelse. Vidare omfattas den skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs i bl.a. jordbruksbokföringslagen (1979:141), uppbördslagen, sjömansskattelagen och vissa punktskatteförfattningar. Bestämmelsen är som nämnts subsidiär i förhållande till brottsbalken. Med uttrycket om ansvar kan ådömas enligt brottsbalken förstås att en gärning som är straffbar enligt såväl brottsbalken som 10 § skattebrottslagen kan beivras enligt sistnämnda stadgande om ansvar enligt brottsbalken i det konkreta fallet är uteslutet, t.ex. genom åtalspreskription.

Ansvar för försvårande av skattekontroll förutsätter att gärningen begåtts uppsåtligen eller i vart fall av grov oaktsamhet.

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

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 i praxis även innan de nu nämnda ändringarna i brottsbalken infördes. Medverkan till annat skattebrott än skatteförseelse och bristande uppbördsredovisning är således numera straffbart enligt reglerna i 23

kap. 4 och 5 §§ brottsbalken.

Frivillig rättelse

En bestämmelse om frivillig rättelse finns i 12 § skattebrottslagen. 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.

Preskription och handläggning av skattemål

Bestämmelser om s.k. åtalspreskription finns i 35 kap. 1 § brottsbalken. 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 § brottsbalken påföljd inte ådömas om viss längre tid förflutit, s.k. påföljdspreskription 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 § skattebrottslagen 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 § brottsbalken. En förutsättning är att delgivningsförsök avseende stämning eller brottsmisstanke misslyckats. Vidare fordras att någon av förutsättningarna i 14 a § första stycket 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.

4.1.2 Straffbestämmelser i vissa andra författningar

Straffbestämmelser i uppbördslagen

I 1 § uppbördslagen (1953:272) 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.

Den som uppsåtligt 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 § uppbördslagen). Bestämmelsen 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-skattsedel eller något annat förhållande som har betydelse för skyldighet att betala skatt, skall dömas till böter eller fängelse i högst sex månader (79 a § uppbördslagen). 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. En 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 § uppbördslagen). Om han uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att inbetala den skatt som innehållits för annan skall han 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 § uppbördslagen). 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.

Straffbestämmelser i mervärdesskattelagen

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 § mervärdesskattelagen (1994:200) 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 att få 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 omsättningen för dessa inte är skattepliktig (10 kap. 9 och 11 - 13 §§ mervärdesskattelagen).

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 mervärdesskattelagen).

Genom 15 kap. 1 § mervärdesskattelagen 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).

Brott mot bestämmelserna om självdeklaration och kontrolluppgifter

I lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter 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. I lagen 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.

I 4 kap. 7 - 10 §§ lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter 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.

Brott mot bestämmelserna i lagen 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 sjöfartsnäringsen om personen någon gång inom tolv månader dessförinnan haft att erlägga 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. Sedan den 1 januari 1995 utgår 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 (1958:295) 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 erlägga 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 erlägga 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 .

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 § lagen om sjömansskatt, 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 dröjsmålsavgift 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 skälig 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.

Brott mot lagen om arvsskatt och gåvoskatt

Enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt utgår skatt till staten för egendom som förvärfvas 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 § lagen om arvsskatt och gåvoskatt).

Brott mot kupongskattelagen

Kupongskatt skall enligt kupongskattelagen (1970:624) 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 eller 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

60

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 utbetald 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 beskattningmyndigheten. Registreringsmyndigheten skall erinra om denna skyldighet om den inte har uppfyllts och anmäla till beskattningmyndigheten om beslutet inte inkommer. Lämnas utdelning i annan form än i svensk valuta och föreligger skyldighet att inbetala kupongskatt, skall beskattningmyndigheten senast en vecka efter beslutet om utdelning skriftligen underrättas om tillgångarnas värde vid utdelningstillfället. Den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet bryter mot dessa föreskrifter skall dömas till böter, dock inte om gärningen är ringa eller om ansvar stadgas i brottsbalken.

Brott i samband med fastighetstaxering

Fastighetstaxeringsvärdet ligger till grund för olika skattebeslut, bl.a. fastighetsskatt, förmögenhetsskatt, arvsskatt och gåvoskatt. Fastighetstaxeringen regleras huvudsakligen i 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 från och med 1996 års allmänna fastighetstaxering 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 det värde som åsatts en fastighet vid allmän eller särskild fastighetstaxering, det s.k. basvärdet, årligen skall justeras med hänsyn till prisutvecklingen på fastighetsmarknaden.

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.

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 § till-lämplig 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 deklarationskyldighet 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. Straffbestämmelsen i fastighetstaxeringslagen har 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.

Brott mot fordonsskattelagen

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.

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 föreskriver 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 utförelsorten omhänderta 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 lagen, skall dömas till böter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.

61

4.2 Allmänna utgångspunkter för en reform av bestämmelserna om skattebrott

Regeringens förslag: Regleringen om skattebrott skall göras mer enhetlig och sammanhållen.

Bestämmelser om skattebrott skall även i fortsättningen finnas i en särskild lag.

De undandragandebrott som regleras i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling arbetas inte in i skattebrottslagen.

Utredningens förslag: Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser har varit positiva eller inte haft något att erinra mot förslaget att göra regleringen om skattebrotten mer enhetlig och sammanhållen.

Endast ett fåtal remissinstanser har särskilt yttrat sig över frågan om skattebrotten skall regleras i en särskild lag eller om reglerna skall inarbetas i brottsbalken. Generaltullstyrelsen och Statsåklagarmyndigheten för speciella mål anser att skattebrottslagen bör behållas som särskild lag och inte inarbetas i brottsbalken. Regionåklagarmyndigheten i Stockholm anser att skälen för att inarbeta skattebrottsreglerna i brottsbalken överväger eftersom det skulle ha ett betydande symbolvärde och att reglerna hör hemma i brottsbalken. Myndigheten anser dock att det finns skäl att avvakta med att införa skattebrottslagen som särskilt kapitel i brottsbalken. Riksskatteverket anser att frågan om att föra över straffbestämmelserna i skattebrottslagen till brottsbalken bör anstå till en eventuell framtida översyn av strafflagstiftningens systematik. Även Svenska Arbetsgivareföreningen, Sveriges Industriförbund och Lantbrukarnas Riksförbund anser att skattebrottslagen tills vidare bör bestå som särskild lag. Svenska revisorsamfundet SRS anser att en specialstrafflag för skattebrotten inte innebär några påtagliga nackdelar och ser inte några praktiska vinster i att infoga skattebrottsbestämmelser i brottsbalken. Samfundet befarar i stället att en sådan förändring skulle innebära att brottsbalken blir alltför svåröverskådlig.

Generaltullstyrelsen och Statsåklagarmyndigheten för speciella mål delar uppfattningen att någon överflyttning för närvarande inte bör göras av reglerna om undandragandebrott i varusmuggningslagen.

Skälen för regeringens förslag:

En mer enhetlig och sammanhållen reglering

Straffbestämmelser som kan bli aktuella i samband med brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna är spridda över ett antal författningar. Även om straffbestämmelserna avseende de mest allvarliga brotten på området har samlats i skattebrottslagen förekommer bestämmelser om straff också i t.ex. lagen (1960:418) om straff för varusmuggling, uppbördslagen (1953:272), mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter samt lagen (1958:295) om sjömansskatt. Även brottsbalkens regler, framför allt vad gäller bedrägeribrotten, kan i vissa fall aktualiseras. Inte sällan är ett och samma förfarande kriminaliserat både enligt skattebrottslagen och enligt en straffbestämmelse i någon annan författning på skatte- och avgiftsområdet. En gärning kan således falla under flera straffbestämmelser som i många fall har olika lagteknisk konstruktion och olika straffskalor. Genom att straffbestämmelsernas lagtekniska konstruktion skiftar och eftersom de är spridda i ett flertal författningar har regelkomplexet blivit svåröverskådligt. Förhållandet mellan de olika straffbestämmelserna framgår inte heller alltid på ett klart sätt och frågor om lagkonkurrens kan medföra tillämpningsproblem. Tillämpningen av bestämmelserna underlättas inte heller av att vissa lagrum återopas mycket sällan.

Även om de praktiska olägenheterna med den nuvarande ordningen inte skall överdrivas bör lagstiftningen ändras så att oklarheter och omotiverade skillnader mellan straffbestämmelserna undanröjs. Genom att förenkla och samordna straffsanktionerna på skatte- och avgiftsområdet blir regelverket mer överskådligt och bättre systematiserat. Behovet av enhetliga regler framstår, som utredningen påpekat, som än angelägnare mot bakgrund av det förslag som Skattebetalningsutredningen arbetar med, vilket innebär att ett gemensamt avräkningskonto för ett flertal olika skatter och avgifter tillskapas och att uppbörden av olika skatter och avgifter samordnas i stor utsträckning. I sammanhanget bör påpekas att syftet med reformen inte är att i någon mer betydande omfattning utöka eller begränsa det straffbara området. Det straffbara området kommer i huvudsak endast att justeras i mindre omfattning.

En särskild skattebrottslag även i fortsättningen

Utredningen har föreslagit att bestämmelserna om skattebrott även fortsättningsvis skall regleras i en särskild lag och inte inordnas i brottsbalken. Utredningen har funnit att skattebrotten hör till den brottskategori som med hänsyn till sin svårhetsgrad och allmänna betydelse skulle försvara en placering i brottsbalken och att brottstypen, låt vara efter vissa problem som dock kommer att minska om förslaget genomförs, skulle gå att systematiskt inordna i brottsbalken. Utredningen har dock ifrågasatt om de vinster som kan uppnås genom att skattebrottslagen - liksom vissa andra specialstraffbestämmelser - inarbetas i brottsbalken är så påtagliga att en lagteknisk reform i den riktningen är värd sitt pris. Utredningen har även framfört att det erfarenhetsmässigt inte alltid enbart är en fördel att utvidga området för ett sammanhållet lagverk till mycket stora områden. För de tillämpande myndigheterna går överskådligheten delvis förlorad och regleringen kan bli svårare att tillgodogöra sig. Dessutom tillkommer att den praktiska tillämpningen av skattebrottslagstiftningen i betydande utsträckning ankommer på personer som inte har anledning att vara förtrogna med straffsystemet i dess helhet. Utredningen har funnit att det nuvarande systemet med en specialstrafflag för skattebrotten fungerar väl.

Frågan om en överflyttning till brottsbalken har därför inte ansetts mer angelägen än att den kan uppskjutas till dess att eventuellt en mer genomgripande systematisk översyn av brottsbalken och specialstraffrätten äger rum. Remissinstanserna har i huvudsak delat denna bedömning.

Som framgår av utredningens betänkande har frågan om en överflyttning av skattebrottslagens regler till brottsbalken till och från varit föremål för diskussion alltsedan förarbetena till 1943 års skattestrafflag. De skäl som Lagrådet anförde då var att ett införlivande av skattebrotten i den allmänna strafflagen skulle 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 mer angelägen uppgift att beivra brottstypen. 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 aktualiserades ånyo 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. Vid en sammanvägning av de för- och nackdelar som ansågs förbundna med en överflyttning, där det avgörande skälet var att varusmuggningslagstiftningens bestämmelser om undandragande förutsattes behålla sin plats i speciallagstiftningen, stannade Skattestrafflagutredningen för att skattebrotten i det aktuella sammanhanget inte borde tas in i brottsbalken.

Fängelsestraffkommittén har i sitt huvudbetänkande (SOU 1986:14) föreslagit att straffbestämmelserna i skattebrottslagen förs över till brottsbalken. Bestämmelser om tillämpningsområdet för skattebrottsbestämmelserna och förfarandereglerna föreslås däremot inte överförda till brottsbalken. För dessa regler föreslogs i stället en särskild reglering utanför brottsbalken. Förslaget fick ett blandat mottagande av remissinstanserna. Kritik riktades bl.a. mot att den föreslagna systematiken skulle bli svåröverskådlig. Vidare framfördes principiella betänkligheter mot den föreslagna ordningen med en särskild lag om tillämpningen av brottsbalkens regler om skattebedrägeri. Konstruktionen ansågs inte väl förenlig med vedertagen lagstiftningsteknik.

Det har hävdats 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 lagrum. I dessa anges den brottsliga handlingen ofta på ett från tid till annan skiftande sätt utan att blankettstraffbudet därför behöver ändras. Skattebrotten brukar hänföras till blankettstraffbuden eftersom de i hög utsträckning får sitt materiella innehåll genom bestämmelser i skatte- och avgiftsförfattningarna, t.ex. regler om vilka uppgifter som i olika sammanhang skall lämnas samt när och hur detta skall ske. Skattebrotten kan emellertid sägas skilja sig från de typiska blankettstraffbuden genom att ha egna brottsbeteckningar och i huvudsak självständiga brottsbeskrivningar. Liknande straffbestämmelser förekommer också redan i dag i brottsbalken t.ex. vad gäller bokföringsbrott i 11 kap. 5 § och miljöbrotten i 13 kap. Skattebrottsbestämmelsernas karaktär av blankettstraffbud innebär därför inte något avgörande hinder mot att föra över dessa brott till brottsbalken. En överflyttning förefaller också lagtekniskt möjlig.

De skäl som brukar anföras för en överflyttning av skattebrottslagen kan sammanfattningsvis sägas vara av två slag. Det första skälet är att en överflyttning skulle vara önskvärd från lagteknisk och systematisk synpunkt. I

detta ligger en allmän strävan att föra in i princip samtliga mer betydelsefulla straffbestämmelser i brottsbalken. Det andra skälet är att en överflyttning skulle ha en pedagogisk och psykologisk funktion genom att allvaret i bestämmelserna betonas genom en placering i brottsbalken.

Mot en överflyttning kan å andra sidan anföras att en lagteknisk och systematisk uppstramning sker redan genom de förslag som läggs fram här genom att i stort sätt samtliga straffvärda förfarandena samlas i skatte-brottslagen.

Det är, som flera remissinstanser påpekat, inte heller givet att en överflyttning till brottsbalken medför att regleringen blir enklare och mer överskådlig. En ytterligare aspekt är att många av de som praktiskt har att beakta skattebrottsbestämmelserna saknar insikt i brottsbalkens systematik och innehåll.

De pedagogiska och psykologiska faktorerna är mer svårfångade. Betydelsen av dessa faktorer bör dock inte överdrivas då det för de enskilda i det närmaste helt torde sakna betydelse hur bestämmelserna om skattebrotten ordnas systematiskt. Frågan torde också ha fått en allt mindre betydelse i och med att skattebrottslagstiftningen utvecklats och att betydande straffskärpningar skett sedan tillkomsten av en skattestrafflag på 1940-talet. Systemet med en särskild skattebrottslag har samtidigt blivit allt mer etablerat och fungerat väl.

De invändningar från principiella och systematiska utgångspunkter som riktats mot ordningen med en särskild specialstraffrättslig reglering berör inte bara skattebrotten utan även annan specialstraffrättslig lagstiftning. En viktig lag i detta sammanhang är lagen (1960:418) om straff för varu-smuggling som bl.a. reglerar vissa undandragandebrott med nära anknytning till skattebrotten (se avsnitt 5). Frågan om en överflyttning av bestämmelserna om skattebrott till brottsbalken rymmer således skiftande aspekter av huvudsakligen lagteknisk karaktär. Eftersom det inte finns något givet svar på frågan var bestämmelserna hör hemma och då det knappast finns några mer påtagliga nackdelar med nuvarande systematik bör ordningen med en särskild skattebrottslag tills vidare bestå.

Brott i samband med införsel och utförsel

Tull är statsrättsligt att anse som en form av skatt. Brott som består i undandragande av tull är därmed ett slags skattebrott. Skattebrottslagen omfattar emellertid inte tull. Den tillämpas inte heller om en skatt eller avgift fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull. I stället är lagen om straff för varusmuggling tillämplig på gärningar som innebär att tull, annan skatt eller avgift undandras staten vid införsel och utförsel

(undandragandebrott). Varusmuggningslagen omfattar även brott som består i att gods förs in eller ut ur riket i strid mot förbud (in- eller utförselbrott).

Från tid till annan har förts diskussioner om att inarbeta undandragandebrotten i varusmuggningslagen i skattebrottslagstiftningen. Varusmuggningslagen skulle i så fall kunna begränsas till att avse brott mot regleringar av införsel och utförsel. Frågan övervägdes redan under förarbetena till 1943 års skattestrafflag men avvisades emellertid med den huvudsakliga motiveringen att tullbrotten var alltför speciella för att 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 stället att lagen i princip borde avse alla slags brott mot införsel- och utförselbestämmelserna. Fördelen med denna ordning var enligt vad

departementschefen 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 har även tagits upp av 1973 års varusmuggningsutredning (SOU 1976:37) och 1986 års varusmuggningsutredning (SOU 1991:84). Ingen av utredningarna har ansett att undandragandebrotten bör föras över till skattebrottslagen. 1986 års varusmuggningsutredning framhöll dock att frågan borde tas upp till förnyade överväganden i samband med en framtida översyn av skattebrottslagen. Inte heller Skattebrottsutredningen anser att undandragandebrotten på tullområdet bör inordnas i skattebrottslagen. Utredningen har dock påpekat att flera av de materiella skillnader som tidigare funnits mellan lagarna, om 1986 års varusmuggningsutrednings och utredningens egna förslag genomförs, kommer att undanröjas. 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 (se avsnitt 4.4). Ett ytterligare hinder undanröjs åtminstone delvis om 1986 års varusmuggningsutrednings förslag om att reglerna om förverkande och om straffansvar för efterföljande hantering av gods som har varit föremål för undandragandebrott enligt smuggningslagstiftningen - förutom vad gäller alkoholdrycker och tobaksvaror - avvecklas. Som Skattebrottsutredningen har funnit kommer det emellertid under alla förhållanden att kvarstå betydande skillnader mellan varusmuggningslagens nuvarande reglering och skattebrottslagen som inte bör undanröjas genom sakliga lagändringar. Oriktiga muntliga uppgifter bör t.ex. inte kunna bestraffas som skattebedrägeri (se avsnitt 4.4). Det ligger däremot i sakens natur att sådana uppgifter måste kunna bestraffas enligt smuggningslagstiftningen eftersom någon generell plikt att lämna skriftlig deklaration inte gäller vid införsel av varor. En annan grupp bestämmelser i varusmuggningslagen som materiellt sett måste finnas kvar vare sig bestämmelserna inarbetas i skattebrottslagen eller inte är de som straffbelägger förfoganden över oförtullat och obeskattat gods (4 § 1 och 2 varusmuggningslagen). Dessutom bör vissa särskilda regler gälla i fråga om förundersökning på tullområdet liksom om befogenheter för tjänstemännen vid Tullverket och vid Kustbevakningen. Behovet av en särreglering skulle i och för sig kunna tillgodoses genom specialregler i skattebrottslagen för fall då ett undandragandebrott begås i samband med införsel och utförsel av varor eller genom hänvisningar till varusmuggningslagen. En sådan reglering skulle emellertid bli komplicerad och svåröverskådlig. Utredningen har anmärkt att när en överflyttning av varusmuggningslagens undandragandebrott till skattebrottslagen ansetts som önskvärd detta inte vid något tillfälle motiverats med att överflyttningen skulle underlätta tillämpningen av lagstiftningen eller medföra några andra praktiska fördelar. Önskemålet är snarare grundat på att man sett det som naturligt att brott som består i att det allmänna undandras föreskrivna skatter och avgifter regleras i en och samma författning. Om detta systematiska intresse tillgodoses bryts emellertid den systematik som ligger till grund för den nuvarande varusmuggningslagens utformning, nämligen att lagen bör avse alla slags brott vid införsel och utförsel av varor. Inte sällan förhåller det sig också så att ett undandragandebrott enligt varusmuggningslagen har samband med en överträdelse av en införselreglering. Från praktisk synpunkt är det också en uppenbar fördel om

brott 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.

Även om det givetvis finns likheter mellan en del av de brott som bestraffas enligt varusmuggningslagen och de som omfattas av skattebrottslagen har utredningen påpekat 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.

Mot bakgrund av de skäl som redovisats i det föregående anser regeringen att de undandragandebrott som nu behandlas i varusmuggningslagen för närvarande inte bör inarbetas i skattebrottslagen.

Regeringen återkommer i det följande (avsnitt 5) till frågan om anpassning av regleringen i varusmuggningslagen till de ändringar som föreslås i skattebrottslagen.

62

4.3 Den lagtekniska utformningen av bestämmelsen om skattebrottslagens tillämpningsområde

Regeringens förslag: Uppräkningen i skattebrottslagen av de skatter och avgifter som lagen är tillämplig på upphävs. Skattebrottslagen blir generellt tillämplig på samtliga skatter, även kupongskatt.

Lagen tillämpas även på avgifter till det allmänna om detta följer av särskild föreskrift.

Skattebrottslagen görs subsidiär till lagen (1960:418) om straff för varusmuggling.

Utredningens förslag: Skattebrottsutredningen föreslår att 1 § skattebrottslagen skall ha följande lydelse.

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.

Utredningen föreslår inte att skattebrottslagen skall tillämpas på kupongskatt.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser, förutom Åklagarmyndigheten i Stockholm och Företagarna, har tillstyrkt eller inte haft någon erinran mot att uppräkningsprincipen överges. Riksåklagaren anser dock att socialavgifterna skall behandlas som andra avgifter eftersom termen socialförsäkringsavgifter inte är definierad i lag och att tillämpningsproblem kan komma att uppstå.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund har liknande uppfattningar. Svea Hovrätt, Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund anser att det av lagtexten uttryckligen bör framgå att lagen gäller i fråga om skatt eller avgift och att

andra stycket andra punkten endast avser föreskrifter som kommit till uttryck i författning. Kammarrätten i Stockholm har svårt att se annat än fördelar med den föreslagna ordningen. Kammarrätten påpekar dock att det i och för sig inte kan uteslutas att fråga kan uppkomma om en pålagas innersta väsen och att förslaget tar sikte på avgifter till det allmänna, vilket innebär att den privatisering/bolagisering som inletts kan återverka i sanktionshänseende. Sveriges Advokatsamfund och Företagarna anser det önskvärt med en uttrycklig föreskrift i vederbörande specialförfattning för att skattebrottslagen skall vara tillämplig oavsett om detta gäller en skatt, avgift eller socialförsäkringsavgift. Polismyndigheten i Stockholms län anser att det uttryckliga undantaget för dröjsmålsavgifter, förseningsavgifter eller liknande avgifter bör utgå.

Skälen för regeringens förslag:

Gällande metod

Skattestrafflagens tillämpningsområde reglerades på så sätt att de särskilda skatteförfattningarna innehöll föreskrifter som angav om lagen var tillämplig. 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 en bestämmelse om detta togs in i de skatte- och avgiftsförfattningar som avsågs falla under lagens tillämpningsområde. 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 antogs och skattebrottslagens tillämpningsområde anges inledningsvis genom en uppräkningslista i lagens första paragraf. Avsikten var att uppräkningslistan skulle vara uttömmande. Från denna princip har emellertid gjorts undantag i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift och lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. De nämnda lagarna omfattas inte av uppräkningslistan i skattebrottslagen. I stället anges i de nämnda författningarna att skattebrottslagen är tillämplig.

Skälen för utredningens förslag

Skälen för utredningens förslag att frånga uppräkningsprincipen är att

- uppräkningsprincipen inte följts fullt ut
- redaktionen har kommit att te sig främmande för en författning av den generella karaktär som skattebrottslagen är avsedd att ha
- ständiga ändringar medför risk för fel eller inadvartenser
- uppräkningslistan har kommit att omfatta en rad upphävida skatteförfattningar för att undvika oavsiktlig avkriminalisering.

Utredningens förslag innebär att den uppräkningslista som nu finns i 1 § skattebrottslagen ersätts av regler som medför att alla skatter kommer att omfattas av skattebrottslagen, om det inte anges annorlunda i den materiella

författning som reglerar skatten i fråga. Beträffande avgifter görs en skillnad mellan socialförsäkringsavgifter och andra avgifter. Socialförsäkringsavgifter jämställs i detta hänseende med skatter. Med socialförsäkringsavgifter avser utredningen avgifter som omfattas av lagen (1981:691) om socialavgifter och lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter samt allmänna egenavgifter enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt. För andra avgifter krävs att det i den materiella lagstiftningen anges att skattebrottslagen skall vara tillämplig. Gränsdragningen mellan skatter och avgifter görs utifrån den terminologi som används i den materiella författningen.

Allmänna synpunkter på uppräkningsmetoden

Regeringen ställer sig bakom de allmänna överväganden utredningen gjort beträffande avskaffandet av uppräkningsmetoden. Uppräkningen i 1 § skattebrottslagen har med tiden blivit så omfattande att bestämmelsen och därmed lagens tillämpningsområde blivit svåröverskådligt. Lagens generella karaktär kan också sägas fördunklas av detaljer. Ett annat skäl för att frångå uppräkningsmetoden är, som utredningen påpekat, att uppräkningsmetoden måste ändras så snart en ny skatt eller avgift införs om denna skall omfattas av lagen. Paragrafen har därför kommit att ändras i genomsnitt mer än en gång per år sedan ikraftträdandet 1972. Ständiga ändringar underlättar inte för dem som skall tillämpa lagen och medför också som utredningen påpekat en ökad risk för fel eller inadvartenser.

Inte sällan händer det att skatte- och avgiftsförfattningar upphör att gälla eller att de införs för att gälla endast under en begränsad tid. För att undvika en oavsiktlig avkriminalisering av gärningar som begåtts innan lagen i fråga upphävs står upphävda författningar regelmässigt kvar i uppräkningsmetoden i skattebrottslagen även sedan skatte- eller avgiftsförfattningen upphört att gälla. Det ligger en svårighet i att avgöra när den upphävda skatte- eller avgiftsförfattningen skall undantas från skattebrottslagens tillämpningsområde utan risk för att följderna därav blir en oavsiktlig avkriminalisering. Av uppräkningsmetoden i skattebrottslagen är därför så många som en tredjedel av författningarna upphävda. Förhållandet bidrar inte till att skapa tydlighet och erbjuder knappast heller fördelar för den praktiska tillämpningen. En annan sak är att fördelarna med uppräkningsmetoden dessutom inte fullt ut uppnåtts genom att den i några fall frångåtts.

Även om det 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 bedömas med beaktande av skattebrottsbestämmelsernas karaktär av blankettstraffbud. Eftersom bestämmelserna inte innehåller en fullständig gärningsbeskrivning av brotten måste de läsas mot bakgrund av reglerna i olika skatte- och avgiftsförfattningar. Den som skall tillämpa skattebrottslagen måste således under alla förhållanden inhämta kunskaper om vad som gäller på det aktuella området.

En konsekvent genomförd uppräkningsmetod har vissa fördelar. Som kommit att klart framgå av nuvarande ordning har metoden emellertid också påtagliga nackdelar. Regeringen föreslår att metoden överges då skattebrottslagens tillämpningsområde på ett klart och entydigt sätt kan anges genom en lagteknisk lösning som i huvudsak ansluter sig till utredningens förslag. I det följande kommer förslaget att utvecklas närmare.

Skatter

En grundläggande förutsättning vid utformningen av bestämmelsen som anger skattebrottslagens tillämpningsområde är att tillämpningsområdet anges på ett klart och entydigt sätt.

Skattebrottslagen bör, i likhet med vad utredningen föreslagit, vara generellt tillämplig på skatter. Skattebrottslagen omfattar också redan i dag nästan alla skatter. Lagen omfattar dock inte kupongskatt enligt kupong-skattelagen (1970:624) och inte heller skatt enligt lagen (1976:339) om saluvagnsskatt, lagen (1990:667) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. eller enligt lagen (1994:40) om tillfällig kompensation på viss energiskatt.

Kupongskattelagen innehåller särskilda straffbestämmelser i 31 och 32 §§.

Skattebrottsutredningen har påpekat att de förhållanden som kupongskattelagen reglerar är säregna i förhållande till den övriga beskattningen. Kupongskatten kan sägas utgöra en definitiv källskatt och det är främst oriktiga uppgifter till de organ som är skyldiga att innehålla sådan skatt, i första hand

Värdepapperscentralen VPC AB, som kan medföra straff om uppgifterna medför för låg kupongskatt. Sådana oriktiga uppgifter omfattas i och för sig av den kriminalisering i skattebrottslagen som vi föreslår.

Utredningen har särskilt pekat på att de straffskalor som finns i kupongskattelagen avviker markant från utredningens förslag till ny skattebrottslag. Det maximala straffet i kupongskattelagen är 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 maximistraffet 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 om skälet till förändringen. Utredningen har antagit att kupongskattens konstruktion som en definitiv källskatt haft betydelse i sammanhanget. Med hänsyn till detta och eftersom brott mot bestämmelserna kan röra höga belopp har utredningen utgått från att brotten principiellt sett har eller åtminstone kan tänkas ha samma straffvärde som skattebedrägeri. Utredningen föreslår därför att skattebrottslagen inte skall vara tillämplig för kupongskatt.

Det avgörande skälet för utredningen mot att föra in brott mot kupongskattelagens bestämmelser till skattebrottslagen har således varit svårigheten att bibehålla kupongskattelagens straffskalor. De allvarligaste brottsbeteckningarna i skattebrottslagen förutsätter att det oriktiga uppgiftslämnandet sker till myndighet (jfr förslaget till lydelse av 2 och 4 §§ i skattebrottslagen). Problemet på kupongskatteområdet består i att uppgifter i hög omfattning lämnas till Värdepapperscentralen, som ju inte är en myndighet. Dessa uppgifter läggs sedan till grund för beskattningen. Genom regeringens förslag till utformning av kupongskattelagen bortfaller problemet (se avsnitt 9.10). Vi föreslår nämligen att vid tillämpningen av skattebrottslagen skall Värdepapperscentralen VPC AB likställas med myndighet i fråga om uppgifter som enligt 7 § andra stycket skall lämnas till bolaget. Vårt förslag till ändringar i skattebrottslagen och kupongskattelagen innebär därför att brott mot kupongskattelagens bestämmelser omfattas av förslagen till 2-4, 7 och 8 §§

skattebrottslagen. De påföljder som kan komma i fråga överensstämmer med vad som gäller i övrigt för skattebrott. Om ett förfarande bedöms som mer kvalificerat enligt de generella grunder som finns för en sådan bedömning bör den möjlighet till flexibilitet som finns vid brottsbestämningen och straffmätningen i skattebrottslagen utnyttjas. I och med detta kan skattebrottslagen omfatta även kupongskatt. De särskilda straffbestämmelserna i kupongskattelagen kan därför upphävas. För övriga skatteförfattningar som för närvarande inte omfattas av skattebrottslagen gäller att utrymmet för sådan brottslighet som skattebrottslagen skall beivra genomgående är litet, men att det ändå inte kan anses finnas skäl att generellt undanta lagarna från skattebrottslagens tillämpningsområde.

Avgifter

Skattebrottslagen är tillämplig endast på ett förhållandevis begränsat antal avgifter, främst avgifter på socialförsäkringsområdet och avgifter som omfattas av lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Någon ändring i detta hänseende är inte påkallad. Den generella metod som föreslås beträffande skatter är därför inte lämplig för att bestämma lagens tillämpningsområde för avgifter. Den mest naturliga lösningen är i stället att positivt ange de avgifter som faller inom skattebrottslagens tillämpningsområde. Frågan är närmast om uppräkningsmetoden skall ske i skattebrottslagen eller i avgiftsförfattningen i fråga. De nackdelar som visat sig allmänt gälla för uppräkningsmetoden gäller även för avgifterna även om de inte är fullt så tydliga, eftersom de avgifter som omfattas är betydligt färre till antalet. Vi föreslår att bestämmelser om att en avgift omfattas av skattebrottslagen placeras i den författning som reglerar avgiften i fråga. 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. Eftersom termen socialförsäkringsavgift inte är definierad i lag och det, vilket remissbehandlingen visar, kan uppkomma diskussioner om en avgift är en socialförsäkringsavgift eller inte bör termen inte användas i skattebrottslagen. Även i de författningar som reglerar vad som brukar kallas socialförsäkringsavgifter bör det därför tas in bestämmelser om att skattebrottslagen är tillämplig.

Lagen om straff för varusmuggling

För att undvika lagkonkurrens bör avgränsningen mellan varusmuggningslagens och skattebrottslagens tillämpningsområden, i enlighet med utredningens förslag, göras på så sätt att skattebrottslagen blir tillämplig endast om gärningen inte är belagd med straff enligt varusmuggningslagen. Skattebrottslagen kommer härigenom att gälla för brott som i regel inte har samband med in- eller utförsel.

Skattetillägg m.m.

Regeringen föreslår i likhet med utredningen ett uttryckligt undantag för skattetillägg, avgiftstillägg, räntor, dröjsmålsavgift, förseningsavgift och liknande avgift från skattebrottslagens tillämpningsområde. I och för sig kan hävdas att t.ex. ett skattetillägg definitionsmässigt inte är en skatt. Vi anser dock att undantaget är motiverat av tydlighetsskäl. Detta gäller framför allt i fråga om avgränsningen av de avgifter som kan komma att omfattas av lagen.

Konsekvensändringar

Den föreslagna metoden att ange tillämpningsområdet för skattebrottslagen medför konsekvensändringar i lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1981:691) om socialavgifter, bilskrotninglagen (1975:343), lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift, lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus, mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1994:1704) om lageravgift på vissa jordbruksprodukter, lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter och lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Ändringarna behandlas närmare i författningskommentarerna (avsnitt 10).

63

4.4 De centrala skattebrotten

Regeringens förslag: Skattebedrägeribrottet får en ny brottsbeteckning och benämns i fortsättningen skattebrott samt omfattar även förfaranden som i dag bedöms som uppbördsbrott.

Skattebrottet konstrueras som ett farebrott. Ett skattebrott fullbordas när en oriktig uppgift uppsåtligen lämnas till myndighet eller när en föreskriven uppgiftsskyldighet uppsåtligen åsidosätts om detta ger upphov till fara för att skatt eller avgift skall undandras det allmänna.

Kravet på direkt uppsåt till skatteundandragande slopas för den passiva formen av skattebrott. Det subjektiva rekvisitet blir därmed enhetligt för skattebrottet och kommer att omfatta samtliga uppsåtsformer.

Det s.k. specialsubjektet slopas för passivt skattebrott, vilket innebär att skatteeffekten inte längre behöver ha gynnat den skattskyldige själv eller någon som han företräder, utan kan ha gynnat vem som helst.

Begreppet handling ersätts med ett krav på att uppgifter skall ha lämnats på annat sätt än muntligen för att föranleda straffansvar.

Invändning om kvittning i skattebrottmål bör i princip inte tillmätas betydelse vid ansvarsbedömningen.

Kriminaliseringen av försök till skattebrott slopas till följd av övergången till farerekvisit.

Utredningens förslag: Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen förordar dock en något mindre vidsträckt tolkning av farerekvisitet.

Remissinstanserna: En övervägande del av de remissinstanser som uttalat sig om utformningen av de centrala skattebrotten är positiva till förslaget. Några remissinstanser, bl.a. Riksåklagaren och Riksskatteverket, har emellertid framfört viss kritik. Riksåklagaren ser vissa fördelar med en konstruktion som farebrott i stället för effektbrott då förutsebarheten ökar, såväl med avseende på fullbordanspunkten som frågan huruvida brottet fullbordats eller stannat på försöksstadiet. Enligt Riksåklagaren finns emellertid vägande invändningar mot konstruktionen med ett farebrott, såsom det har presenterats av utredningen, bl.a. kan kravet på konkret fara i utredningens utformning medföra betydande tillämpningssvårigheter. Riksåklagaren är därför inte beredd att tillstyrka lag-

förslaget i denna del. En alternativ utgångspunkt skulle enligt Riksåklagaren kunna vara att kriminalisera gärningen att lämna en oriktig uppgift eller underlåta att lämna deklaration etc. med uppsåt att skatt undandras oavsett vilka effekter eller vilken risk (fara) för effekt som har uppstått eller kan uppstå. En sådan lösning skulle möjligen te sig från rättspolitiska utgångspunkter mer motiverad än den lösning som nu har valts. Vad man vill uppnå med kriminaliseringen är ju att förmå skattskyldiga att lämna ett korrekt underlag för taxeringen. Riksskatteverket har framfört liknande synpunkter och föreslår att farerekvisitet utformas så att alla oriktiga uppgifter som lämnas annat än muntligen och som kan medföra skatteundandragande innebär att fara föreligger. Som otjänliga försök bör enligt verket anses sådana uppgifter som enligt 5 kap. 4 § första stycket 2 taxeringslagen (1990:324) inte medför skattetillägg. Riksskatteverket vill även att farerekvisitet vid s.k. rullande underskott förtydligas, förslagsvis genom att reglerna anpassas så att de motsvarar de fall där skattetillägg påförs med hjälp av ett fiktivt underlag, eftersom fullbordanspunkten kan ligga långt fram.

Skälen för regeringens förslag:

Skattebrott; en ny brottsbeteckning

Beteckningen skattebedrägeri framstår som mindre adekvat, särskilt med hänsyn till den utvidgning som regeringen kommer att föreslå när det gäller det passiva brottet. För en ändring i fråga om brottsbeteckningen talar också det förhållandet att regeringens förslag innebär att de förfaranden som i dag betecknas som oredlig uppbördsredovisning skall hänföras under den centrala bestämmelsen i skattebrottslagen (se avsnitt 4.9). Skattebrottens ställning som självständig brottstyp kommer också till tydligare uttryck med en ändrad brottsbeteckning. Dessutom skulle införandet av en ny brottsbeteckning vara ett ändamålsenligt sätt att tydligt markera den förändring av brottstypen som blir följden av regeringens förhållandevis genomgripande förslag till ändring av det centrala skattebrottet. Regeringen har av dessa skäl funnit det lämpligt att brottet ges den mera neutrala brottsbenämningen skattebrott.

Skattebrottet konstrueras som farebrott

Enligt bestämmelserna i den lag som föregick skattebrottslagen, skattestrafflagen (1943:313), gällde beträffande de centrala brotten - falskdeklaration och vårdslös deklaration - 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 alltså inte för att ansvar för falskdeklaration eller vårdslös deklaration skulle kunna utkrävas. Det var tillräckligt att uppgiften varit "ägnad att" leda till för låg skatt för den deklarationsskyldige eller någon som han företrädde. Ett deklaraionsbrott kunde vidare begås endast genom att en oriktig uppgift lämnades i en formbunden handling, en deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran. Gärningsbeskrivningarna var utformade efter samma principer som sanningsbrotten osann och vårdslös försäkran i 15 kap. 10 § brottsbalken. Underlåtenhet att lämna självdeklaration bestraffades inte i skattestrafflagen utan försummelser av detta slag sanktionerades med penningböter enligt 120 § taxeringslagen (1956:623).

Även den utredning som år 1965 tillsattes för att se över skattestraf-

flagstiftningen, Skattestrafflagutredningen, utformade i sitt förslag till skattebrottslag brottsbeskrivningarna med sanningsbrotten i brottsbalken som förebild. Utredningen föreslog dock att det brottsliga förfarandet inte skulle begränsas 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.

I den proposition (prop. 1971:10) som utarbetades på grund av Skattestrafflagutredningens förslag kom emellertid de centrala skattebedrägeribrotten att utformas som effektbrott. Departementschefen anförde 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 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. Brottskonstruktionen för skattebedrägeri borde utformas med beaktande främst av praktiska synpunkter. Med hänsyn till den utvidgning av det straffbara området som förslaget innebar, borde skattebedrägeribrottet konstrueras som ett effektbrott (prop. s. 229).

Det avgörande för den valda konstruktionen med effektrekvisit tycks alltså ha varit att det ansågs föra för långt att behålla farerekvisitet samtidigt som det straffbara området utvidgades.

Något motsvarande resonemang fördes emellertid inte då det gällde det oaktsamma skattebrottet, vilket 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 innebära, 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 upptäcktes 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. Också här tycks lämplighetssynpunkter ha varit utslagsgivande för valet mellan ett effektrekvisit och ett farerekvisit.

Som framgår av det föregående (avsnitt 4.2) utgår vi från att skattebrotten i vart fall under den närmast överskådliga tiden inte kommer att införlivas i

brottsbalken. Även med den utgångspunkten att brotten mot skatte- och avgiftsförfattningarna kriminaliseras i en särskild strafflag är det enligt vår uppfattning emellertid angeläget att straffbestämmelserna såväl systematiskt som lagtekniskt får 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. Vid valet mellan att konstruera skattebrottet som ett effektbrott eller farebrott behöver därför inte någon jämförelse med brottsbalkens konstruktion göras.

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 lagakraftägande avgörande från skattedomstolarna. Brottmålen skulle alltså kunna avgöras snabbare.

Det är 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 brottet 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 brottet 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 detta skall dock inte överdrivas; även om brottet konstrueras som ett farebrott skulle de allmänna domstolarna naturligtvis som regel följa förvaltningsdomstolarnas uppfattning i själva skattefrågan. Utrymmet för att avgöra ett skattebrottmål utan att avvakta lagakraftvunnet avgörande i skatteprocessen torde visserligen öka något om brottet omkonstrueras till farebrott. 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 brottet 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 det centrala skattebrottet 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 vår 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 annat och enligt regeringens uppfattning långt mera beaktansvärt 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 brottet skall anses fullbordat.

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 till nackdel för det allmänna. 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.

Genom rättsfallet NJA 1987 s. 201 klargjordes att fullbordanspunkten, såvitt gäller skattebrott som påverkat beslut vilka har upptagits i skattelängden, bör antas vara den dag då slutskattsedeln senast skall tillställas den skattskyldige, nämligen den 15 december under taxeringsåret.

De schablonregler som behövt uppställas på grund av svårigheterna i det enskilda fallet att fastställa den exakta tidpunkten när ett beslut fattats står i mindre god överensstämmelse både med lagens ord och med dess grunder. Dessutom kan det i vissa fall framstå som egendomligt att ett skattebrott 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 underrättar 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.

Numera upprättas 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 alltså tillställas den skattskyldige senast den 15 december under taxeringsåret. I det förenklade deklarationsförfarande, som tillämpas från och med 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 gäller även i fortsättningen den 15 december. 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 deklamation med oriktig uppgift emellertid ådra sig ansvar för skattebrott så snart deklamationen kommit in till behörig myndighet. För dessa skatter och avgifter finns nämligen bestämmelser om s.k. automatiska beslut i de speciella författningarna, vilka anger att skatten respektive avgiften skall anses fastställd i enlighet med deklamationen.

Det kan således konstateras att förfarandereglerens utformning på skatteområdet är helt avgörande för bedömningen om ett skattebrott är fullbordat eller inte. Det kan från rationella utgångspunkter vara svårt att försvara en ordning som innebär att förfarandereglererna i så hög grad styr om ett skattebrott är fullbordat eller har stannat på försöksstadiet; särskilt som detta innebär omotiverade skillnader mellan olika skatteslag. Att brottet kan betraktas som fullbordat i och med att en oriktig uppgift har lämnats till beskattningsmyndigheten torde överensstämma med ett naturligt betraktelsesätt och motsvarar dessutom bättre 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 det centrala skattebrottet är de konsekvenser som formerna för skattekontrollen kan få med den nu gällande ordningen. Med den konstruktion brottet har i dag bedöms en oriktighet i en självdeklaration som upptäcks under taxerings-året som försöksbrott - med en lindrigare straffskala - medan brottet om det avslöjas först på ett senare stadium anses som fullbordat. Det förhållande 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.

De konsekvenser som enligt gällande ordning kan bli följden av skattekontrollens inriktning i det särskilda fallet är enligt vår mening 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 debiterings- eller krediteringsbeslut 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.

Det finns således enligt regeringens mening beaktansvärda skäl för en omkonstruktion av skattebrottet till farebrott.

Utredningen har i fråga om farerekvisitet uttalat att det för att ansvar skall kunna komma i fråga krävs att det förelegat en konkret fara för skatteundandragande. Farerekvisitet skall enligt utredningen få samma innebörd som i dag gäller motsvarande rekvisit i 5 § skattebrottslagen angående vårdslös skatteuppgift. Utredningen redovisar tre fall enligt vilka fara inte bör anses föreligga. I det första fallet anges att fara inte anses föreligga om det är praktiskt taget uteslutet att en oriktig uppgift undgår upptäckt, t.ex. när det gäller uppgifter som skattemyndigheten har tillgång till genom register som förs av någon annan myndighet. Vidare bör fara 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 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 enligt utredningen 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. Utredningens uttalanden i denna del har kritiserats av Riksåklagaren och Riksskatteverket.

Beträffande innebörden av farerekvisitet har utredningen som nämnts hänvisat till 5 § skattebrottslagen angående vårdslös skatteuppgift. I propositionen till skattebrottslagen uttalades härvid att åklagaren måste göra sannolikt att förhållandena i det enskilda fallet varit sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt eller avgift skulle påföras med ett för lågt belopp. Det borde för ansvar vara tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid en med normal omsorg företagen rutinmässig granskning. Därvid angavs den redovisningsmetod som skall användas av den redovisningsskyldige, kontrollapparatus utformning, granskningstidens längd och andra liknande faktorer vara av avgörande betydelse vid farebedömningen. En oriktig uppgift som kan avslöjas endast vid en genomgång av bokföring och andra räkenskaper skulle enligt departementschefen så gott som undantagslöst anses innebära fara i lagrummets mening (prop. 1971:10 s. 255).

Utgångspunkten för innebörden av farerekvisitet bör enligt vår mening även framdeles vara att det för ansvar är tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid den normala rutinmässiga kontrollen. Kontrollsystemets uppbyggnad och funktionssätt blir därmed av avgörande betydelse för farerekvisitets innehåll. Såsom Riksskatteverket påpekat i sitt remissyttrande går kontrollen av självdeklarationer till så att alla deklarationsuppgifter registreras på data efter en kontroll som endast görs för att kunna registrera själva uppgiften. Genom samkörning av deklarationsuppgifter med övriga i skatteregistret tillgängliga uppgifter sorteras befarade felaktigheter ut och beräknas olika nyckeltal som kan ge anledning till särskild kontroll. Den rutinmässiga kontrollen är således numera en maskinell kontroll. Någon manuell kontroll av hela deklarationsmaterialet sker inte längre.

På löntagarbeskattningsens område finns ett omfattande system med obligatoriska kontrolluppgifter, dvs. de skall lämnas utan föreläggande av skattemyndigheten. Således skall uppgifter lämnas om bl.a. inkomster av tjänst, ränteintäkter och ränteutgifter samt reavinst respektive reaförlust vid avyttring av andel i

värdepappersfonder. Vid avyttring av andra värdepapper skall kontrolluppgift lämnas om försäljningslikviden. Det förenklade deklarationssystem som tillämpas fr.o.m. 1995 års taxering innebär att deklarationsblanketterna förtrycks med uppgifter från kontrolluppgifterna som direkt kan läggas till grund för beskattning. Utrymmet för skatteundandragande är således vad gäller uppgifter som omfattas av den obligatoriska kontrolluppgiftsskyldigheten begränsat till de fall en oriktig kontrolluppgift lämnats eller kontrolluppgift inte alls lämnats och den skattskyldige inte genom en s.k. tilläggsuppgift rättat felet. Vad gäller mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och punktskatter innebär systemet med s.k. automatiska beslut att deklARATIONERNA ÖVER HUVUD TAGET INTE blir föremål för någon granskning innan skatten bestäms. Beskattningsmyndigheten har därför inte möjlighet att reagera ens för en fullständigt apart uppgift. Dock sker även här, efter beskattningsbeslutet, maskinella kontroller av de lämnade uppgifterna, varvid deklARATIONER som kontrollsystemet bedömer som granskningsvärda sorteras ut.

Den nu beskrivna uppbyggnaden av den rutinmässiga skattekontrollen gör att man inte, på det sätt utredningen föreslagit, kan anse att fara inte föreligger om en uppgift är oklar eller tvivelaktig och därför borde ha föranlett en närmare granskning från myndigheten. Fara för skatteundandragande kan enligt vår mening tvärtom ofta föreligga även i de fall en uppgift i och för sig är oklar eller tvivelaktig. Inte heller kan man, som utredningen antagit, utgå från att det praktiskt taget är uteslutet att en oriktig uppgift undgår upptäckt om den framgår vid kontroll mot register som skattemyndigheten har tillgång till men som förs av andra myndigheter. Som Riksskatteverket påpekat är uppgifter som inte tillförs skatterregistret inte automatiskt tillgängliga för skattemyndigheten och kan inte användas vid urvalskontroll.

Det sagda innebär att farerekvisitet med den uppbyggnad skattekontrollen numera har får en tämligen vidsträckt innebörd.

Sammanfattningsvis anser regeringen att övervägande skäl talar för att skattebrott omkonstrueras till ett farebrott. Därigenom vinner bestämmelsen i sakligt och pedagogiskt hänseende, och den blir dessutom enklare att tillämpa. Vidare uppnås den betydande fördelen att kongruens erhålls mellan det uppsåtliga och vårdslösa skattebrottet. Den formella kopplingen mellan skatteinstansernas och den allmänna domstolens bedömningar kommer också att frånfallas. Till detta kommer att man ökar förutsättningarna för att åstadkomma en enhetlig reglering på skattebrottsområdet, eftersom vissa specialstraffrättsliga brottskonstruktioner alltjämt är utformade enligt principerna för farebrott. Brottet bör enligt vår mening fullbordas genom att en föreskriven uppgiftsskyldighet åsidosätts med uppsåt att skatt skall undandras det allmänna om fara för skatteundandragande uppkommer. I princip alla oriktiga uppgifter som lämnas annat än muntligen och som är relevanta för beskattningsbeslutet kan innebära att fara föreligger. Motsvarande gäller underlåtelse att lämna föreskrivna uppgifter. Beträffande uppenbart orimliga yrkanden kan nämnas att om det inte framstår som sannolikt att dessa uppgifter lämnats med uppsåt att skatt skall undandras det allmänna är skattebrott uteslutet redan på denna grund. Även vid tillämpning av bestämmelserna i 5 § skattebrottslagen om vårdslös skatteuppgift bör farebegreppet tolkas på sätt som nu sagts.

Försök till skattebrott avkriminaliseras

Med den tillämpning av farerekvisitet som nu föreslagits blir utrymmet för

försök till skattebrott synnerligen begränsat. I den mån man över huvud taget skulle kunna tänka sig någon realistisk situation där sådant brott likväl skulle förekomma, får det anses finnas skäl för undantag från skattebrottslagens tillämpningsområde. Regeringen föreslår därför att kriminaliseringen av försök till skattebrott slopas.

Särskilt om kvittning

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 upp-giftens 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. Motsvarande gäller med något undantag på skatteområdet i övrigt.

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. Skattebrottsutredningen har i sitt betänkande uppgett att man inte haft underlag för att göra någon bedömning av i vad mån praxis härvidlag förändrats efter år 1991.

Den omkonstruktion av skattebrottet till ett farebrott som regeringen föreslår aktualiserar 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 för skatteundandragande förelegat.

Enligt regeringens mening bör, när skattebrottet nu omkonstruerats till ett farebrott, straffbarheten av en oriktig uppgift inte påverkas av den omständigheten att den tilltalade samtidigt lämnat felaktiga uppgifter till sin nackdel eller försummat att göra ett tillåtet avdrag. Hänsyn bör således inte tas till kvittningsinvändningar i andra fall än då invändningen har omedelbart samband med den oriktiga uppgiften. En annan sak är att sådana omständigheter kanske någon gång kan påverka straffmätningen eller valet av påföljd.

Ett enhetligt uppsåtsrekvisit

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 finns därför anledning att diskutera frågan om det finns skäl att inom skattestraffrätten behandla underlåtenhet och aktivt handlande på olika sätt.

Regeln om passivt skattebrott i 2 § andra stycket skattebrottslagen har kommit att utformas så att den ställer krav på direkt uppsåt hos gärningsmannen. För att ansvar för passivt skattebrott skall kunna utkrävas fordras således att den skattskyldige genom att underlåta att deklarerat 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.

I den allmänna diskussionen kring skattebrottslagens utformning har vid åtskilliga tillfällen framförts synpunkter på den nuvarande utformningen av det passiva skattebrottet. 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 skattebrott 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. En utförlig genomgång av bakgrunden till nuvarande bestämmelse och tidigare förslag till ändring har redovisats av Skattebrottsutredningen i nu föreliggande betänkande (SOU 1995:10 s. 200 ff). 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. Bevissvårigheterna 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. Dessa förfaranden får 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 erlägga 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 skattebrott. 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 deklarera även vid visshet på denna punkt, torde han kunna fällas till ansvar för oredlig uppbördsredovisning beträffande den innehållna källskatten men knappast för skattebrott 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 deklarera.

Risken för att någon numera skall i bokstavig mening glömma bort att deklarera 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 ett föreläggande 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 eller skönsbeskattning.

Man kan emellertid inte bortse från att en underlåtenhet att deklarera kan vara att hänföra till omständigheter som visserligen inte är ägnade att ursäkra försummelsen men som ändå saknar anknytning till ett i egentlig mening bedrägligt syfte. Arbetsanhopning, personliga problem och andra liknande förhållanden kan medföra att deklarationsbestyren skjuts upp på en obestämd framtid eller mer eller mindre förträngs. Om i sådana eller liknande fall den skattskyldige inte bara skulle förpliktas att betala förseningsavgift och skattetillägg utan också fällas till ansvar för skattebrott 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, såvitt avser inkomst- och förmögenhetsbeskattning,

emellertid läget numera förändrat i förhållande till det som förelåg vid skattebrottslagens tillkomst, främst beroende på att taxeringen för skattskyldiga i allmänhet i så utomordentligt stor utsträckning bygger på kontrolluppgifter. Sedan skattebrottslagen infördes har skyldigheten att lämna kontrolluppgifter successivt utökats. Det förenklade deklarationsförfarande som tillämpas från och med 1995 års taxering bygger också på en utvidgad skyldighet i detta avseende. 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 förtrycktes vid 1995 års taxering förenklade deklarationsblanketter till sammanlagt 5 453 000 personer. Av dessa beräknas i runda tal 60 % eller 3 250 000 ha lämnats utan tilläggsuppgift. Dessa deklareranter har således godkänt det utsända taxeringsförslaget.

För det stora flertalet skattskyldiga gäller därför att en underlåtenhet att deklarerera inte kan medföra ansvar för skattebrott 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 trots underlåtenheten att deklarerera. 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 deklarerera bedöms enligt samma regler oberoende av vilken skatt eller avgift som redovisningen avser. Även från systematisk synpunkt får det anses vara en vinst att kongruens uppnås mellan det aktiva och passiva skattebrottet. Till detta kommer att enhetliga regler regelmässigt kan antas vara till gagn för rättstillämpningen.

Regeringen anser 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 skattebrott. Vi föreslår alltså att kravet på direkt uppsåt slopas.

Däremot bör inte underlåtenhetsbrott som är att tillskriva oaktsamhet bedömas som vårdslös skatteuppgift. Som närmare kommer att utvecklas i det följande (avsnitt 4.8) är det vår 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 deklarerationer kommer däremot enligt vårt förslag att i inte ringa fall kunna dömas för skatteredovisningsbrott.

Specialsubjekt vid passivt skattebrott

Det passiva skattebedrägeribrottet är till skillnad mot det aktiva konstruerat med ett s.k. specialsubjekt. 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 regeringens mening finns inte skäl att bedöma en arbetsgivare som med uppsåt att skatt skall undandras det allmänna underlåter att lämna kontrolluppgift annorlunda än den som lämnar en oriktig kontrolluppgift. Något krav på specialsubjekt bör därför inte uppställas för underlåtelsefallen. Vi föreslår därför att specialsubjektet utmönstras ur 2 § skattebrottslagen.

Handlingsbegreppet m.m.

För att ansvar för aktivt skattebedrägeri skall komma i fråga fordras 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. 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 en skatte- eller taxeringsrevision föranleda ansvar, liksom oriktiga uppgifter i handlingar som inges till domstol i en skatteprocess. Det sistnämnda var tidigare en omdiskuterad fråga, 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 som 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.

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, räkningsuppgifter (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. uppbördslagen (1953:272). 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 (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 tidigare i avvaktan på Skattebrottsutredningens arbete skjutit frågan om elektroniska deklARATIONER på framtiden (prop. 1994/95:93 s. 22).

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.). 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 bl.a. för användning av elektroniska dokument inom både förvaltningen och näringslivet (dir. 1994:42). Denna utredning beräknas avsluta sitt arbete under våren 1996.

Utredningen konstaterar att om begreppet handling bibehålls som ett rekvisit i skattebrottslagen fordras en närmare precisering av begreppet för att även elektroniska deklARATIONER skall omfattas av lagens straffbestämmelser. Utredningen har dock inte funnit det 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 straffrättsens område. Därtill kommer att frågan om en rättslig reglering för användningen av elektroniska dokument för närvarande är föremål för särskild utredning. Mot bakgrund av bl.a. den snabba utvecklingstakten inom informationstekniken får det anses mera ändamålsenligt att ta bort begreppet handling i brottsbeskrivningarna i stället för att ge ordet en närmare angiven betydelse i skattebrottslagens mening. Utredningen föreslår därför att oriktiga uppgifter som lämnas på annat sätt än muntligen bör kunna medföra straffansvar för skattebrott och vårdslös skatteuppgift. Utredningens förslag i denna del har lämnats utan erinran av remissinstanserna. Även regeringen delar utredningens bedömning att det mest ändamålsenliga är att ta bort begreppet handling i brottsbeskrivningarna. Syftet med begreppet handling i skattebrottslagen torde vara att skilja mellan muntliga uppgifter som inte kan leda till straffansvar och uppgifter i handlingar. Regeringen föreslår därför att oriktiga uppgifter som lämnas på annat sätt än muntligen bör kunna medföra straffansvar för skattebrott. Motsvarande bör följdenligen gälla även för skatteförseelse och vårdslös skatteuppgift.

4.5 Skatteförseelse

Regeringens förslag: Kriminaliseringen av ringa brott behålls oförändrad.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att straffbestämmelsen om skatteförseelse bör utvidgas till att omfatta skattebrott som med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art och att ringa brott avkriminaliseras. Den särskilda åtalsprövningsregeln i 13 § skattebrottslagen blir därigenom obehövlig och kan upphävas. Vidare föreslår utredningen att straffbestämmelserna i uppbördslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter m.fl. författningar skall flyttas över till skattebrottslagen och inordnas under bestämmelsen om skatteförseelse. Även muntliga uppgifter skall kunna föranleda ansvar. Straffskalan föreslås innehålla, förutom böter, även fängelse i högst sex månader.

Remissinstanserna: Förslaget om en lägre straffskala för brott av mindre allvarlig art tillstyrks av flertalet instanser, även om några har invändningar mot rubriceringen skatteförseelse för brott varpå kan följa fängelse. Avkriminaliseringen av ringa brott tillstyrks likaså. Vissa instanser är kritiska mot den föreslagna utvidgningen av tillämpningsområdet för skatteförseelse. Några har också invändningar mot att muntliga uppgifter kriminaliseras. Riksåklagaren är kritisk mot förslaget att utvidga tillämpningsområdet för skatteförseelse genom att överföra bestämmelser från andra författningar till 3 § skattebrottslagen, eftersom detta kan medföra tillämpningssvårigheter då antalet förfaranden som 3 § gjorts tillämplig på är stort och paragrafen i sig är svårtillgänglig. Mindre allvarlig och mindre vanlig brottslighet bör även i framtiden straffbeläggas i speciallagarna. Vidare bör muntliga uppgifter inte omfattas av kriminaliseringen. Riksåklagaren har även svårt att tillgodogöra sig utredningens uppfattning att straffbestämmelser inte bör ersättas med sanktionsavgifter. Den ökning av skattemyndigheternas arbetsbelastning som en depenalisering skulle medföra motsvaras ju av minskade kostnader hos polis, åklagare och domstolar. Riksskatteverket tillstyrker en utvidgning av tillämpningsområdet för skatteförseelse med tre undantag; underlåtelse att fullgöra skyldighet att innehålla skatt, oriktig uppgift om innehav av F-skattsedel och brott mot skyldigheten att lämna korrekta kontrolluppgifter bör, för att understryka hur allvarliga dessa brott är, klassificeras som skattebrott och flyttas till ett nytt stycke i 2 § skattebrottslagen. Malmö tingsrätt avstyrker en utvidgning av tillämpningsområdet så att bestämmelser i andra författningar inarbetas i skattebrottslagen, då abstraktionsnivån på reglerna i 3 § andra och tredje styckena är betydande och kan förväntas medföra tillämpningssvårigheter. Eftersom bestämmelserna sällan tillämpas, medför det inte några påtagliga nackdelar att behålla nuvarande ordning. Vidare avstyrks att bestämmelsen om skatteförseelse görs tillämplig på muntliga uppgifter, då det praktiska utrymmet blir begränsat och förundersökningarna många gånger kan förväntas bli oproportionerligt betungande. Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet anser att benämningen skatteförseelse inte bör användas för annat än mindre allvarliga brott, som endast kan medföra böter. Benämningen kan behållas för de brottstyper som regleras i 3 § andra och tredje styckena. Däremot bör beteckningen skattebrott

användas även för de mindre allvarliga fallen som avses i 3 § första stycket och att en föreskrift om en särskild straffskala för sådana fall ges i ett andra stycke i 2 §. Det bör också gå att finna en mindre svårförståelig avfattning av 3 § andra stycket. Vidare förordas att den föreslagna bestämmelsen i 6 § om försök till skattebrott inte bör tas in i skattebrottslagen. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR anser att det kan vara att gå alltför långt att kriminalisera muntliga uppgifter. Företagarna finner att skatteförseelse av mindre allvarlig art kan avkriminaliseras. Administrativa sanktioner, i vissa fall i kombination med dröjsmålsränta räcker för att avhålla de skattskyldiga från att företa viss handling. Generellt bör åtal inte förekomma när en administrativ sanktion utgått. Vidare bör muntliga uppgifter inte kriminaliseras.

Skälen för regeringens förslag:

Gällande ordning i huvuddrag

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 anses 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.

Vad gäller 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.

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).

Gränsdragningen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse har tydliggjorts i bl.a. rättsfallet NJA 1984 s. 384. Målet gällde ett åtal för försök till skattebedrägeri. Gränsen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse har kommit att ligga vid ungefär 3/4 basbelopp i de fall storleken av undandragen skatt är av avgörande betydelse för brottets rubricering. I detta sammanhang bör även nämnas att Riksåklagaren och Riksskatteverket 1978 enats om att brottsanmälan normalt bör begränsas till fall där den undandragna skatten uppgår till minst 3/4 av det basbelopp som gällde vid taxeringsårets ingång.

Under åren 1990 och 1991 har enligt statistik från Statistiska centralbyrån 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. Sannolikt har skattemyndigheterna mycket sällan anmält misstankar om skattebrott som i händelse av fällande dom skulle vara att bedöma som skatteförseelse. Enligt 17 § skattebrottslagen behöver ju skattemyndigheten inte göra anmälan om skattebrott om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt lagen eller om anmälan av annat skäl inte behövs.

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. Tänkbara förklaringar är skattemyndigheternas arbetsbelastning och deras kännedom om stora målbalanser hos polisen och åklagarmyndigheterna.

Av avgörande betydelse för den låga anmälningsfrekvensen vad gäller skatteförseelse är sannolikt att skattemyndigheten vid sin bedömning om en brottsanmälan skall göras inte i någon större utsträckning ser till omständigheterna i det enskilda fallet, utan i stället låter den beloppsgräns som Riksskatteverket 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.

Kriminaliseringen av skatteförseelse består

Det finns enligt regeringens mening skäl att så långt möjligt fullfölja den tanke som låg till grund för förslaget till skattebrottslag, nämligen att överträdelse av mera ordningsmässig karaktär i första hand endast bör träffas av administrativa sanktioner. Denna princip går dock inte att strikt upprätthålla, bl.a. på grund av att administrativa sanktioner saknas i ett flertal fall.

Det bör redan i detta sammanhang anmärkas att regeringen 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 skattebrott (avsnitt 4.9). Om förslaget 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. Det kan visserligen ifrågasättas om gärningar med ett så lågt straffvärde över huvud taget bör vara kriminaliserade när det, som på skattebrottsområdet, förekommer ett administrativt sanktionssystem vid sidan om det straffrättsliga. I många 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.

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. En viktigare invändning är emellertid att det i många fall ändå kan komma att handla om betydande belopp. Som tidigare nämnts har den gräns mellan skattebedrägeri och skatteförseelse som har kommit att tillämpas i praxis bestämts till 3/4 av basbeloppet. Basbeloppet uppgick år 1995 till 35 700 kr. Det innebär att det undanhållna skattebeloppet för närvarande måste uppgå till 27 000 kr för att åtal för skattebedrägeri i praktiken skall kunna komma i fråga. Med en skattesats på 30 procent för kapitalinkomster medför detta att en skattskyldig kan underlåta att redovisa t.ex. en reavinst på upp till 90 000 kr utan att det skulle anses utgöra ett brott. Detta skulle för många framstå som stötande och den preventiva verkan som ett eventuellt åtal innebär skulle gå förlorad. Med hänvisning till det anförda har regeringen kommit till den slutsatsen att ringa fall även fortsättningsvis bör vara kriminaliserat. Bestämmelsen om skatteförseelse omfattar som nämnts endast ringa fall. Utredningen har föreslagit att straffbestämmelsen om skatteförseelse bör utvidgas till att omfatta skattebrott som med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art. Av författningskommentaren framgår att detta regelmässigt bör avse gärningar avseende skattebelopp upp emot två basbelopp. Regeringens ställningstagande att ringa brott även fortsättningsvis bör vara kriminaliserat innebär emellertid att någon ändring av hittillsvarande praxis för vad som skall anses vara ringa brott inte är avsedd. Utredningen har till följd av sitt ställningstagande att undanta ringa skattebrott från det straffbara området föreslagit att den nuvarande åtalsprövningsregeln i 13 § skattebrottslagen, som innebär att åtal i ringa fall får väckas endast om det finns särskilda skäl, skall upphävas. Frågan är emellertid med regeringens ståndpunkt om fortsatt kriminalisering av ringa fall inte längre aktuell.

Beträffande utredningens förslag om en utvidgning av tillämpningsområdet för

skatteförseelse till att omfatta sådana förfaranden som avses i straffbestämmelserna i uppbördslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter m.fl. författningar, hänvisas till avsnittet om skatteredovisningsbrott och skattebetalningsbrott (avsnitt 4.8).

65

4.6 Grovt skattebrott

Regeringens 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 använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller att brottet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning. Ändringen är inte avsedd att åstadkomma någon ändrad rättstillämpning utan i stället att anpassa lagen efter rådande praxis.

Utredningens förslag: Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens föreslagna kvalifikationsgrund att falska handlingar skall ha använts i stor omfattning har dock slopats. Det räcker med att falska handlingar använts. Utredningen har även föreslagit att den allmänna kvalifikationsgrunden att brottet eljest varit av synnerligen farlig art skall slopas.

Remissinstanserna: Flertalet är positiva. Dock har endast ett fåtal lämnat mer specificerade synpunkter. Riksåklagaren anser att även begagnande av osanna handlingar bör nämnas vid uppräkningsen av vad som särskilt skall beaktas vid bedömningen av om brottet är grovt. Osanna handlingar är enligt Riksåklagaren vanligt förekommande i mål angående skattebedrägeri.

Skälen för regeringens förslag: Vid bedömningen om ett skattebedrägeri är att anse som grovt skall, enligt 4 § andra stycket skattebrottslagen, särskilt beaktas om brottet rört mycket betydande belopp eller eljest varit av synnerligen farlig art. Påföljden är fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

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 vid tillkomsten av skattebrottslagen (prop. 1971:10 s. 352), 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.

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 (se t.ex. NJA 1974 s. 194, 1979 s. 286, 1980 s. 359 II och 1987 s. 201).

Vid bedömningen om ett skattebedrägeri är att anse som grovt har i praxis 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 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.

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.

Regeringen kommer alltså till den slutsatsen att användandet av falska handlingar och vilseledande bokföring i lagen bör anges som exempel på fall då ett skattebrott kan vara att anse som grovt. Däremot finner regeringen inte, till skillnad mot Riksåklagaren, skäl att låta användande av osanna handlingar uttryckligen nämnas i lagtexten.

Regeringen har i och för sig förståelse för att även begagnandet av osanna handlingar i vissa fall kan te sig lika straffvärt som att använda sig av falska handlingar. Fall då någon begagnar sig av osanna handlingar, t.ex. oriktiga fakturor, på ett sätt som gör att gärningen vid en helhetsbedömning bör bedömas som grov, kan emellertid enligt vår mening hänföras under 4 §, även om inte osanna handlingar nämns särskilt i lagtexten. Frågan har kommenterats närmare i författningskommentaren till 4 §.

Högsta domstolen har 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 (1968:64)). 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.

Regeringen 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 vi föreslår kan det ifrågasättas om det finns tillräckliga skäl att behålla det fallet att brottet varit av synnerligen farlig art som kvalifikationsgrund. Med hänsyn till att IT-teknik kan få en användning som i dag inte kan förutses får det emellertid anses befogat att behålla en mer allmän lokution som tar sikte på andra typfall av grova brott.

Huvudfallet av grovt brott bör även i fortsättningen vara att det avsett mycket betydande belopp. Detta exempel bör alltså anges först i exemplifieringen.

66

4.7 Vårdslös skatteuppgift

Regeringens förslag: Den som av grov oaktsamhet på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift till myndighet döms för vårdslös skatteuppgift om fara för att skatt skall undandras det allmänna uppkommer 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. Straffskalan bestäms till böter eller fängelse högst ett år.

Utredningens förslag: Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som yttrat sig i denna del är positiva eller har inga invändningar mot förslaget. Svenska Arbetsgivareföreningen, Sveriges Industriförbund och Lantbrukarnas Riksförbund finner dock, med hänsyn till att redovisnings- och inbetalningstider kraftigt förkortats för såväl uppbörd som mervärdesskatt och då detta medför stor tidspress för företagaren, att faran för att felaktigheter skall uppstå ökar. Det är därför mycket angeläget att frågan om vårdslös skatteuppgift belyses vidare från denna synpunkt.

Skälen för regeringens förslag:

Behovet av att kriminalisera oaktsamhet

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.

Skattestrafflagutredningen 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.).

I propositionen till skattebrottslagen uttalades att grov oaktsamhet borde 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 pekade inledningsvis på att någon motsvarighet inte finns bland förmögenhetsbrotten i brottsbalken. Emellertid är förhållandena på skatteområdet rätt speciella i vissa avseenden. Det händer inte sällan att avsevärda bevissvårigheter 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, ansåg departementschefen det nödvändigt att kunna ingripa med straffsanktion även om skattetillägg kan utgå.

Grunderna för departementschefens uttalande angående behovet av en kriminalisering av vårdslösa skattebrott har ifrågasatts av Fängelsestraffkommittén. I sitt huvudbetänkande, Påföljd för brott, anförde kommittén bl.a. att det inte kan 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 innebar enligt kommittén inte att den allmänt argumenterar emot oaktsamhetsbrott, men 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. Kommittén ansåg att för den som av oaktsamhet, låt vara grov, avgett en oriktig uppgift vid deklaration ett fängelsestraff överstigande ett år inte borde få komma ifråga (SOU 1986:14 s. 239).

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 regeringens uppfattning att skattebrotten utgör en särskild brottstyp och att analogier med brottsbalksbrotten inte bör drivas alltför långt. Den avgörande frågan blir därför 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. 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 6 har regeringen inte heller funnit skäl att nu föreslå någon utvidgning av tillämpningsområdet för de administrativa sanktionerna.

När det gäller företrädare för juridiska personer finns det enligt vår 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 om gärningsmannskap 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 vår mening 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. Regeringen anser därför att en kriminalisering av oaktsamhetsbrottet bör behållas.

Oaktsamhetsbrottets straffvärde

Vårdslöshetsbrott har i normalfallet ett lägre straffvärde än det uppsåtliga brottet. Straffmaximum för skattebrott av normalgraden är två års fängelse. Vad gäller vårdslös skatteuppgift är straffmaximum också två år, dock finns även böter i straffskalan. Som närmare skall utvecklas i det följande innebär regeringens förslag att även det oaktsamma uppbördsbrottet skall omfattas av straffbestämmelsen om vårdslös skatteuppgift (avsnitt 4.9). Den som gör sig skyldig till vårdslös uppbördsredovisning enligt nuvarande bestämmelser kan

dömas till högst sex månaders fängelse.

Lagrådet har ifrågasatt om inte straffmaximum bl.a. med hänsyn till att 5 § nu föreslås omfatta fall som hittills rubricerats som vårdslös uppbördsredovisning bör sänkas till ett år.

Regeringen delar Lagrådets uppfattning och föreslår därför att straffet för vårdslös skatteuppgift skall vara böter eller fängelse i högst ett år. Någon ändring av nuvarande påföljdspraxis är dock inte avsedd.

Maximistraffet för oaktsamhetsbrottet enligt varusmuggningslagen är för närvarande två års fängelse. Detta gäller både för brott mot införselbestämmelser och för undandragandebrott. Regeringen 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.

Innebörden av det objektiva rekvisitet betydande belopp

Gränsen för när "betydande belopp" i straffbestämmelsen om vårdslös skatteuppgift skall anses föreligga har i praxis 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 uppbördsbrottet 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 uppbördsbrott skall bedömas som ringa har i rättspraxis ansetts böra ligga högre än vad som avses med "betydande belopp". Åtal för vårdslös uppbördsredovisning torde i dag inte väckas om skatte- eller avgiftsbeloppet understiger två basbelopp.

Enligt regeringens förslag, som närmare presenteras i avsnitt 4.9, kommer vårdslös skatteuppgift även att omfatta oriktig uppgift vid uppbördsredovisning. Kravet på grov oaktsamhet, som bör behållas, innebär i sig att mindre allvarliga förfaranden inte föranleder straffansvar. 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 uppbördstermin eller några få arbetstagares skattemedel. Det torde vidare vara att bedöma som ett brott om en oriktig uppgift som har betydelse dels för källskatten, dels för arbetsgivaravgiften lämnas i en uppbördsdeklaration. Det får anses 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 en inte alltför avlägsen framtid kan uppbördsredovisningen för övrigt även komma att omfatta mervärdesskatt.

Att ange gränsen för straffria oaktsamma handlingar genom ett objektiva

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 skattebeloppet och övriga omständigheter inte skall leda till ansvar.

Enligt regeringens mening bör gärningar som beträffande uppbördsbrotten 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. Såvitt avser inkomst- eller förmögenhetsskatt bör gränsen i likhet med vad som gäller i dag vara ett basbelopp.

67

4.8 Skatteredovisningsbrott och skattebetalningsbrott

Regeringens förslag: För att en mera enhetlig och överskådlig reglering skall åstadkommas föreslås 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 att bestraffas som skatteredovisningsbrott.

Underlåtelse att innehålla skatt och inbetala skatt som innehållits för annan föreslås få beteckningen skattebetalningsbrott.

Kriminaliseringen omfattar på samma sätt som vid skattebrott endast uppgifter som lämnas annat än muntligen. Detta innebär en avkriminalisering avseende oriktiga muntliga uppgifter vid sådana brott som överförts från bl.a. uppbördslagen.

Straffskalan för skatteredovisningsbrott föreslås omfatta böter och fängelse upp till sex månader, medan skattebetalningsbrott föreslås sanktioneras med böter eller fängelse högst ett år.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att de straffbestämmelser som föreslås överflyttade från uppbördslagen m.fl. författningar skall rubriceras som skatteförseelse. Frånsett benämningen överensstämmer utredningens förslag i denna del i övrigt i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår dock inte att muntliga uppgifter skall undantas från det kriminaliserade området. Som nämnts under avsnitt 4.5 föreslår utredningen vidare att straffbestämmelsen om skatteförseelse även bör omfatta skattebrott som med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art.

Remissinstanserna: Flera instanser är kritiska mot den föreslagna utvidgningen i övrigt av tillämpningsområdet för skatteförseelse, då antalet bestämmelser som överförts från specialförfattningarna är stort och 3 § i sig är svårtillgänglig. Många avstyrker också att muntliga uppgifter kriminaliseras.

Skälen för regeringens förslag:

Allmänt

En bärande tanke i detta lagstiftningsärende har varit att söka åstadkomma en mera enhetlig och överskådlig reglering än den nuvarande. En tänkbar lösning

synes vara att till skattebrottslagen överföra betydande delar av den kriminalisering som i dag har kommit till uttryck i uppbördslagen (1953:272), lagen (1990:325) 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 tas in 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 straffsats, återförs på enhetliga principer.

De bestämmelser som det här är fråga om tillämpas sällan - i många fall praktiskt taget aldrig - i praktiken. En utväg skulle därför kunna vara 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. Regeringen anser därför att kriminaliseringen i allt väsentligt bör behållas, närmast med sikte på fall då föreliggande kontrollsvårigheter mera systematiskt utnyttjas av de uppgiftsskyldiga. Med denna utgångspunkt finner vi att det skulle innebära fördelar att samla straffsanktionerna i skattebrottslagen. Kriminaliseringen blir därigenom enhetligt utformad och sätts i relation till övriga straffbestämmelser på skatteområdet.

Utredningen har föreslagit att de nu aktuella straffbestämmelserna skall inordnas under bestämmelsen om skatteförseelse i 3 § skattebrottslagen.

Utformningen av denna paragraf har emellertid mött kritik från remissinstanserna, som ansett att den blivit onödigt svårtillgänglig. Regeringen, som delar denna bedömning, har därför valt att bryta ut dessa bestämmelser från skatteförseelsebrottet och placera dem i en egen paragraf. Som vi senare återkommer till i avsnitt 4.9 kommer uppbördsbrotten i nuvarande 7-9 §§ skattebrottslagen att inordnas under de centrala skattebrotten i 2-5 §§. Vidare har försöksbrottet i 6 § slopats till följd av att skattebrottet har omkonstruerats till farebrott. Då de straffbestämmelser som nu är i fråga i många avseenden skiljer sig från det typiska skattebrottet, har vi sett det naturligt att i stället föra in dessa i 6-8 §§. Flera remissinstanser har pekat på att det rör sig om ett stort antal olika förfaranden som i dagsläget är straffbelagda i en mängd paragrafer i ett flertal lagar, vilket i vissa fall tagits till intäkt för att någon sammanföring till skattebrottslagen inte borde ske. Regeringen anser ändå med hänsyn till vad som tidigare anförts att det är angeläget att åstadkomma en någorlunda sammanhållen reglering. Vi har funnit beteckningen skatteredovisningsbrott mest lämplig som en samlande beteckning på huvuddelen av de förfaranden som nu avses. Beträffande underlåtenhet att innehålla respektive inbetala skatt instämmer vi i Lagrådets förslag att beteckna dessa brott skattebetalningsbrott, eftersom dessa förfaranden skiljer sig från övriga gärningar som redovisas i detta avsnitt.

Tillämpningsområdet för skatteredovisningsbrott

Den grundläggande bestämmelsen om skatteredovisningsbrott i 7 § skattebrottslagen bör till en början omfatta fall då någon i annat fall än som avses i 2 § uppsåtligt till myndighet lämnar oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt eller uppsåtligt underlåter att lämna en föreskriven uppgift av sådant slag som skall lämnas utan särskilt föreläggande eller anmaning. Härigenom kommer bl.a. brott mot skyldigheten att lämna korrekta kontrolluppgifter att kunna bedömas som skatteredovisningsbrott i de fall då 2 § inte är tillämplig. Även uppsåtligt lämnade oriktiga uppgifter som av ett eller annat skäl inte medför fara för skatteundandragande bör omfattas av denna kriminalisering.

Som skatteredovisningsbrott bör vidare sådana fall beivras som består i att någon till sin arbetsgivare eller annan, som är skyldig att lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse till myndighet, uppsåtligt lämnar oriktig uppgift som är av betydelse för fullgörande av sådan skyldighet. Även uppsåtlig underlåtenhet att lämna sådana uppgifter bör kunna rubriceras som skatteredovisningsbrott 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 skatteundandragande föreligger. I sådant fall blir 2 § tillämplig om uppsåt till skatteundandragande föreligger.

I detta sammanhang bör nämnas något om gränsdragningen mellan skattebrott enligt 2 § och skatteredovisningsbrott enligt 7 §. Bestämmelserna i 7 § är avsedda att användas i de fall 2 § inte är tillämplig. Enligt 2 § straffbeläggs, förutom lämnande av oriktig uppgift, även underlåtenhet att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven handling. Dessa förfaranden kan även beivras med stöd av 7 §. Som tidigare nämnts krävs emellertid för skattebrott enligt 2 § att förfarandet innebär fara för skatteundandragande. Motsvarande rekvisit uppställs inte för skatteredovisningsbrott. Det räcker med att uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för uppgiftslämnaren eller annan att betala skatt eller för fullgörandet av skyldighet att lämna kontrolluppgift etc. Vidare skall uppsåtet i 2 § omfatta såväl skatteundandragandet som lämnandet av den oriktiga uppgiften respektive underlåtenheten att lämna föreskriven handling, medan uppsåtet i 7 § omfattar endast det senare ledet.

Den culpösa motsvarigheten till skatteredovisningsbrott har fått beteckningen vårdslös skatteredovisning och regleras i 8 §. Dock omfattas, med ett undantag, endast underlåtenhetsfallen av bestämmelserna i 8 §.

Den reglering som nu föreslås innebär således i princip 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. Regeringen anser likväl att en sådan lösning ter sig mest naturlig. Att generellt straffbelägga grovt oaktsamt lämnande av oriktiga uppgifter även när fara för skatteundandragande ej föreligger synes leda alltför långt.

Det finns emellertid ett område där en kriminalisering av oaktsamt lämnande av oriktiga uppgifter är nödvändig. Enligt 79 a § uppbördslagen är det för

närvarande straffbart att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämna oriktiga uppgifter om innehav av F-skattesedel. Av prop. 1991/92:112 om F-skattebevis framgår bl.a. att den som lämnar ett uppdrag åt någon skall få lita på uppgifter som motparten lämnar om sin skattsedel på preliminär skatt i en faktura. Man får annars ett alltför krångligt system. Åberopas en F-skattesedel skall den alltså i princip gälla. Genom att en företagare på detta sätt enkelt kan ange innehav av F-skattesedel är det mycket viktigt att missbruk kan stävjas. Annars är det stor risk att systemet urholkas. Då det i många fall kan vara svårt att bevisa uppsåt när riktig uppgift lämnats om F-skattesedel och då det i detta fall får anses lika straffvärt att lämna riktig uppgift av grov oaktsamhet får det anses angeläget att straffbelägga även sådana fall.

Beträffande underlåtenhetsfallen är situationen delvis en annan. 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 inte kunna undvara en straffbestämmelse för fall då sådan eller därtill anknuten uppgiftsskyldighet över huvud taget inte fullgörs.

Straffskalan för de här avsedda lagöverträdelserna bör enligt vår 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 findexaktighet av straffskalorna som har kommit till uttryck i nuvarande reglering. De nuvarande straffskalorna i specialförfattningarna har lämnats orörda under lång tid och avspeglar inte den betydelse ett riktigt fullgörande av vissa bestämmelser numera fått eller spännvidden mellan olika fall av förseelser. Till följd av brottsbalkens nu gällande konstruktion av bötes-straffet kommer de lindrigare fallen - i den mån de över huvud taget leder till lagföring - att kunna bestraffas med penningböter även i fortsättningen. I mycket allvarliga fall kan man inte undvara en möjlighet till fängelsestraff.

I fråga om sådana överträdelser som nu avses bör generellt kunna gälla att ringa fall inte skall föranleda straffansvar. I några enstaka fall innebär detta en skillnad i förhållande till nuvarande reglering, men denna synes sakna betydelse.

Regeringen återkommer i avsnitt 4.9 och i författningskommentarerna till konsekvenserna av de här framlagda förslagen. Som redan antytts innebär den föreslagna lösningen att ett inte obetydligt antal straffbestämmelser i andra författningar än skattebrottslagen kommer att kunna upphävas, nämligen 79 och 79 a §§ uppbördslagen, 4 kap. 7-10 §§ lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, 26-28 §§ lagen (1958:295) om sjömansskatt, 66 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 18 kap. 41 § och 26 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen, 83 § fordonsskattelagen (1988:327), 14 § lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus samt 6 § lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt.

Skattebetalningsbrott

Enligt 80 § uppbördslagen är det för närvarande straffbart att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåta att fullgöra skyldigheten att innehålla skatt för annan. Enligt 81 § uppbördslagen sanktioneras arbetsgivare som uppsåtligen

eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att inbetala skatt som innehålles för annan. Även dessa typer av förfaranden bör kunna beivras med stöd av bestämmelserna i skattebrottslagen. Som tidigare nämnts skiljer sig dock denna typ av gärningar från övriga förfaranden som beskrivs i de aktuella specialförfattningarna, varför vi valt beteckningen skattebetalningsbrott och föreslår att bestämmelser om detta tas in i 6 §. Straffskalan föreslås omfatta böter och fängelse i högst ett år. Vi återkommer till frågan i avsnitt 4.9.

Särskilt om muntliga uppgifter

Straff för oriktiga muntliga uppgifter kan ådömas enligt den mycket allmänt hållna men sällan tillämpade 79 § uppbördslagen. Inte heller den genom lagstiftning år 1992 tillagda 79 a § samma lag (angående F-skattsedel) 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 komma i fråga under något skiftande förutsättningar (se t.ex. 83 § fordonsskattelagen). I lagen (1960:418) om straff för varusmuggling 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 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter 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.

Muntliga uppgifter omfattas inte av kriminaliseringen i övrigt i skattebrottslagen. Att kriminalisera muntliga uppgifter för den typ av förfaranden som avses ingå i bestämmelserna om skatteredovisningsbrott skulle därför vara ett avsteg från vad som gäller i övrigt i lagen. Starka skäl talar för att man bibehåller en enhetlig princip i detta avseende. Därtill kommer att vissa av dessa fall, t.ex. underlåtelse att lämna kontrolluppgift under vissa förutsättningar även är straffbart som skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (vilken uttryckligen undantar muntliga uppgifter). Om muntliga uppgifter kriminaliserades i skattebrottslagen skulle detta resultera i en betydande osäkerhet om den muntliga uppgiften är straffbar eller inte. Vidare bör beaktas de betydande bevisvårigheter för polis, åklagare och domstolar som kan förutses om muntliga uppgifter mera regelmässigt skulle anmälas till åtal. Slutligen skulle ett slopande av kriminaliseringen av muntliga uppgifter i fall som dessa inte innebära någon skillnad från vad som faktiskt tillämpas i praktiken, eftersom muntliga uppgifter praktiskt taget aldrig leder till ansvar. Regeringen finner mot bakgrund av vad som sålunda anförts skäl saknas för att låta muntliga uppgifter ingå i det kriminaliserade området beträffande sådana fall som här är i fråga. Denna ståndpunkt överensstämmer även med remissutfallet.

68

4.9 Särskilt om brott mot uppbördslagstiftningen

Regeringens förslag: Uppbördsbrotten i 7-9 §§ skattebrottslagen skall inte längre behandlas som särskilda brottstyper. Straffbestämmelsernas materiella innehåll inarbetas i de centrala brottsbeskrivningarna om skattebrott,

skatteförseelse respektive vårdslös skatteuppgift.

Brotten enligt 79-81 §§ uppbördslagen överförs till straffbestämmelserna om skatteredovisningsbrott respektive skattebetalningsbrott i skattebrottslagen. 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 de föreslagna straffskalorna medger.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår dock att brottet enligt 81 § uppbördslagen (1953:272) som föreskriver straffansvar för arbetsgivare som underlåter att inbetala skatt som innehållits för annan, avkriminaliseras.

Remissinstanserna: Förslagen tillstyrks i huvudsak. Riksskatteverket är dock tveksamt till avkriminalisering av 81 § uppbördslagen. Riksåklagaren tillstyrker förslag om avkriminalisering av 81 § uppbördslagen och att oredlig uppbördsredovisning m.m. blir straffbara som skattebrott, skatteförseelse och vårdslös skatteuppgift. Riksåklagaren finner det vidare rimligt att beloppsgränsen sätts högre vid brott avseende uppbördsredovisning än vid skattebrott. Föreningen Auktoriserade Revisorer delar uppfattningen att 81 § uppbördslagen bör avkriminaliseras, då den solidariska betalningsskyldigheten för ansvarig företrädare i aktiebolag får anses vara det verkliga straffet. Svenska Arbetsgivareföreningen, Industriförbundet och Lantbrukarnas Riksförbund pekar på att enligt utredningen en högre straffbarhetsgräns bör tillämpas avseende beloppets storlek när det är fråga om uppbördsredovisning. Samma resonemang borde kunna föras när det gäller redovisning av mervärdesskatt. Lantbrukarnas Riksförbund betonar särskilt vikten av att det beaktas att redovisnings- och inbetalningstiderna för preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt har förkortats.

Skälen för regeringens förslag:

Oredlig uppbördsredovisning m.m.

Enligt 7 § skattebrottslagen är det straffbart som oredlig uppbördsredovisning, om någon uppsåtligt 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.

Bestämmelserna har 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 arbets-

givaravgifterna, 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 skattebrott 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 frågan om uppbördsredovisningsbrottet har begåtts uppsåtligen (jfr beträffande sistnämnda fråga rättsfallet NJA 1977 s. 225). En ändring enligt vårt 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 vår mening uppenbart befogat önskemål att regleringen i detta avseende förenklas. Regleringen bör därför 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 skattebrott.

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 Brottsförebyggande rådets rapport

69

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.

Skattebetalningsutredningen (Fi 1993:07) arbetar för närvarande med ett uppbördssystem som inbegriper även mervärdesskatten. 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 skattebrott.

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 skattebrott. 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.

Straffbestämmelserna om uppbördsbrott i 7-9 §§ skattebrottslagen bör således enligt regeringens mening slopas. Även dessa brott bör alltså vara straffbara som skattebrott, skatteförseelse och vårdslös skatteuppgift.

Underlåtenhet att inbetala innehållen skatt

Enligt 81 § uppbördslagen (1953:272) är det straffbart för en arbetsgivare att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåta att 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.

Vid prövningen av de subjektiva rekvisiten för brottet skall man inte bara se till förhållandena då den innehållna skatten skulle ha betalats utan också till vad som hänt dessförinnan. Denna aspekt var föremål för 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 behövs emellertid med en viss justering av straffbestämmelsens lydelse.

I rättstillämpningen har i de vanliga fall då arbetsgivaren saknat medel till skatteinbetalningen stor uppmärksamhet ägnats arbetsgivarens ekonomiska situation och de åtgärder som han vidtagit under tiden efter det att skattebeloppet innehållits (se NJA 1969 s. 326, 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).

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.

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. Utredningen för i betänkandet (SOU 1995:10 s. 252 ff) ett resonemang om den nuvarande kriminaliseringen och kommer till slutsatsen att brott som avses i 81 § uppbördslagen bör avkriminaliseras. De principiella betänkligheter som man kan hysa när det gäller kriminaliseringen är inte nya utan har framförts i tidigare lagstiftningssammanhang. Det är emellertid av utomordentlig vikt för uppbördssystemet att innehållen skatt betalas in på det sätt som är förutsatt.

Utredningen har allvarligt ifrågasatt om kriminaliseringen verkligen fyller någon betydelsefull allmänpreventiv funktion som, trots principiella betänkligheter, kan motivera dess existens. 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. Enligt utredningen 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.

Utredningen pekar vidare på att 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.

Riksskatteverket har i sitt remissvar anfört bl.a. att problemet med uteblivna betalningar av medel som avhånts arbetstagaren genom löneavdrag liknar förskingring. Det kan enligt verket inte lösas med möjligheten till företrädaransvarstalan. Problemet berör i hög grad också de enskilda rörelseidkarna. Dessa skulle med utredningens förslag inte drabbas av några sanktioner. Enligt Riksskatteverket finns företrädare för juridiska personer som är helt immuna mot alla indrivningsåtgärder, varför en dom om företrädaransvar inte har någon preventiv effekt. Dessutom betalas varken sanktionstillägg eller böter. Riksskatteverket anför vidare att för den preventiva effekten av betalbrottet talar också erfarenheten att många skattskyldiga för att undvika betalbrotten verkställer inbetalning av källskatterna, men inte den på samma redovisning upptagna summan av arbetsgivaravgifterna. Mot bakgrund härav ställer sig Riksskatteverket tveksamt till en fullständig avkriminalisering av betalbrottet. Åtminstone för mera flagranta fall bör bestämmelsen finnas kvar.

Regeringen, som visserligen inser att nuvarande ordning kan ifrågasättas, delar samtidigt Riksskatteverkets tveksamhet inför en avkriminalisering. 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 skatt eller avgift en betalning till kontot är att hänföra. Det är osäkert om det då blir möjligt att behålla en ordning som innebär att underlåten betalning på ett område men inte på andra är kriminaliserad. Regeringen finner mot bakgrund av det anförda och i avvaktan på Skattebetalningsutredningens betänkande inte anledning att i detta sammanhang avkriminalisera betalbrottet i 81 § uppbördslagen.

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. Med den utformning av tillämpningsområdet för skattebrottslagens bestämmelse om skatteredovisningsbrott som tidigare föreslagits blir bestämmelsen överflödigt, och vi föreslår att den upphävs. Även 79 a § uppbördslagen (angående F-skattesedel) kan upphävas med hänsyn till den berörda bestämmelsen om skatteredovisningsbrott.

Av mera central betydelse är straffbestämmelsen i 80 § uppbördslagen. Den tar sikte på fall då en arbetsgivare uppsåtligen 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 skäligen 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 skäl talar för en avkriminalisering. Beträffande underlåtenhet att göra skatteavdrag finns det emellertid till en början 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. Dessutom är den ekonomiska sanktionen som här kommer i fråga, arbetsgivarens ansvar för skatten, inte överflyttbar på fysiska personer som företräder en juridisk person.

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 regeringen 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.

Regeringen har alltså kommit till den slutsatsen att straffansvaret bör behållas i sin 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 härtill eller för försvårande av skattekontroll aktuellt. Vi anser det likväl befogat att fängelse upp till ett år får ingå i straffskalan med sikte på grova fall. Som tidigare nämnts bör kriminaliseringen flyttas till skattebrottslagens bestämmelse om skattebetalningsbrott.

70

4.10 Försvårande av skattekontroll m.m.

Regeringens förslag: 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 gett upphov till fara för försvårande.

En alternativ utgångspunkt för preskriptionsberäkningen införs i 14 § skattebrottslagen för försvårande av skattekontroll och i 35 kap. 4 § brottsbalken för bokföringsbrott, innebärande att om en misstänkt blivit föremål för skatterevision inom fem år från brottet, preskriptionstiden skall räknas från den dag revisionen inleddes.

Subsidiariteten i förhållande till brotten i brottsbalken upphävs. I dessa fall blir således i fortsättningen vanliga regler om brottskonkurrens tillämpliga

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen anger emellertid som förutsättning för straffansvar att förfarandet varit ägnat att försvåra skattekontrollen. Vidare föreslår utredningen att subsidiariteten i förhållande till brotten i brottsbalken upphävs endast för de fall en gärning anses allvarligare bedömd som försvårande av skattekontroll än som bokföringsbrott eller undertryckande av urkund.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks i huvudsak, dock föreslås vissa lagtekniska kompletteringar. Domstolsverket anser att lagtexten i 14 § bör förtydligas så att det bestämt anges vilken tidpunkt som är utgångspunkt för preskriptionsberäkningen. Riksåklagaren delar uppfattningen att försvårande av skattekontroll skall utformas som farebrott, men efterlyser en definition på innebörden av begreppet fara. Vidare tillstyrks förslaget att alternativ utgångspunkt för preskriptionsberäkning skall införas. Juridiska institutionen vid Uppsala Universitet har förståelse för utredningens förslag, men anser att den enda rationella lösningen är att komplettera bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken. Regleringen av försvårande av skattekontroll bör således vara en del av regleringen av bokföringsbrott och subsidiaritetsklausulen i 10 § skattebrottslagen bör utformas på ett sätt som ansluter till gängse konstruktioner. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR har svårt att se att olägenheterna avseende försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott försvinner med de föreslagna förändringarna.

Skälen för regeringens förslag:

Förhållandet mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott Enligt 10 § skattebrottslagen är det straffbart att åsidosätta bokförings-skyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som har föreskrivits för vissa uppgiftsskyldiga. Förutsättningen är att det allvarligt försvårar den kontrollverksamhet som en 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 (1979:141) och vissa andra särskilda författningar avseende juridiska personer, dels brott mot specialreglerna i uppbördslagen (1953:272) 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 överträdelse 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.

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 (NJA 1983 s. 479). 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.

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. 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 fullbordande.

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. 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.

Den diffusa fullbordanstidpunkten har inneburit praktiska problem. Det gäller bl.a. hur utgångspunkten för preskriptionsberäkningen närmare skall kunna bestämmas. Ofta är det 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. Uppdags 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.

Konstruktion av brottet försvårande av skattekontroll

Det är angeläget att 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 gett upphov till fara för detta. Beträffande frågan om i vilka fall fara skall anses ha uppkommit bör motsvarande bedömning göras som vid skattebrott enligt 2 §. Regeringen föreslår därför att 10 § första stycket skattebrottslagen formuleras i överensstämmelse härmed.

Vid den valda lösningen 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 skatterevision 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 skatterevision 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. Regeringen föreslår att 14 § första stycket skattebrottslagen och 35 kap. 4 § tredje stycket BrB formuleras i överensstämmelse härmed.

Bör försvårande av skattekontroll vara subsidiärt?

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 förekomma fall då bestämmelsernas syften inte helt och hållet sammanfaller, t.ex. när 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. 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, skall bestämmelsen om försvårande av skattekontroll inte tillämpas. 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 inte skulle föranlett ansvar enligt denna bestämmelse. Denna konsekvens av regleringen måste sägas vara otillfredsställande.

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 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. För att undanröja dessa problem föreslår utredningen att subsidiariteten upphävs för fall då gärningen befinns allvarligare bedömd som försvårande av skattekontroll än som bokföringsbrott. Andra lösningar som utredningen diskuterar är att upphäva bestämmelsen om att försvårande av skattekontroll skall vara subsidiärt till bokföringsbrott eller att komplettera bestämmelsen om bokföringsbrott på sådant sätt att försvårande av skattekontroll utgör en alternativ brottsförutsättning. Med den sistnämnda lösningen skulle straffansvar för bokföringsbrott 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 gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras. Utredningen avfärdar emellertid denna lösning eftersom den från principiell synpunkt är behäftad 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.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet ifrågasätter i sitt remissyttrande om denna ståndpunkt är förenlig med den föreslagna ändringen av 35 kap. 4 § brottsbalken. Utredningens argument torde enligt fakultetsnämndens mening dessutom ha liten betydelse när man beaktar de avsevärda konkurrensproblem som nu föreligger och som knappast löses genom det föreslagna tredje stycket till 10 § skattebrottslagen. Fakultetsnämnden anser att regleringen av försvårande av skattekontroll bör vara en del av regleringen av bokföringsbrott och att under alla omständigheter en subsidiaritetsregel i 10 § skattebrottslagen bör utformas på ett sätt som ansluter till gängse konstruktioner.

Regeringen delar de betänkligheter som fakultetsnämnden redovisat vad avser den av utredningen föreslagna regleringen. Såsom fakultetsnämnden påpekat utgör förslaget en konstruktion som saknar motsvarighet i dagens lagstiftning och som förefaller kunna leda till vissa praktiska tillämpningsproblem.

Det saknas underlag för att nu bedöma den av fakultetsnämnden förordade lösningen att arbeta in bestämmelsen om försvårande av skattekontroll i anslutning till bestämmelsen om bokföringsbrott. Regeringen anser sig därför inte nu kunna bedöma det befogade i en sådan lösning. Det bör dock påpekas att utredningen enligt sina direktiv kommer att återkomma till bokföringsbrottet i sitt slutbetänkande.

För att åtgärda den onöjaktighet som föreligger med dagens konstruktion ligger

det i stället närmare till hands att helt slopa den särskilda subsidiaritetsregleringen. Härigenom kommer normala konkurrensregler att bli tillämpliga. I och för sig kan den av utredningen nämnda effekten, att domstolen i många fall skulle komma att behöva döma för såväl bokföringsbrott som försvårande av skattekontroll, komma att uppstå. Med hänsyn till de båda bestämmelsernas delvis olika syften och tillämpningsområden kan dock en sådan effekt inte sägas vara obefogad.

Det bör också påpekas att saken i praktiken kan styras genom åklagarens utformning av gärningsbeskrivningen. Det torde således kunna förutses att åklagaren i exempelvis de fall då den dominerande frågan är ansvar för bokföringsbrott kommer att åberopa endast sådana omständigheter som konstituerar ansvar för sådant brott.

Regeringen föreslår mot bakgrund härav att den särskilda subsidiaritetregeln upphävs.

71

5 Övriga frågor om straffansvar

Regeringens bedömning och förslag: Frågan om att omkonstruera tullbedrägeribrottet till ett farebrott får anstå till dess att ett samlat grepp tas om lagen (1960:418) om straff för varusmuggling.

Några ändringar i straffbestämmelsen i 10 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi föreslås inte.

Vissa mindre ändringar av i huvudsak konsekvensändringskaraktär föreslås i mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, fastighetstaxeringslagen (1979:1152), fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon, lagen (1994:1704) om lageravgift på vissa jordbruksprodukter, lagen (1994:1776) om skatt på energi och lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Utredningens förslag: Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förutom att utredningen föreslår att vissa brott i varusmuggningslagen omkonstrueras till farebrott.

Remissinstanserna: Generaltullstyrelsen är tveksam till att göra de av utredningen föreslagna ändringarna i varusmuggningslagen innan konsekvensen av ändringarna analyserats. Styrelsen påpekar att den som lämnar oriktig uppgift i tulldeklaration med uppsåt att undandra tull eller skatt döms för fullbordat brott om det förelegat fara för att undandragandet skulle ha förverkligats, även i det fall oriktigheten uppdagats vid tullbehandlingen. Den som däremot lämnar sådan uppgift i uppsåt att införa vara i strid mot förbud skall endast dömas för försök till varusmuggling om oriktigheten uppdagas, även om det förelegat fara för att den inte skulle uppdagas. En konsekvens av detta är vidare att utrymmet för försök till varu-smuggling, bestående i undandragande, genom vilseledande blir ytterst begränsat. En gärning kan omfatta såväl undandragande som vilseledande, exempelvis när någon med detta dubbla syfte uppsåtligen anger ett felaktigt statistiskt nummer i tulldeklaration. Vidare bör förhållandet mellan det nya farebrottet och farebrottet i 5 § varusmuggningslagen utredas närmare. Svenska Arbetsgivareföreningen, Sveriges Industriförbund och Lantbrukarnas Riksorganisation har påpekat att det mot bakgrund av liggande förslag om att öka

antalet redovisningstillfällen avseende mervärdesskatt från sex till tolv per år och att redovisningstiderna kraftigt förkortas att det är mycket viktigt att det ges en rimlig tidsfrist att ge in deklaration innan ett ärende kan leda till åtal.

72

Skälen för regeringens förslag:

Lagen om straff för varusmuggling

Som Generaltullstyrelsen påpekat bör konsekvenserna av att omkonstruera vissa brott i varusmuggningslagen till farebrott analyseras ytterligare innan några förslag i den delen lämnas. En sådan analys bör lämpligen göras i samband med att regeringen tar ställning till de förslag som 1986 års varusmuggningsutredning lagt fram.

Mervärdesskattelagen

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.

Genom förslaget 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 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. Detsamma gäller vid underlåtelse att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven handling.

Vi föreslår, med beaktande av vad nu anförts, att 19 kap. 10 § och 12 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) upphävs. Genom detta 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.

Lagen om sjömansskatt

Redare är enligt 16 § 1 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt pliktig att till skattemyndigheten lämna uppgifter enligt fastställt formulär. Dessa uppgifter har betydelse för ombordanställda sjömäns beskattning. Genom vårt förslag kan den redare som skriftligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att lämna föreskriven handling dömas enligt skattebrottslagen. Det handlande som 26 § första stycket lagen om sjömansskatt är avsett att träffa

täcks genom förslaget till ändringar i skattebrottslagen. 26 § första stycket lagen om sjömansskatt kan därmed upphävas.

I 26 § andra stycket lagen om sjömansskatt straffbeläggs att en sjöman 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 föreskriven uppgift av sådant slag, och i 27 § samma lag föreskrivs straff för redare som åsidosätter skyldighet att verkställa skatteavdrag. Med den konstruktion av brottet skatteförseelse som har föreslagits i det föregående kommer förseelser av detta slag i princip att kunna bestraffas som skatteredovisningsbrott. 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 de allmänna överväganden som gjorts i det föregående bör emellertid sådana förseelser inte vara kriminaliserade fortsättningsvis.

Det fallet att innehållen skatt eller allmänna egenavgifter ej betalas in till skattemyndigheten av redaren straffbeläggs i 28 § lagen om sjömansskatt. Detta förfarande omfattas av 6 § i förslaget till ändring i skattebrottslagen.

En följd av det anförda är att 26 -28 §§ lagen om sjömansskatt kan upphävas.

Lagen om arvsskatt och gåvoskatt

Skattebrottslagen är i sin nuvarande lydelse tillämplig på sådan skatt som avses i lagen (1941:416) om arvs- och gåvoskatt. Genom förslagen i avsnitt 4.4 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 lämna bouppteckning med uppsåt att undandra skatt, en ordning som vi finner befogad. Underlåtenhet att lämna deklaration kommer i andra fall att kunna bestraffas som skatteförseelse. Med denna lösning kan nuvarande 66 § lagen om arvs- och gåvoskatt upphävas.

Fastighetstaxeringslagen

Den som till ledning för allmän fastighetstaxering uppsåtligen 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 (1979:1152) 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 är nu inte 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.

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. Med hänsyn till detta och till förslaget att omkonstruera det centrala skattebrottet till ett farebrott finns det starka skäl att låta även oriktiga uppgifter vid fastighetstaxering omfattas av skattebrottslagen.

Den omständigheten att en oriktig uppgift vid fastighetstaxering inte omedelbart ligger till grund för ett skattebeslut hindrar inte att förfarandet kan vara att bedöma som ett skattebrott enligt den konstruktion som föreslås. 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 utredningen konstaterat, inte kommit tillämpas i praktiken. Denna omständighet kan naturligtvis tala i olika riktningar. Förhållandet kan anföras som argument för att straffbestämmelsen bör upphävas. Det är 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 ha 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 fastighetsskatt och lagfart. Skattebrottslagen bör därför göras 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 förslagen i det föregående följer också att det avses bli straffbart som skatteredovisningsbrott eller vårdslös skatteredovisning att uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåta att lämna en föreskriven uppgift om förhållande som har betydelse för skattskyldigheten (7 och 8 §§ skattebrottslagen). 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.

Ett nytt registerbaserat taxeringsförfarande tillämpas med början vid 1996 års allmänna fastighetstaxering av småhusenheter. Flertalet fastighetsägare tillställs en förtryckt blankett med taxeringsförslag. Någon skyldighet för fastighetsägaren att godkänna de förtryckta uppgifterna finns inte och fastighetsägaren är 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.

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 fråga om mindre försummelser. Det förhållandet att någon administrativ sanktion inte kan tas ut vid oriktigt uppgiftslämnande på fastighetstaxeringsområdet bör i sig inte föranleda att mera bagatellartade förseelser bedöms som annat än ringa.

Med hänvisning till det anförda föreslår regeringen att straffbestämmelsen i 18 kap. 41 § fastighetstaxeringslagen upphävs. Detta föranleder en följdändring i 26 kap. 3 § samma lag.

En konsulent som biträder skattemyndigheten vid fastighetstaxeringen har befogenhet att utfärda föreläggande beträffande annat än avgivande av allmän fastighetsdeklaration. Uppgifter som inforas 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 eftersom en oriktig uppgift skall lämnas till myndighet för att straffbarhet skall föreligga. Det bör därför uttryckligen föreskrivas att en uppgift som lämnats till konsulent som biträder skattemyndigheten vid fastighetstaxeringen vid tillämpningen av skattebrottslagen skall anses lämnad till myndighet.

Fordonsskattelagen

Bestämmelsen i 83 § fordonsskattelagen (1988:327) 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. Fareaspekten tillgodoses genom de ändringar i skattebrottslagen som föreslagits i det föregående medan muntliga oriktiga uppgifter inte kommer att vara kriminaliserade i fortsättningen. Fordonsskattelagens straffbestämmelse bör dock kunna upphävas.

Lagen om fordonsskatt på utländska fordon

Lagen (1988:328) 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 går till så att en särskild införselhandling utfärdas för skattepliktiga fordon vid inresan till Sverige. Handlingen skall sedan visas upp för tullmyndigheten när fordonet förs ut ur riket och utgör då underlag för debiteringen av skatten. Såväl fastställandet som uppbörden 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 förklaras av att varusmuggningslagen inte ansetts tillämplig. Som skäl för att införa den straffbestämmelse som nu finns intagen i 14 § andra stycket, angavs 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 kilometer-skatt utgick för de aktuella fordonen då straffbestämmelsen infördes. Det kan som utredningen påpekat 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 torde man emellertid kunna utgå från att varusmuggningslagen inte är tillämplig. Brott mot lagen bör då falla under skatte-brottslagen, vilket innebär att den nuvarande straffbestämmelsen i 14 § andra stycket blir obehövlig.

Lagen om skatt på energi

Straffbestämmelsen i 10 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi 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 märkämnar som tillsatts vissa oljeprodukter. Straffbestämmelsen tar sikte dels på fall då märkämnar olovligen avlägsnas från oljeprodukter, dels på fall då oljeprodukter används som drivmedel utan att den förhöjda energiskatten har betalats. Dessa förfaranden är helt artskilda från det handlingsätt 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 föreslås nu innebär inte någon ändring i detta avseende. Straffbestämmelserna i lagen om skatt på energi bör därför behållas.

Lagen 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). Löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift 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 uppräknningen i 1 § skattebrottslagen utan i stället framgår av en särskild bestämmelse i 4 § förevarande 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.

Vissa ytterligare frågor

Utredningen har ansett att vissa avgifter till sin karaktär så påtagligt avviker från de skatter och avgifter som för närvarande täcks av skattebrottslagen att

utredningen anser att de inte heller fortsättningsvis bör omfattas av skattebrottslagen. Detta gäller 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, men även andra avgifter, såsom avgiften för beredskapslagring, som fyller mycket speciella syften.

Vad gäller avgifter enligt förordningen (1977:1119) om farledsvaruavgift skall dessa erläggas vid in- och utförelse av varor och i princip till tullmyndighet. Överträdelse 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.

Regeringen delar utredningens bedömning att det inte finns anledning att föreslå någon ändring i dessa delar. Förekommande straffbestämmelser i nämnda författningar bör således inte påverkas av föreslagna ändringar på skattebrottslagstiftningens område. Som angetts i avsnitt 3 gäller detta även straffbestämmelsen i 6 § lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt.

73

6 Administrativa sanktioner

Regeringens bedömning: Några ändringar i det administrativa sanktionssystemet föreslås inte i detta sammanhang.

Utredningens förslag: 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. Remissinstanserna: Kammarrätten i Stockholm har i allt väsentligt samma uppfattning som utredningen. Malmö tingsrätt delar utredningens uppfattning beträffande administrativa sanktioner, men anser att den omständigheten att den skattskyldige drabbas av en administrativ sanktion i högre utsträckning än vad som nu är fallet borde beaktas vid straffmätningen i det enskilda fallet. Svenska Revisorsamfundet anser att det bör beaktas att skattetillägg påförts i de fall då påföljd enligt skattebrottslagen skall utdömas och att detta bör framgå av lagtexten. Länsrätten i Gävleborgs län ifrågasätter om inte administrativa sanktioner bör införas för kontrollavgifter.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen tillsatte under 1995 en utredning, Skattekontrollutredningen (Fi 1995:05), som bl.a. fått i uppdrag att se över vissa frågor med anknytning till de administrativa sanktionerna på skatteområdet. Skattekontrollutredningen skall, förutom att göra en systematisk översyn av reglerna om uppgiftsskyldighet, även se över vissa bestämmelser om

skattetillägg vid skönstaxering och skönsbeskattning på grund av utebliven deklARATION. En annan viktig fråga är att analysera hur den enskildes uppgiftsskyldighet förhåller sig till artikel 6 i den europeiska konventionen den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (SFS 1994:1219) och till hans rätt att förhålla sig passiv vid brottsutredningar. Regeringen vill avvakta utredningens förslag och beredningen av detta innan vi tar ställning till frågan om förändringar i det administrativa sanktionssystemet på skatteområdet.

74

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

7.1 Överflyttning av mål om ställföreträdaransvar till allmän förvaltningsdomstol

Regeringens bedömning: Beredningen av Skattebetalningsutredningens betänkande bör avvaktas innan ställning tas till en överflyttning av mål om ställföreträdaransvar till allmän förvaltningsdomstol.

Utredningens förslag: Utredningen har mot bakgrund av förslaget att avkriminalisera betalningsbrottet i 81 § uppbördslagen (1953:272) och 28 § lagen (1958:295) om sjömansskatt övervägt konsekvenserna av att flytta över målen om företrädaransvar för juridisk persons obetalda skatter och avgifter från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol. Utredningen är positiv till en sådan överflyttning.

Remissinstanserna: Riksåklagaren, Generaltullstyrelsen, Svea Hovrätt, Kammarrätten i Stockholm och Länsrätten i Gävleborgs län är i princip positiva till en överflyttning av målen. Riksskatteverket och Länsrätten i Göteborg och Bohus län vill avvakta Skattebetalningsutredningens förslag innan man tar ställning till frågan. Sveriges Arbetsgivareförening, Sveriges Industriförbund och Lantbrukarnas Riksförbund delar inte utredningens bedömning att en överflyttning av mål om ställföreträdaransvar till förvaltningsdomstol skulle leda till minskat arbete för skattemyndigheterna. Svenska Revisorsamfundet och Konkursförvaltarkollegiernas förening är också tveksamma till en överflyttning men vill avvakta resultatet av Skattebetalningsutredningens förslag innan man tar slutlig ställning i frågan.

Skälen för regeringens förslag: Som anmärks under avsnitt 8 ser Skattebetalningsutredningen över möjligheten att införa ett s.k. skattekonto. Skattebetalningsutredningen kan därvid komma att föreslå ändringar även i reglerna om ställföreträdaransvar. Regeringen anser att beredningen av utredningens förslag bör avvaktas innan ställning tas till frågan om en eventuell överflyttning av målen från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol.

75

7.2 Handläggning av mål om fordran på grund av handelsbolagsdelägaransvar för handelsbolagets skuld

Regeringens förslag: Indrivning hos en bolagsman som enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag skall svara för ett handelsbolags skuld avseende skatt eller avgift skall få ske i samma ordning som gäller för skatten eller avgiften. Bestämmelser om detta förs in i uppbördslagen (1953:272), lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt mervärdesskattelagen (1994:200). Förslaget medför också ändringar i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Riksskatteverkets förslag: Förslaget överensstämmer delvis med regeringens förslag. Riksskatteverket föreslår en generell bestämmelse i utsökningsbalken om att när någon annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för skatten eller avgiften skall handläggningen av ett utskökningsmål ske enligt reglerna för allmänna mål.

Remissinstanserna: Svea hovrätt motsätter sig inte att statens fordran på den som i egenskap av ställföreträdare för en juridisk person ålagts personlig betalningsskyldighet för skatt eller avgift alltid skall tas ut genom indrivning i allmänt mål. Hovrätten förordar emellertid en annan lagteknisk lösning än den Riksskatteverket förordar. Kammarrätten i Stockholm och Kronofogdemyndigheten i Södermanlands län tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. Uppsala tingsrätt anser att det bör beläggas om det är motiverat att göra den föreslagna bestämmelsen tillämplig på andra än ställföreträdare för skattesubjektet, t.ex. på borgensman. Länsrätten i Göteborgs och Bohus län tillstyrker förslaget med en mindre redaktionell ändring. Sveriges Industriförbund motsätter sig Riksskatteverkets förslag och anser att frågan behöver utredas ytterligare. Företagarnas Riksorganisation har en liknande uppfattning.

Skälen för regeringens förslag: Vid indrivning handläggs en fordran mot en bolagsman för ett handelsbolags skatteskuld i dag antingen som ett allmänt eller som ett enskilt mål, beroende på om beslutet om betalningsskyldighet för bolagsmannen grundar sig på en sådan bestämmelse om s.k. företrädaransvar som finns i vissa författningar på skatteområdet, t.ex. 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:200) eller på den generella bestämmelsen i 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag om bolagsmans ansvar för bolagets skulder.

För betalningsskyldighet enligt bestämmelserna om företrädaransvar krävs uppsåt eller grov oaktsamhet hos företrädaren med avseende på den bristande betalningen. Indrivning skall ske i den ordning som gäller för skatt och målet handläggs hos kronofogdemyndigheten som allmänt mål.

För betalningsskyldighet enligt bestämmelsen i lagen om handelsbolag och enkla bolag krävs inte uppsåt eller grov oaktsamhet och verkställighet kan äga rum på grund av ett beslut av skattemyndigheten om betalningsskyldighet för bolagsmannen. Högsta domstolen har i ett fall relativt nyligen slagit fast att fordran mot en bolagsman som grundas på denna bestämmelse inte är att anse som en skattefordran och att målet vid indrivning skall handläggas som enskilt mål (NJA 1994 s. 231). Fallet rörde en bolagsmans betalningsskyldighet för bolagets mervärdesskatteskuld och betalningsskyldigheten hade fastställts genom utslag i mål om betalningsföreläggande.

Att skattefordran mot den juridiska personen vid indrivning handläggs som

allmänt mål, medan fordran mot bolagsmannen kan komma att handläggas som ett enskilt mål, medför vissa praktiska problem. Det leder till att indrivningen mot olika betalningsskyldiga av samma fordran handläggs inom olika system och ställer krav på särskilda bevakningsrutiner för att säkerställa att betalningar, oavsett av vem de görs, blir gottskrivna i båda målen. För den enskilde måste det också framstå som egendomligt att målen hanteras på olika sätt. En konsekvens av skillnaden i handläggningsordning är att olika preskriptionstider gäller. Att fordran i det ena fallet är en skattefordran innebär att den löper med dröjsmålsavgift, medan den i det andra fallet löper med ränta.

Problematiken är densamma för källskatter, sjömansskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter (jfr 77 a § uppbördslagen, 1953:272, 17 § 1 mom. lagen, 1958:295, om sjömansskatt, 5 kap. 17 § lagen, 1984:151, om punktskatter och prisregleringsavgifter och 15 § lagen, 1984:668, om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare med 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag). Även vid beskattning av utomlands bosatta och vid beskattning av utomlands bosatta artister m.fl. är situationen densamma (jfr 21 § lagen, 1991:586, om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och 23 § lagen, 1991:591, om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.). Vid inkomstbeskattningen i övrigt förekommer inte problemet eftersom vanliga handelsbolag inte är skattesubjekt enligt 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370). Bolagets inkomst hänförs i stället till delägarna med belopp som motsvarar delägarens andel av bolagets inkomst.

Det är angeläget att skapa en konsekvent behandling av fordringar som grundas på skatt eller arbetsgivaravgifter oavsett om det är handelsbolaget eller en bolagsman som krävs på betalning för handelsbolagets skuld. När det är fastställt att en handelsbolagsman är skyldig att svara för en skattefordran som avser bolaget bör samma regler för t.ex. preskription gälla oavsett vem som krävs på betalning. Därför bör även i fall då en handelsbolagsman är betalningsskyldig för skatt eller arbetsgivaravgift utsökningsmålet mot handelsbolagsmannen handläggas som allmänt mål.

Riksskatteverket har föreslagit att 1 kap. 6 § andra stycket utsökningsbalken ändras på det sättet att det där anges att ett utsökningsmål skall vara ett allmänt mål även i fall då annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för skatten eller avgiften. En sådan bestämmelse av generell karaktär skulle träffa en stor mängd olika slags fall och dess konsekvenser har inte utretts närmare. Regeringens förslag innebär i stället att bestämmelser om att indrivning får göras i samma ordning som gäller för skatt resp. avgift förs in i de aktuella skatte- och avgiftsförfattningarna och att bestämmelserna begränsas till handelsbolagsfallen. Beträffande den närmare utformningen av bestämmelserna hänvisas till författningskommentarerna (se avsnitt 10).

76

8 Ny lagteknisk utformning av de paragrafer som anger tillämpningsområdet i bl.a. lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Regeringens förslag: De bestämmelser som anger vilka författningar lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter skall vara tillämpliga på

föreslås ändrade med ledning av förslaget till ändring av 1 § skattebrottslagen (1971:69). Uppräkningsprincipen behålls i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

Promemorians förslag: Förslaget överensstämmer i huvudsak med vårt förslag. Remissinstanserna: Generaltullstyrelsen, Riksskatteverket, Kammarrätten i Stockholm samt Länsrätten i Göteborgs och Bohus län tillstyrker eller har inget att erinra mot förslagen. Industriförbundet anser att uppräkningsprincipen bör behållas för att det direkt ur respektive lagtext skall gå att utläsa vilka fordringar som har företräde vid en konkurs.

Skälen för regeringens förslag: Som framgått av avsnitt 4.3 föreslås att den uppräkning av de materiella skatte- och avgiftsförfattningarna i skattebrottslagens (1971:69) första paragraf som anger lagens tillämpningsområde slopas och ersätts av en mer generell reglering.

Finansdepartementet har i en promemoria den 7 april 1995 (Fi95/2388) lämnat förslag till författningsändringar med anledning av Skattebrottsut-redningens förslag till ändring av uppräkningsprincipen i 1 § skattebrottslagen. Översynen omfattar uppräkningsparagraferna i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m., lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter samt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter m.m.

Utgångspunkten för en översyn är att det på ett klart och entydigt sätt skall framgå vilka skatter och avgifter som omfattas av de nämnda lagarna eftersom detta är ett grundläggande rättssäkerhetskrav. Det är i och för sig också önskvärt att enhetliga principer tillämpas för näralliggande lagar.

De nackdelar som Skattebrottsutredningen uppmärksammat med uppräkningsmetoden vad gäller redaktionella problem genom hög ändringsfrekvens och upphävda författningar har i princip samma giltighet för avräkningslagen och lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. Betalningssäkringslagen hänvisar i huvudsak till den senast nämnda lagen varför problemen där inte är lika uttalade.

Den tveksamhet som kan finnas till att låta de principer som ligger bakom förslaget till ändring av 1 § skattebrottslagen slå igenom på nu aktuella lagar beror på att samtliga skatter för närvarande inte omfattas av de berörda författningarna. Ett annat skäl är att de nu aktuella lagarna saknar den koppling till de materiella författningarna som skattebrottslagen har genom straffbestämmelsernas karaktär av blankettstraffbud. Vi anser dock att de skäl som talar för att överge uppräkningsprincipen i övrigt har sådan tyngd att fördelarna med att överge uppräkningsprincipen i lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och betalningssäkringslagen överväger. För avräkningslagens vidkommande bör dock uppräkningsprincipen behållas tills vidare.

Förmånsberättigade skattefordringar

Lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. innehåller föreskrifter och begränsningar i fråga om den allmänna förmånsrätt som gäller för fordran på skatt och allmän avgift enligt 11 § förmånsrättslagen (1970:979). De skatte- och avgiftsfordringar som ger allmän förmånsrätt anges i 1 § lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Tillämpningsområdet för lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

föreslås omfatta samtliga skatter, om inte särskild föreskrift om undantag finns. Lagen bör dock till skillnad mot skattebrottslagen, och i likhet med vad som för närvarande är fallet, även omfatta tullar. Den bör dessutom, i likhet med vad som gäller för betalningssäkring, även omfatta skatte- eller avgiftsbelopp som företrädare för juridisk person är skyldig att betala. Lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. omfattar inte arvs- och gåvoskatt eller skatt enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. En särskild föreskrift om att dessa skatter inte omfattas av förmånslagen bör tas in i de lagar som reglerar skatterna i fråga.

För avgifter som omfattas av lagen gäller - i likhet med vad som föreslås gälla för skattebrottslagen - att det direkt i avgiftsförfattningen skall anges att lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. är tillämplig. I lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1981:691) om socialavgifter, lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens område, lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter och lagen (1994:1920) om allmän löneavgift förs därför in bestämmelser med innebörd att avgift enligt lagen omfattas av bestämmelserna i lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Enligt gällande lydelse av 1 § andra stycket omfattar förmånsrätten inte dröjsmålsavgift och liknande avgift som utgår vid försummelse att redovisa eller betala fordringar och ej heller skatte- eller avgiftstillägg och förseningsavgift. Motiven bakom stadgandet framgår av prop. 1971:142 s. 38 och 39 där departementschefen utvecklar skälen för att avgifter av ifrågavarande slag inte skall omfattas av förmånsrätten. Vi föreslår inte annat än en redaktionell ändring av regeln.

Betalningssäkring

Betalningssäkring är en processuell säkerhetsåtgärd som i huvudsak mot-svaras av kvarstadsinstitutet inom civil- och straffprocessen. Syftet med betalningssäkring är att säkerställa verkställighet av ett kommande skatte- eller avgiftsbeslut och att stärka det allmännas ställning som borgenär vid uppbörd och indrivning av en fordran på skatt, tull eller avgift. De fordringar som kan betalningssäkras anges i 1 § betalningssäkringslagen.

Genom den uppräkningslista som görs i 1 § omfattas, med några få undantag, i princip alla skatter av betalningssäkringsinstitutet. I paragrafen bör anges att skatter omfattas av betalningssäkringslagen om inte särskild föreskrift om undantag finns. Lagen bör dessutom i enlighet med vad som för närvarande är fallet även omfatta tullar.

Betalningssäkringslagen omfattar inte skatt enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Det är inte heller sakligt motiverat att låta denna skatt omfattas av betalningssäkringsinstitutet. En särskild föreskrift om att denna skatt inte omfattas av betalningssäkringslagen bör tas in i lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

De avgifter som omfattas av betalningssäkringslagen är de som omfattas av 1 § första stycket lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m., skatte- och avgiftstillägg, förseningsavgift samt vissa räntor och avgifter som utgår i samband med uppbörd eller indrivning av fordran. Dessutom omfattas skatte- eller avgiftsbelopp m.m. som företrädare för juridisk person är skyldig att betala enligt vissa författningar. Dessa föreslås även i fortsättningen omfattas av betalningssäkringslagen.

Ändringen i betalningssäkringslagen medför en redaktionell ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (se författningskommentaren till denna lag, avsnitt 10.18).

Avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter

Avräkning enligt lagen om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter innebär bl.a. att vissa skatte- och avgiftsfordringar kan räknas av mot vissa krav på återbetalning som en återbetalningsberättigad kan ha. Endast den del av beloppet som överstiger det allmännas fordran får betalas ut. Myndighet som skall betala ut ett belopp skall undersöka om det finns avräkningsbara fordringar. Undersökningen får underlåtas endast, om en tillämpning av avräkningsförfarandet inte är försvarlig med hänsyn till kostnaderna för detta. Avräkning är därför mer eller mindre obligatorisk. Frågan om avräkning skall prövas av kronofogdemyndighet.

I 1 § avräkningslagen anges från vilka skatter och avgifter avräkning skall ske. Avräkning skall göras från belopp som återbetalas eller annars utbetalas på grund av bestämmelse i uppbördslagen (1953:272), lagen (1958:295) om sjömansskatt, mervärdesskattelagen (1994:200) med undantag av 10 kap. 6 och 7 §§, tullagen (1973:670), tullförordningen (1973:979), lagen (1973:981) om frihet från införselavgift, tullagen (1987:1065), lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. eller lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel, lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter eller lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller författning som anges i 1 kap. 1 § första stycket samma lag - i de fall då utbetalningen ankommer på Skattemyndigheten i Kopparbergs län -, lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Även vissa förrättningskostnader omfattas av avräkningsförfarandet (jfr 1 § tredje stycket och 2 §).

Vad som sägs om lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter - eller författning som anges i 1 kap. 1 § samma lag - gäller inte samtliga utbetalningar enligt författningarna (jfr 1 § andra stycket).

Om någon har rätt till ett belopp som avses i 1 § avräkningslagen och om det allmänna mot denna person har en fordran, som är registrerad för indrivning i utskömningsregistret och drivs in enligt bestämmelserna i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. skall från beloppet räknas av så mycket som kan gå till betalning av fordringen.

De skattelagar som reglerar utbetalningar och som för närvarande inte omfattas av avräkningslagen är t.ex. de författningar som omfattas av lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och där utbetalningen inte ankommer på Skattemyndigheten i Kopparbergs län (jordbruks- och fiskeförfattningar), utbetalning enligt 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, 13 § lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, kupongskattelagen (1970:624), lagen (1976:339) om saluvagnsskatt, lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon eller fordonsskatt enligt fordonsskattelagen (1988:327). Även skatt enligt lagen (1994:416) om arvsskatt och gåvoskatt och

skatt enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. faller utanför.

Den detaljerade uppräkningslagen i 1 § över lagar som omfattas av avräkningsförfarandet skall ses mot bakgrund av avräkningsförfarandets obligatoriska karaktär. Av motiven till avräkningslagen framgår att avsikten varit att lagen skall ha en generell karaktär och att avräkning skall kunna ske mot så gott som alla fordringar som överlämnats till kronofogdemyndigheten för indrivning (prop. 1984/85:108 s. 1). De överväganden som gjorts om begränsningar i lagens tillämpningsområde har till stor del betingats av praktiska skäl, dvs. om det funnits tekniska möjligheter att åstadkomma den erforderliga samordningen mellan å ena sidan återbetalningar av skatter och avgifter och å den andra sidan fordringar på skatter och avgifter av andra slag (prop. 1984/85:108 s. 34). Avräkningsförfarandet har därför begränsats till sådana skatter och avgifter som den myndighet som skall göra utbetalningen på ett enkelt sätt kan kontrollera. I sammanhanget kan påpekas att det för närvarande pågår ett utredningsarbete som bedrivs av Skattebetalningsutredningen (Fi 1993:07) om införande av ett s.k. skattekonto. Fordringar och skulder avseende de skatter som hanteras inom skattekontot kommer att kvittas inom kontot och endast eventuellt överskjutande belopp betalas ut. Utredningens förslag kommer ofrånkomligen att leda till förändringar i avräkningslagen.

Vi föreslår i avvaktan på att frågan om skattekonto bereds att avräkningslagens obligatoriska karaktär skall kvarstå och att de praktiska avgränsningar som hittills gjorts alltjämt skall följas. Nu föreslås därför endast att upphävda författningar skall rensas ut ur uppräkningslagen i 1 § och att resterande lagar för överskådlighetens skull skall ställas upp i kronologisk ordning.

77

9 Ekonomiska konsekvenser

För åklagarmyndigheter och domstolar torde förslagen rörande straffbestämmelser på skatteområdet sammantaget inte innebära annat än marginella förändringar i fråga om resursåtgång. Förslagen bedöms inte heller få några nämnvärda statsfinansiella effekter. En viss positiv inverkan på efterlevnaden av skattelagstiftningen kan dock förutses.

Förslaget om ändrad handläggning av mål om fordran på grund av handelsbolagsdelägarans ansvar för handelsbolagets skuld kommer sammantaget att medföra viss förenkling av kronofogdemyndigheternas målhantering och minskad risk för felaktigheter.

Propositionens övriga förslag väntas inte medföra några statsfinansiella effekter.

78

10 Författningskommentarer

10.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1669) om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

1 §

Paragrafen anger lagens tillämpningsområde. Den nuvarande uppräknningen av de skatte- och avgiftsförfattningar som lagen är tillämplig på slopas. I stället innebär första stycket att skattebrottslagen blir generellt tillämplig på skatter. Med skatt 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 inte tillämplig, oberoende av om avgiften statsrättsligt är helt eller delvis att bedöma som en skatt.

Eftersom skattebrottslagen tar sikte på all skatt gäller lagen även för t.ex. preliminär, kvarstående och tillkommande inkomstskatt samt ingående och utgående mervärdesskatt utan att detta behöver uttryckligen anges.

Som anmärkts i den allmänna motiveringen (avsnitt 4.3) 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 och lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. 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.

Utän att det särskilt anges avses i enlighet med allmänna principer gälla att lagen är tillämplig endast på svenska skatter.

I fråga om avgifter, som inte betecknas som skatter, skall skattebrottslagen tillämpas endast om det föreskrivs särskilt. Av 8 kap. 3 § regeringsformen framgår att föreskrifter om brott och rättsverkan av brott skall meddelas genom lag. Vad gäller avgifter måste det således i respektive författning direkt anges att skattebrottslagen är tillämplig. De avgifter som skattebrottslagen genom sådana särskilda föreskrifter har gjorts tillämplig på är sådana som tas ut enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter, allmänna egenavgifter enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion och lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Detta överensstämmer i sak med gällande rätt.

Från lagens tillämpningsområde undantas enligt andra stycket gärningar som är belagda med straff i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling. Bestämmelsen har kommit till för att undvika lagkonkurrens mellan skattebrottslagen och lagen om straff för varusmuggling. Som exempel på gärningar som skall bestraffas enligt varusmuggningslagen kan nämnas brott avseende den mervärdesskatt som tas ut vid import från länder utanför EU eller, i regel, skatt 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 skatte- eller avgiftstillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift.

Övergångsbestämmelser

Några av de författningar som räknas upp i 1 § har upphört att gälla och andra avser skatt eller avgift av engångsnatur som saknar aktualitet. Skälet till att dessa inte slopats är att säkerställa ett utrymme för lagföring beträffande brott som begåtts under skatte- eller avgiftsförfattningens giltighetstid även

sedan författningen upphört att tillämpas. Detta intresse tillgodoses genom den föreslagna övergångsbestämmelsen, i vilken det anges att den äldre lydelsen av 1 § gäller i fråga om gärningar som begåtts före ikraftträdandet.

79

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

2 §

Paragrafen innehåller den centrala straffbestämmelsen om uppsåtligt skatteundandragande. Vissa redaktionella ändringar har företagits jämfört med lagrådsremissens förslag.

Brottet, som även omfattar skatteundandragande i samband med upp-
bördsförfarandet, har erhållit brottsbeteckningen skattebrott.

Skattebrottet har konstruerats som ett farebrott, vilket är en ändring från den gamla ordningen med effektrekvisit. Det innebär således att det inte längre är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt skett, dvs. att ett beslut om debitering fattats, utan det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så skall ske.

Skattebrottet fullbordas när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgjorts. Den tidpunkt då myndigheten faktiskt beslutar i en skattefråga kommer således att sakna betydelse för brottsrubriceringen. Den nu angivna principen att brottet anses fullbordat redan vid lämnandet av den oriktiga uppgiften får även bäring på s.k. rullande underskott enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

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 fullbordanstidpunkten för dessa skatter 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. 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.

I propositionen till skattebrottslagen uttalades beträffande innebörden av farerekvisitet i 5 § att åklagaren måste göra sannolikt att förhållandena i det enskilda fallet varit sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt eller avgift skulle påföras med ett för lågt belopp (prop. 1971:10 s. 255). Samma synsätt bör ligga till grund för farebedömningen i det nu aktuella sammanhanget. Emellertid har skattekontrollens uppbyggnad genomgått en

genomgripande förändring sedan tillkomsten av skattebrottslagen. I praktiken är det så att den maskinella kontroll som deklARATIONERNA underkastas ofta är den enda kontroll som deklARATIONSMATERIALET genomgår. Vad som undgår upptäckt vid en genomförd kontroll är därmed beroende av hur de maskinella kontrollsystemen är utformade. I den allmänna motiveringen (avsnitt 4.4) har närmare redogjorts för detta. Regeringen har därvid konstaterat att farerekvisitet numera måste ges en tämligen vidsträckt innebörd. Som exempel på situationer där fara för skatteundandragande normalt inte kan anses föreligga kan nämnas fallet där en oriktig uppgift eller underlåtenhet som avser inkomster eller avdrag omfattas av en obligatorisk kontrolluppgiftsskyldighet, dvs. en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande. Inte heller bör en oriktig uppgift som kan kontrolleras mot uppgifter i skatteregistret anses innebära fara för skatteundandragande i normalfallet. Som redogjorts för i avsnitt 4.4 samkörs deklARATIONSUPPGIFTER med övriga i skatteregistret tillgängliga uppgifter. Om en deklARATION vid en sådan samkörning sorteras ut för särskild kontroll, men den oriktiga uppgiften är av sådan art att den därefter inte kan upptäckas annat än vid en revision eller genom att ytterligare uppgifter inhämtas från den skattskyldige eller annan, bör farerekvisitet emellertid anses vara uppfyllt. Med den föreslagna ändringen till farebrott kommer den dag då skattebrott anses begånget att bli den dag den felaktiga uppgiften lämnades. InkomstdeklARATIONER datumstämplas dock endast om de kommer in för sent. En inkomstdeklARATION bör därför alltid anses inkommen den 2 maj resp. 31 mars taxeringsåret beroende av deklARATIONSTYP, såvida inte ankomststämpel med annat datum finns. Den inverkan på preskriptionstidpunkten som detta kan innebära är försumbar i sammanhanget och till en misstänkts fördel, om deklARATIONEN skulle inlämnas någon tid före den sista inlämningsdagen. 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 § mervärdesskattelagen om att skatt skall återbetalas till den som inte är skattskyldig. Fall av sistnämnda slag har tidigare inte ansetts falla under skattebrottslagen, eftersom beslutet inte ansetts ha karaktär av beskattningsbeslut. I och med att kriminaliseringen träffar förfaranden som innebär att skatt felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till uppgiftslämnaren själv eller någon annan bör även situationer som rör kompensation för skatt täckas. Avsikten är att allt handlande 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 eller kompensationen själv är skattskyldig. Gränsdragningen mellan återbetalning av skatt och kompensation för skatt kan ibland förefalla semantisk. I sak kan det t.ex. inte anses föreligga någon principiell skillnad mellan vad som i 19 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) kallas återbetalning av skatt och vad som kallas kompensation för skatt i lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt. I båda fallen kan en icke skattskyldig kompenseras för skatt som han själv inte erlagt på annat sätt än att skatten varit medräknad i priset på en vara. Regeringen menar att även kompensation för skatt omfattas av 2 §. Även i det fall den skatt-skyldige kompenseras för skatt han tidigare erlagt är det fråga om återbetalning av skatt. Regeringen föreslår, i enlighet med vad Lagrådet yttrat, inte någon ändring i lagen om tillfällig kompensation för viss energiskatt. Skälen för

detta framgår i avsnitt 3.

Förutom att lämnandet av en oriktig uppgift respektive underlåtenheten att lämna uppgift skall medföra fara för skatteundandragande krävs också uppsåt för utdömning av ansvar. Uppsåtet skall täcka samtliga objektiva brottsförutsättningar, dvs. såväl lämnandet eller underlåtenheten, uppgiftens oriktighet som själva skatteundandragandet. Detta innebär inte någon ändring i förhållande till gällande rätt. Beträffande uppsåtsrekvisitet förtjänar att nämnas att sedan den 1 juli 1994 gäller enligt den s.k. täckningsprincipen i 1 kap. 2 § första stycket brottsbalken generellt att uppsåt skall täcka samtliga rekvisit för att ansvar skall kunna utdömas (SFS 1994:458, prop. 1993/94:130 Ändringar i brottsbalken m.m.), oavsett om uppsåtsrekvisitet angivits särskilt i bestämmelsen eller inte. Detta blir tillämpligt också på specialstraffrättens område. Bestämmelsen har dock försetts med en övergångsbestämmelse innebärande att 1 kap. 2 § första stycket i sin nya lydelse inte skall tillämpas före den 1 juli 1999 på en straffbestämmelse i annan lag eller författning än brottsbalken som trätt i kraft före den 1 juli 1994. Har emellertid ett sådant straffstadgande ändrats i något hänseende den 1 juli 1994 eller senare skall dock bestämmelsen även före den 1 juli 1999 tillämpas på straffstadgandet (prop. s. 66 f). Regeringen finner emellertid att det i vart fall av pedagogiska skäl finns anledning att uttryckligen ange uppsåtsrekvisitet i lagtexten.

Lagrådet har i detta sammanhang anfört att det förtjänar påpekas att, även om faran för skatteundandragande skall vara täckt av uppsåt, det inte torde krävas att gärningsmannen har en exakt uppfattning om storleken av det belopp som riskerar att undandras. Inte heller torde gärningsmannen behöva ha fullt klart för sig vilka skatter eller avgifter som kan påverkas av hans handlande (jfr prop. 1971:10 s. 231 och 250, Thornstedt m.fl., Skattebrott och skattetillägg, 6 uppl. s. 41 f, och Strahl, Allmän straffrätt i vad angår brotten s. 144 ff). Regeringen har inget att erinra mot vad Lagrådet anfört.

En skillnad mot vad som tidigare gällt är att skattebrottet nu har utformats med ett enhetligt subjektivt rekvisit omfattande alla former av uppsåt, dvs. såväl direkt, indirekt som eventuellt uppsåt. Detta innebär en ändring beträffande det passiva brottet, underlåtenhet att lämna deklARATION eller andra föreskrivna uppgifter. Tidigare har det för att ansvar skall kunna utkrävas krävts att direkt uppsåt förelegat, med andra ord att den skattskyldiges avsikt med underlåtenheten varit just att undandra skatt. Däremot har förfarandet fallit utanför det straffbara området om han genom sin underlåtenhet avsett att komma i ett förmånligare läge i t.ex. bidragssammanhang genom att åsättas en lägre inkomst, trots att han insett att underlåtenheten leder till skatteundandragande (indirekt uppsåt). Likaså har underlåtenheten inte varit straffbar om den uppgiftsskyldige 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 om han varit fullt medveten om att effekten skulle inträffa (eventuellt uppsåt).

För skattebrottet blir nu vanliga uppsåtsregler tillämpliga för såväl aktiva som passiva brott. Något krav på direkt uppsåt hos gärningsmannen uppställs således inte längre för den passiva brottstypen. För det stora flertalet skattskyldiga gäller emellertid att en underlåtenhet att lämna självdeklARATION inte kan medföra ansvar för skattebrott även om vanliga uppsåtsregler blir tillämpliga eftersom systemet med kontrolluppgifter innebär att skattemyndigheten ändå känner till inkomsterna. Endast när den skattskyldige har

haft inkomster som varit dolda för kontrolluppgiftssystemet kan fara för skatteundandragande föreligga.

För en liten del av de skattskyldiga, främst rörelseidkare, kan emellertid den nu föreslagna ändringen få den konsekvensen att ett aldrig så kort dröjsmål med att lämna deklaration medför att brottet är fullbordat och skyldighet föreligger för åklagare att väcka åtal (under förutsättning att underlåtenheten medför fara för skatteundandragande). Enligt 12 § skall emellertid inte dömas till ansvar vid frivilligt tillbakaträdande som leder till att skatten kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp. Den omständigheten att den skattskyldige, innan han hinner lämna in deklarationen, kan få en påminnelse härom från skattemyndigheten innebär dock inte att möjligheten till frivillig rättelse sätts ur spel. I praktiken torde detta dock inte utgöra något problem, då ett åtal förutsätter att åklagaren via en brottsanmälan från skattemyndigheten får kännedom om dröjsmålet. En annan situation än den nu beskrivna är det förhållandet att en deklaration lämnats in, men att uppgift om en viss inkomst utelämnats. Att den skattskyldige mottar en förfrågan från skattemyndigheten i sådant fall innebär på vanligt sätt att ett frivilligt tillbakaträdande inte längre är möjligt.

Något krav på specialsubjekt, att utsikten till en skattevinst skall ha förelegat för den uppgiftsskyldige själv eller någon som han företräder, har inte uppställts för underlåtenhetsfallen. Detta uttrycks som att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. Även detta utgör en skillnad i förhållande till vad som tidigare gällde för passiva brott. Också den, som med uppsåt att skatt skall undandras det allmänna utan vinning för honom själv, underlåter att lämna kontrolluppgift kommer således i fortsättningen att kunna dömas för skattebrott. Detta framgår också direkt av paragrafens lydelse. Aktivt handlande och passivitet likställs således i alla hänseenden om uppsåt till skatteundandragande föreligger. Som nämnts inledningsvis har brottet oredlig uppbördsredovisning, som tidigare reglerades i 7-9 §§, avskaffats som särskilt brott och bestämmelsens materiella innehåll har inarbetats i den grundläggande regeln om skattebrott. Sådana förfaranden skall således i fortsättningen bedömas utifrån bestämmelserna i 2-5 §§. När det gäller underlåtenhet att redovisa innehållen källskatt innebär övergången till vanliga uppsåts

80

regler inte någon förändring; oredlig uppbördsredovisning 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.

Begreppet handling har ersatts med ett krav på att uppgiften skall ha lämnats på annat sätt än muntligen. Fortfarande gäller som huvudregel att muntliga oriktiga uppgifter inte är straffbara. Genom att handlingsbegreppet slopats undanröjs det tvivel som kan förekomma beträffande frågan om en oriktig uppgift som lämnats på ADB-medium eller på något liknande sätt 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. en elektronisk handling skall kunna föranleda straffansvar får det således förutsättas att utställaren går att identifiera och att en sådan handling 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. I stället föreskrivs att uppgiften skall ha lämnats till myndighet. 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 till mervärdesskatt eller punktskatt 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 överflödig och kan således upphävas. Bestämmelserna om s.k. automatiska beslut i de materiella skatteförfattningarna blir inte heller nödvändiga för bedömningen av ansvarsfrågan.

Som närmare kommenterats i den allmänna motiveringen (avsnitt 4.4) bör domstolen, vid beräkningen av det skattebelopp som undandragits 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).

Specialbestämmelsen i förutvarande tredje stycket har slopats. Bestämmelsen tog sikte på den situationen att den skattskyldige kommer överens med den som skall lämna kontrolluppgift att sådan uppgift skall lämnas till honom själv men inte till skattemyndigheten. Bestämmelsen, som skall ses mot bakgrund av att den skattskyldige vid förenklad självdeklaration tidigare endast förutsattes intyga att de kontrolluppgifter han själv erhållit överensstämmer med hans inkomster, har blivit överflödig i och med det nya förenklade deklarationsförfarande som börjat tillämpas vid 1995 års taxering, då de till skattemyndigheten inkomna kontrolluppgifterna numera redovisas på den förtryckta deklarationsblankett som sänds ut till de skattskyldiga.

Straffskalan är oförändrad och omfattar fängelse högst två år. Införandet av ett farerekvisit medför att sådana förfaranden som tidigare rubricerats som försök nu blir att anse som fullbordat brott. Eftersom straffskalan för försöksbrottet är lägre innebär detta en straffskärpning. Detsamma gäller för de fall som genom införandet av ett gemensamt subjektivt rekvirit har nykriminaliserats. Även om straffvärdet av sådana brott i normalfallet skall anses lika stort som för övriga brott som omfattas av 2 §, kan det i vissa fall finnas anledning till en mildare bedömning. Detta får i så fall på vanigt sätt bedömas utifrån bestämmelserna i 3 § om ringa brott.

Straffbestämmelsen om skattebrott kommer som tidigare nämnts 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 straffbarhetsgräns kunna tillämpas vid felaktigheter eller underlåtenhet med avseende på uppbördsredovisningen. Någon ändring av praxis i beloppshänseende är inte avsedd.

Straffskalan är som nämnts oförändrad för skattebrottet. Den nya ordningen innebär således formellt sett en straffhöjning även 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.

3 §

Endast redaktionella ändringar har gjorts. Straffbestämmelsen om skatteförseelse omfattar liksom tidigare endast ringa fall av skattebrott. 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 3/4 av ett basbelopp bör vad avser inkomsttaxeringen och mervärdesbeskattningen även fortsättningsvis anses som ringa. Åtal får då enligt 13 § väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Även andra omständigheter än skattebeloppets storlek bör emellertid kunna vara av betydelse för bedömningen om en gärning är att anse som ringa. Självfallet skall bestämmelserna inte träffa dem som lämnar uppgift till sin egen nackdel. Vad som under kommentaren till 2 § har sagt om att en högre straffbarhetsgräns bör tillämpas vid felaktigheter eller underlåtenhet med anknytning till uppbördsredovisningen gäller även i detta avseende.

4 §

Ändringen i första stycket är endast en konsekvens av regeringens förslag till ny brottsbeteckning för det centrala skattebrottet.

Ändringarna i andra stycket är inte avsedda 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 använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller att brottet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning. Trots de angivna kompletteringarna har den allmänt hållna kvalifikationsgrunden att brottet varit av synnerligen farlig art behållits, främst med hänsyn till att IT-teknik kan få en användning som i dag inte kan förutses.

I lagrådsremissen hade föreslagits att även användandet av osanna handlingar skulle utgöra en omständighet som särskilt skall beaktas vid bedömningen om ett skattebrott skall vara att anse som grovt. Lagrådet har i anslutning till detta anfört följande: Att användningen av "osanna" handlingar uttryckligen nämns utgör en avvikelse från utredningsbetänkandet. Det innebär också en skillnad gentemot bestämmelserna om grovt bedrägeri i 9 kap. 3 § brottsbalken, där det

bara talas om "falsk" handling. Enligt Lagrådets mening kan det ifrågasättas, om man i den nu diskuterade paragrafen bör tala om osanna handlingar. Den föreslagna lagtexten kan läsas så, att varje användning av en osann handling, t.ex. inlämnandet av en oriktig självdeklaration, kan kvalificera ett skattebrott som grovt, något som uppenbarligen inte är meningen. Lagrådet förordar därför att "osanna" handlingar får utgå ur uppräkningsen i andra stycket. Fall då någon begagnar sig av osanna handlingar, t.ex. oriktiga fakturor, på ett sätt som gör att gärningen vid en helhetsbedömning bör bedömas som grov, kan hänföras under 4 §, även om inte osanna handlingar nämns särskilt i lagtexten. Regeringen delar Lagrådets bedömning.

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 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 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.

Dessa synpunkter har i viss utsträckning relevans 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.

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 uppbördsredovisning kommer således i fortsättningen att bestraffas som vårdslös skatteuppgift.

Till skillnad från vad som gällde brottet vårdslös uppbördsredovisning är underlåtenhet som kan tillskrivas oaktsamhet inte straffbar som vårdslös skatteuppgift. Den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna uppbördsredovisning kommer emellertid att kunna dömas för vårdslös skatteredovisning enligt 8 §. Någon straffsanktion föreslås däremot inte heller fortsättningsvis för den som av grov 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, förhinder, oföretagsamhet eller nonchalans 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 straff- skalan, vars övre utrymme bör kunna reserveras för särskilt allvarliga fall inom ramen för företagsverksamhet. I lagrådsremissen hade föreslagits att straffmaximum skulle vara oförändrat två år. Lagrådet har invänt att detta visserligen motsvarar vad som i dag gäller beträffande fall av vårdslös skatteuppgift. Med hänsyn bl.a. till att 5 § omfattar även fall som hittills har rubricerats som vårdslös upp- börsredovisning (9 § i skattebrottslagens nuvarande lydelse) kan det emellertid ifrågasättas om inte straffmaximum bör sänkas till den nivå som har föreslagits i utredningsbetänkandet, fängelse ett år. Regeringen ansluter sig till vad Lagrådet anfört. Någon ändring av påföljdspraxis är dock inte avsedd. Genom andra stycket bestäms den nedre gränsen för straffbar oaktsamhet. Detta uttrycks på så sätt att gärningen är av mindre allvarlig art. Gränsen för straffbarhet bestäms i dag beträffande vårdslös skatteuppgift genom det objektiva rekviritet "betydande belopp". När det gäller vårdslös upp- börsredovisning är ringa gärning straffri. Vid bedömningen om ett vårdslöst skattebrott är att anse som mindre allvarligt skall hänsyn tas, förutom till storleken av skatte- eller avgiftsbeloppet, även till övriga objektiva omständigheter. Gärningar som rör skatte- eller avgiftsbelopp upp till ett basbelopp bör vad avser inkomst- och förmögenhetstaxeringen inte leda till straffansvar. Beträffande upp- börsredovisningen bör även fortsättningsvis beloppsgränsen två basbelopp gälla.

6 §

Bestämmelsen om försök till skattebrott har med konstruktionen av brottet som ett farebrott blivit obehövlig. De gärningar som i dag är att bedöma som försök blir med konstruktionen av farebrott att bedöma som fullbordade brott.

Bestämmelsen har därför slopats.

Paragrafen innehåller i stället numera bestämmelser om straff för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra föreskriven skyldighet att innehålla skatt eller inbetala skatt som innehållits för annan och motsvarar de straffbestämmelser som i dag finns intagna i 80 och 81 §§ upp- bördslagen samt 27 § lagen om sjömansskatt. Bestämmelserna i upp- bördslagen är enligt nuvarande bestämmelser också tillämpliga på särskild inkomstskatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och 23 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Brottet har fått beteckningen skattebetalningsbrott. I lagrådsremissen hade bestämmelser om straff för denna typ av förfaranden intagits i 7 § om skatteredovisningsbrott. Lagrådet har emellertid förordat att denna typ av gärningar tas in i en särskild paragraf.

Paragrafen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Straffskalan omfattar böter eller fängelse i högst ett år. Detta innebär en formell straffskärpning i förhållande till vad som i dag gäller för underlåtenhet att innehålla skatt, där endast böter föreskrivs enligt 80 § upp- bördslagen. För underlåtenhet att inbetala skatt föreskrivs emellertid enligt 81 § upp- bördslagen böter eller fängelse högst ett år. I enkelhetens intresse har därför föreskrivits att denna straffskala skall gälla för samtliga de brott som åsyftas i paragrafen.

7 §

Paragrafen, som tidigare innehöll bestämmelser om oredlig upp- börsredovisning,

innehåller numera de straffbestämmelser som rubricerats skatteredovisningsbrott. Paragrafen har justerats i redaktionellt hänseende i enlighet med Lagrådets yttrande.

Bestämmelsen tar i huvudsak sikte på oriktigt uppgiftslämnande i skattesammanhang som i dag är kriminaliserat i uppbördslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt vissa andra materiella skatte- och avgiftsförfattningar. En närmare redovisning lämnas i kommentaren till respektive författning.

De flesta bestämmelser som det här är frågan om tillämpas ytterst sällan i praktiken. Kriminaliseringen i skattebrottslagen bör närmast ta sikte på de fall då skattemyndigheternas problem och svårigheter vid kontrollen missbrukas mera systematiskt av skatt- och uppgiftsskyldiga.

Bestämmelserna i 7 § är avsedda att användas i de fall 2 § inte är tillämplig. Beträffande gränsdragningen mellan skattebrott enligt 2 § och skatteredovisningsbrott enligt 7 § kan följande anföras. Enligt 2 § straffbeläggs, förutom lämnande av oriktig uppgift, även underlåtenhet att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven handling. Dessa förfaranden kan även beivras med stöd av 7 §. Som tidigare nämnts krävs emellertid för skattebrott enligt 2 § att förfarandet innebär fara för skatteundandragande. Motsvarande rekvisit uppställs inte för skatteredovisningsbrott. Det räcker med att uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för uppgiftslämnaren eller annan att betala skatt eller för fullgörandet av skyldighet att lämna kontrolluppgifter etc. Vidare skall uppsåtet i 2 § omfatta såväl skatteundandragandet som lämnandet av den oriktiga uppgiften respektive underlåtenheten att lämna föreskriven handling, medan uppsåtet i 7 § omfattar endast det senare ledet.

Vidare kan bestämmelserna i 7 § till skillnad från bestämmelserna i 2 § bli tillämpliga även i det fall skyldigheten rör utländsk skatt. Enligt 3 kap. 63 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skall kontrolluppgift lämnas till ledning för beskattning utomlands i den omfattning Riksskatteverket föreskriver, om någon har gottgjorts med belopp eller förmån som skulle ha föranlett skyldighet att lämna kontrolluppgift för det fall den utgivits till en mottagare i Sverige. Straffbestämmelserna i 7 § sanktionerar denna uppgiftsskyldighet oberoende av att kontrolluppgifter skall tjäna till ledning för skattskyldighet utomlands.

Bestämmelserna omfattar som nämnts bl.a. förfaranden där uppgiften som lämnats eller underlåtit rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för uppgiftslämnaren eller annan att betala skatt. Även uppgifter som lämnas i samband med en ansökan om återbetalning av skatt kan emellertid vara av betydelse för skattskyldigheten och omfattas då av kriminaliseringen. Att fara för skatteundandragande förelegat utgör som tidigare nämnts i sig inte någon förutsättning för straffbarhet.

Vidare omfattas inte i något fall muntliga uppgifter. Det sistnämnda innebär en inskränkning i förhållande till vissa av de bestämmelser som överförts till skattebrottslagen. I praktiken innebär dock inte detta någon skillnad mot dagens tillämpning, eftersom muntliga uppgifter så gott som aldrig leder till ansvar. Första stycket 1 omfattar fall då någon uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet. Uppgiften skall röra förhållande som har betydelse för skyldigheten för uppgiftslämnaren eller annan att betala skatt. Denna straffbestämmelse omfattar t.ex. oriktiga uppgifter lämnade i kontrolluppgifter

(jfr nuvarande 4 kap. 8 och 9 §§ lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter), eller oriktig uppgift vid ansökan om jämkning eller vid ansökan om F-skattsedel (jfr nuvarande 79 § uppbördslagen). Första stycket 2 reglerar oriktigt uppgiftslämnande till arbetsgivare eller annan, som är skyldig att lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse till myndighet. Uppgiften skall röra förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för uppgiftslämnaren eller annan att betala skatt. Bestämmelsen omfattar bl.a. förfaranden som avses i nuvarande 79 a § uppbördslagen och 4 kap. 7 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Andra stycket behandlar uppsåtlig underlåtenhet att till den som avses i första stycket 1 eller 2 lämna en föreskriven uppgift av sådant slag som skall lämnas utan föreläggande och inte avser egen självdeklaration. Liksom för närvarande kommer således underlåtenhet att lämna egen självdeklaration eller till denna hörande uppgifter inte att vara kriminaliserat, (under förutsättning att, som tidigare nämnts, 2 § inte är tillämplig).

Enligt den föreslagna bestämmelsen i tredje stycket skall ringa gärningar vara straffria. Detta har den principiella fördelen att avgörandet om en mer bagatellartad gärning skall föranleda straff eller inte ytterst ankommer på domstolen. Vid bedömningen om en gärning är att anse som ringa - och således straffri - bör även konsekvenserna av förfarandet kunna tillmätas betydelse. Straffskalan omfattar böter eller fängelse i högst sex månader. Detta innebär visserligen i något enstaka fall formellt en strafflindring. I praktiken har dock dessa typer av förfarande inte renderat högre straff än vad som nu föreskrivits. Till följd av brottsbalkens nu gällande konstruktion av bötesstraffet kommer de lindrigare fallen - i den mån de över huvud taget leder till lagföring - att kunna bestraffas med penningböter.

8 §

Paragrafen, som tidigare innehöll bestämmelser om ringa fall av oredlig uppbördsredovisning, reglerar nu grovt oaktsamma fall av skatteredovisningsbrott. Vissa smärre justeringar av redaktionell art har företagits till följd av Lagrådets synpunkter avseende 6 och 7 §§. Den omfattar underlåtenhetsfallen (7 § andra stycket), men också sådana förfaranden som omfattas av 7 § första stycket 2, dvs. lämnande av oriktig uppgift till arbetsgivare eller annan som är skyldig att lämna kontrolluppgift. Beträffande det senare fallet avses bestämmelsen i första hand träffa sådana förfaranden som tidigare reglerades i 79 a § uppbördslagen, dvs. oriktig uppgift till arbetsgivare etc. om F-skattsedel. Genom bestämmelsens utformning träffas dock även förfaranden som tidigare varit straffria vid oaktsamhet, främst skyldigheten enligt den nuvarande bestämmelsen i 4 kap. 7 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter att lämna korrekta uppgifter till arbetsgivare etc. Med undantag av flagranta fall torde dock brott mot den sist nämnda skyldigheten vanligen vara att anse som ringa brott, och därigenom straffritt.

Frånsett nu nämnda undantag rörande uppgift om F-skattsedel innebär regleringen således i princip att det när oriktig uppgift lämnas enligt bestämmelserna i 7 § krävs uppsåt för straffbarhet medan det enligt 8 § blir straffbart även vid grov oaktsamhet att helt underlåta att lämna föreskrivna uppgifter.

Liksom för fall som omfattas av 7 § är ringa fall av vårdslös skatte-redovisning straffria.

9 §

Paragrafen, som tidigare innehöll bestämmelser om den culpösa motsvarigheten till oredlig uppbördsredovisning, har upphävts i samband med att brottet inordnats under de centrala skattebrotten i 2-5 §§. Oaktsam underlåtenhet att lämna föreskrivna uppgifter är dock inte straffbar enligt 5 §. Sådana förfaranden blir fortsättningsvis att bedöma enligt bestämmelserna i 8 § jämfört med 7 § andra stycket.

10 §

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 fullbordanspunkt. Gärningen blir som farebrott fullbordad vid tidpunkten för handlingen eller underlåtenheten, under förutsättning att denna har gett upphov till fara för att kontrollverksamheten allvarligt försvåras. Detta innebär en tidigare fullbordanspunkt än med den lydelse paragrafen har i dag. 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. Genom att det samtidigt införs en kompletterande utgångspunkt för preskriptionsberäkningen både för försvårande av skattekontroll och för bokföringsbrott samordnas preskriptionsbestämmelserna 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 alltjämt preskriptionstiderna så långa som brottens särskilda karaktär motiverar. Konkurrensregeln i tredje stycket har slopats. 10 § skattebrottslagen blir således inte längre subsidiär till brottsbalken. Såsom anförts i allmänmotiveringen blir således de vanliga konkurrensreglerna tillämpliga i de fall de åberopade och styrkta omständigheterna i målet kan föranleda ansvar för såväl bokföringsbrott som försvårande av skattekontroll.

Ringa fall av försvårande av skattekontroll avses även i fortsättningen vara fria från straff.

11 §

Bestämmelsen har upphävts till följd av att sambandet mellan lämnandet av oriktig uppgift alternativt underlåtenhet och fara för skatteundandragande i 2 § inte längre behöver föreligga. I stället för rekvisitet till ledning för myndighets beslut räcker det om uppgiften har lämnats till myndighet. Bestämelsen i 11 § om vad som skall avses med myndighets beslut blir därmed överflödig.

12 §

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. Att en påminnelse från skattemyndigheten vid utebliven deklARATION inte utesluter möjlighet till frivillig rättelse har kommenterats under 2 §.

Försvårande av skattekontroll fullbordas genom vårt förslag vid den tidpunkt då räkenskaperna missköts så att därigenom fara uppstår för att skattekontrollen allvarligt försvåras. Genom tillägget i andra stycket har införts en möjlighet för den försumlige att genom frivillig rättelse undgå straffansvar.

13 §

Ändringen har föranletts av att bestämmelsen i 8 § om bristande uppbördsredovisning har upphävts.

14 §

Uppräkningen i paragrafens första stycke korrigeras som en konsekvens av att försöksbrottet i nuvarande 6 § har slopats och att uppbördsbrotten i nuvarande 7-9 §§ föreslås upphävda som särskilda brott. Hänvisning skall därför inte längre ske till dessa brott. Däremot skall hänvisning ske till det nya skattebetalningsbrottet i 6 § och till de nya skatteredovisningsbrotten i 7 och 8 §§. Frivillig rättelse kan således i fortsättningen göras i fall som avses i 2-8 §.

I första stycket föreslås vidare införd en alternativ utgångspunkt för preskriptionsberäkningen avseende försvårande av skattekontroll. 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 beslutades. Motsvarande konstruktion föreslås även införd i 35 kap. 4 § brottsbalken.

14 a §

Som en följd av att försök till skattebrott inte straffbeläggs har en justering gjorts i första stycket första meningen.

14 c §

Ändringen är en konsekvens av den reform som innebar att rättsmedelsbeteckningarna "vad", "revision" och "besvär" utmönstrades ur rättegångsbalken (jfr prop. 1993/94:190).

Övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 juli 1996. Beträffande gärningar som begåtts före ikraftträdandet skall äldre bestämmelser tillämpas.

81

10.3 Förslaget till lag om ändring i brottsbalken (1962:700)

35 kap. 4 §

I tredje stycket föreslås en 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 beslutades. 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.

82

10.3 Förslaget till lag om ändring i brottsbalken (1962:700)

35 kap. 4 §

I tredje stycket föreslås en 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 beslutades. 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.

10.4 Förslaget till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

68 § 6 mom.

Ändringen innebär att andra stycket sista meningen tas bort. Där föreskrivs att utmätning av överskjutande skatt i enskilt mål inte får äga rum efter ansökan som gjorts efter den 30 juni under taxeringsåret. Bestämmelsen har kommit till för att underlätta hanteringen hos kronofogdemyndigheterna. Med det teknikstöd dessa myndigheter i dag förfogar över behövs emellertid inte någon sådan begränsning till ansökningar som gjorts före en viss tidpunkt.

77 a §

Paragrafen behandlar ansvaret för företrädare för arbetsgivare som är juridisk person. Bestämmelsen i andra stycket om att indrivning hos den som blivit ålagd betalningsskyldighet får ske i samma ordning som gäller för restförd skatt har flyttats till den nya 77 c §.

77 b §

Paragrafen behandlar gift makes ansvar för den andre makens skatt i visst fall. Bestämmelsen i första stycket om att beloppet får tas ut hos maken i den ordning som gäller för indrivning av skatt som påförts honom har flyttats till den nya 77 c §.

77 c §

I paragrafen, som är ny, anges att hos den som är betalningsskyldig enligt 77 a

§ eller 77 b § får indrivning ske i samma ordning som gäller för skatt. Detsamma gäller i fall då en bolagsman enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag skall svara för ett handelsbolags skuld enligt denna lag.

I den delen bestämmelsen hänvisar till 77 a och 77 b §§ avses inte någon förändring i sak. Motiven till ändringen vad gäller handelsbolagsmäns ansvar har redovisats i avsnitt 7.2. Med uttrycket skuld enligt denna lag avses förutom skatt även kvarskatteavgift (jfr 27 § 3 mom.), respitränta (jfr 32 §) och dröjsmålsavgift (jfr 77 a §).

79 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, kriminaliserar om någon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till myndighet lämnar oriktig uppgift om förhållande, som har betydelse för honom eller för juridisk person som han företräder att betala skatt. Detsamma gäller om han underlåter att lämna föreskriven uppgift av sådant slag. Påföljden är böter. I ringa fall eller om gärningen är belagd med straff enligt skattebrottslagen döms inte till ansvar.

Bestämmelsen motsvaras delvis av förslagen till 7 § första och tredje styckena samt 5 och 8 §§ 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, kriminaliserar om någon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till arbetsgivaren lämnar oriktiga uppgifter om innehav av F-skattsedel eller något annat förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller för en juridisk person som han företräder att betala skatt. Påföljden är böter eller fängelse i högst sex månader. I ringa fall döms ej till ansvar. Ansvar inträder inte heller om ansvar kan utdömas enligt skattebrottslagen eller brottsbalken.

Bestämmelsen motsvaras delvis av förslaget till 7 § första och tredje styckena samt 5 § skattebrottslagen. Liksom i fråga om 79 § gäller att de avvikelser beträffande kriminaliseringens omfattning som uppkommer torde sakna praktisk betydelse.

80 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, kriminaliserar arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att verkställa skatteavdrag.

Påföljden är böter. I ringa fall döms ej till ansvar.

Bestämmelsen motsvaras av förslaget till 6 § skattebrottslagen.

81 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, kriminaliserar arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att betala in skatt som innehållits för annan. Påföljden är böter eller om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, fängelse i högst ett år. I ringa fall döms ej till ansvar.

Bestämmelsen motsvaras av förslaget till 6 § skattebrottslagen.

Ikraftträdande

Ändringarna träder i kraft den 1 juli 1996. Någon övergångsbestämmelse har ej ansetts erforderlig med anledning av att 79 - 81 §§ upphävs. Frågan i vilken utsträckning 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.

10.5 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen(1994:200)

7 kap.

2 §

Paragrafen justeras på grund av ett mindre avrundningsfel i en angiven procentsats. Den felaktiga procentsatsen infördes genom lagstiftning i december 1995 (SFS 1995:1365, prop. 1995/96:45, bet. 1995/96:SkU12, rskr 1995/96:82).

16 kap.

17 §

Bestämmelsen reglerar ansvaret för företrädare för en skattskyldig som är juridisk person. Bestämmelsen i tredje stycket om att indrivning hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får göras i samma ordning som gäller för skatt har flyttats till den nya 16 kap. 18 §.

18 §

I paragrafen, som är ny, anges att hos den som är betalningsskyldig enligt 16 kap. 17 § får indrivning ske i samma ordning som gäller för skatt. Detsamma gäller i fall då en bolagsman enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag skall svara för ett handelsbolags skuld avseende skatt enligt denna lag. Paragrafens första led har flyttats från 16 kap. 17 §. Motiven till ändringen om handelsbolagsmans ansvar har utvecklats närmare under avsnitt 7.2.

19 kap.

10 §

Ett beslut om återbetalning av ingående mervärdesskatt till vissa icke skattskyldiga anses inte vara ett beskattningsbeslut. Detta gäller beslut om återbetalning av skatt till utländska företagare, hjälporganisationer, utländska beskickningar m.m. enligt 10 kap. 1-8 §§. 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 förslaget 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.

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 omsättning som är undantagen

från skatteplikt skall kunna föranleda ansvar enligt skattebrottslagen. Genom förslaget till skattebrottslag är bestämmelsen överflödigt. Skälen för detta har redovisats i anslutning till kommentaren till 19 kap. 10 §. Andra stycket i 19 kap. 12 § bör därför upphävas.

10.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) omsjälvdeklaration och kontrolluppgifter

4 kap.

7 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, innehåller straffbestämmelser beträffande den som lämnar oriktig uppgift till arbetsgivare eller någon annan som är skyldig att avge kontrolluppgift angående honom. Den som i sådant fall uppsåtligt lämnar oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande skall dömas till böter. Detsamma gäller underlåtenhet att lämna vissa i 3 kap. 50 § föreskrivna uppgifter rörande betalning till eller från utlandet. Ringa fall är straffritt.

Bestämmelsen motsvaras av förslaget till 7 § första och tredje styckena samt 8 § skattebrottslagen. Dock undantas muntliga uppgifter från det kriminaliserade området i skattebrottslagen. Så var inte fallet i den nu upphävda bestämmelsen, även om tillämpning av sådana fall torde ha varit ytterligt sällsynt.

8 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, straffbelägger uppsåtlig eller grovt oaktsam underlåtenhet att fullgöra skyldighet beträffande kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande. Med underlåtenhet att fullgöra kontrolluppgiftsskyldighet avses i detta sammanhang även oriktigt uppgiftslämnande. Påföljden är böter eller fängelse i högst sex månader. I ringa fall eller då gärningen är belagd med straff enligt skattebrottslagen skall dock inte dömas till ansvar.

Bestämmelsen motsvaras i första hand av förslaget till 7 och 8 §§ skattebrottslagen. Även 2-5 §§ skattebrottslagen kan emellertid bli aktuella.

9 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, innehåller en rad olika straffbestämmelser beträffande underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldighet.

Punkt 1 avser skyldighet enligt 2 kap. 22 eller 30 § att lämna vissa redovisningshandlingar.

Punkt 2 avser skyldighet enligt 3 kap. 28 och 29 §§, 30 § andra stycket samt 31 § att lämna särskilda uppgifter eller kontrolluppgifter om utdelningar och räntor.

Punkt 3 avser skyldighet enligt 3 kap. 44-46 och 48 §§ att lämna kontrolluppgifter från bostadsförening eller bostadsaktiebolag eller sådan juridisk person som förvaltar samfällighet.

Punkt 4 avser skyldighet enligt 3 kap. 63 § att lämna kontrolluppgift till ledning vid beskattning utomlands.

Påföljden är böter. I ringa fall eller då gärningen är belagd med straff enligt skattebrottslagen skall dock inte dömas till ansvar.

Den upphävda bestämmelsen motsvaras i första hand av förslaget till 7 och 8 §§ skattebrottslagen. Även 2-5 §§ skattebrottslagen kan emellertid bli aktuella.

10 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, föreskriver bötesstraff för den som uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter att inom föreskriven tid göra anmälan om nedsättning om utländsk skatt enligt 2 kap. 27 §. I ringa fall skall dock inte dömas till ansvar.

Bestämmelsen motsvaras i första hand av förslaget till 7 § andra och tredje styckena samt 8 § skattebrottslagen. Även 2-5 §§ skattebrottslagen kan emellertid bli aktuella.

10.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1958:295) omsjömansskatt

17 § 1 mom.

I tredje stycket görs en ändring i anledning av ändringarna i 77 a § uppbörds-lagen (1953:272) och den nya 77 c § i nämnda lag (se avsnitt 7.2 och 10.4)

26 §

Paragrafen kriminaliserar enligt sin nuvarande lydelse redare som i uppgift enligt 16 § uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktigt meddelande som kan medföra för låg beskattning av sjöman. Bestämmelsen kriminaliserar också 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 uppgift. Påföljden är böter. I ringa fall döms ej till ansvar. Ansvar kommer inte heller i fråga om gärningen är belagd med straff i skatte-brottslagen.

Enligt förslaget kan ansvar i stället komma i fråga enligt 2-5, 7 och 8 §§ skattebrottslagen.

Av första stycket av bestämmelsens nya lydelse följer att skattebrottslagen är tillämplig även på de allmänna egenavgifter som tas ut enligt lagen om sjömans-skatt.

I andra stycket föreslås att avgift enligt lagen skall omfattas av lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. Ändringen som inte innebär någon förändring i sak följer av förslaget till ändring i 1 § lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

27 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, kriminaliserar redare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att verkställa avdrag för sjömansskatt. Påföljden är böter. I ringa fall döms ej till ansvar.

Bestämmelsen motsvaras av förslaget till 6 § skattebrottslagen.

28 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, kriminaliserar redare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att inbetala skatt som innehållits för annan. Påföljden är böter eller om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, fängelse högst ett år. Tredje stycket innehåller en preskriptionsregel.

Bestämmelsen motsvaras av förslaget till 6 § skattebrottslagen.

10.8 Förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

66 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, kriminaliserar den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att inom föreskriven tid avge deklaration. Påföljden är böter om inte gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen. Ansvar kan enligt förslaget komma i fråga enligt 2-4, 7 och 8 §§ skattebrottslagen.

74 §

Ändringen är en följd av ändringen i 1 § lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och innebär att skatt enligt lagen om arvsskatt och gåvoskatt inte heller i fortsättningen skall ha förmånsrätt.

10.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (1962:381) om all-män försäkring

20 kap.

2 §

Paragrafen innehåller en hänvisning till bestämmelsen om F-skattesedel i 79 a § uppbördslagen. Bakgrunden är den att om en skattskyldig åberopar en F-skattesedel, ersätts arbetsgivarens skyldighet att betala arbetsgivaravgift med en skyldighet för den skattskyldige att betala socialavgifter i form av egenavgifter.

79 a § uppbördslagen har upphävts (se avsnitt 10.4). I den nya bestämmelsen om skatteredovisningsbrott nämns dock inte F-skattesedel särskilt. Enligt den nya avfattningen av 1 § har skattebrottslagen gjorts generellt tillämplig på skatter, däremot omfattas avgifter endast om så särskilt har angetts i respektive specialförfattning.

Som en konsekvens av att 79 a § uppbördslagen föreslås upphävd och ersatt av straffbestämmelser i skattebrottslagen har hänvisningen till uppbördslagen bytts ut mot en upplysning att det av 5 kap. 5 § lagen om socialavgifter följer att skattebrottslagen är tillämplig om oriktig uppgift lämnas om innehav av F-skattesedel.

10.10 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen(1970:624)

25 §

Paragrafen, som är ny, innebär att uppgifter som enligt 7 § andra stycket skall lämnas till Värdepapperscentralen VPC AB vid tillämpningen av skattebrottslagen skall anses lämnade till myndighet. Bestämmelsen täcker såväl aktiva som passiva brott. För att de allvarligaste brottsrubriceringarna och påföljderna enligt skattebrottslagen skall komma i fråga krävs att uppgifter skall lämnas till myndighet (jfr t.ex. 2 och 4 §§ i förslaget till ändringar i skattebrottslagen). Stadgandet motiveras av att det inte kan anses motiverat att undanta de allvarligaste brottsrubriceringarna från kupongskatteområdet i de fall då uppgiftsskyldigheten skall fullgöras genom uppgiftslämnande till Värdepapperscentralen VPC AB.

31 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, reglerar brott mot bestämmelserna om uppgiftsskyldighet i kupongskattelagen. Påföljden är böter eller fängelse i högst två år. Om brottet rör verkligt betydande belopp eller är av särskilt

farlig art eller om annan synnerligen försvårande omständighet föreligger kan fängelse i högst sex år följa.

Gärningar av detta slag kommer att omfattas av förslaget till ändringar i skattebrottslagen. De straffbestämmelser som aktualiseras är främst 2-4 samt 7 och 8 §§ skattebrottslagen.

32 §

Paragrafen bör upphävas eftersom brott mot bestämmelserna om att innehålla skatt i kupongskattelagen kommer att omfattas av förslaget till ändringar i skattebrottslagen. Den bestämmelser som närmast kommer i fråga är 6 § skattebrottslagen.

10.11 Förslaget till lag om ändring i 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. Den sistnämnda lagen äger också, med vissa undantag, motsvarande tillämpning i fråga om skrotningsavgift. Avgiftsuttaget är samordnat. Med hänsyn till detta har skattebrottslagen gjorts 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. Skattebrottslagen bör liksom vad gäller för närvarande vara tillämplig på avgift enligt förevarande lag. Till följd av den nya konstruktionen av 1 § skattebrottslagen föreslås att det i första stycket anges att skattebrottslagen är tillämplig på avgifter enligt bilskrotningslagen.

I andra stycket föreslås en uttrycklig föreskrift om att avgifter enligt bilskrotningslagen skall omfattas av lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och lagen (1987:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Ändringen, som inte innebär någon förändring i sak, följer av förslagen till ändring i 1 § lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och 2 § lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

10.12 Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen(1979:1152)

18 kap.

23 §

Skattemyndigheten kan anlita konsulenter som biträde vid fastighetstaxeringen. Dessa personer är inte tjänstemän vid myndigheten. Konsulenten kan förelägga fastighetsägare och andra i lagen särskilt angivna att inkomma med uppgifter enligt fastighetstaxeringslagen. Uppgifter som sänds till konsulenten torde för närvarande inte kunna anses som lämnade till en myndighet i skattebrottslagens mening.

I paragrafen införs därför 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.

41 §

Paragrafen föreslås upphävd.

Skattebrottslagen är i sin nuvarande lydelse inte tillämplig på skatt som tas ut på grundval av en fastighetstaxering. Anledningen till detta är att uppgifterna i en fastighetsdeklaration inte har 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 föreslås 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 komma i fråga enligt 7 § första stycket skattebrottslagen.

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. Hänvisningen 18 kap. 41 § skall utgå eftersom bestämmelsen föreslås upphävd.

10.13 Förslaget till lag om ändring i lagen (1981:691) omsocialavgifter

5 kap.

5 §

Avgift enligt lagen om socialavgifter omfattas för närvarande av skattebrottslagen. Eftersom någon ändring därvidlag inte föreslås bör en uttrycklig bestämmelse om detta till följd av förslaget till ny lydelse av 1 § skattebrottslagen, införas i lagen om socialavgifter. En sådan hänvisning föreslås i första stycket.

I andra stycket föreslås en uttrycklig föreskrift om att avgifter enligt lagen om socialavgifter skall omfattas av lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och lagen (1987:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Ändringen, som inte innebär någon förändring i sak, följer av förslagen till ändring i 1 § lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och 2 § lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

10.14 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) ompunktskatter och prisregleringsavgifter

5 kap.

17 §

Paragrafen reglerar ansvaret för företrädare för skattskyldig som är juridisk person. I andra stycket har bestämmelsen om att indrivning hos den som blivit ålagd betalningsskyldighet får ske i samma ordning som gäller för skatt, tagits bort. Bestämmelsen har flyttats till den nya 17 a §.

17 a §

I paragrafen anges att hos den som är betalningsskyldig enligt 5 kap. 17 § får indrivning ske i samma ordning som gäller för skatt. Detsamma gäller i fall då

en bolagsman enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag skall svara för ett handelsbolags skuld avseende skatt enligt denna lag. Paragrafens första led har flyttats från 5 kap. 17 §. Motiven till ändringen om handelsbolagsmans ansvar har utvecklats närmare i avsnitt 7.2.

10.15 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

15 §

Paragrafen reglerar ansvaret för företrädare för arbetsgivare som är juridisk person. I andra stycket har bestämmelsen om att indrivning hos den som blivit ålagd betalningsskyldighet får ske i samma ordning som enligt 28 a § gäller för indrivning av arbetsgivaravgifter, tagits bort. Bestämmelsen har flyttats till den nya 15 a §.

15 a §

I paragrafen anges att hos den som är betalningsskyldig enligt 15 § får indrivning ske i den ordning som enligt 28 a § gäller för arbetsgivaravgifter. Detsamma gäller i fall då en bolagsman enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag skall svara för ett handelsbolags skuld avseende arbetsgivaravgifter samt ränta och dröjsmålsavgift. Paragrafens första led har flyttats från 15 §. Motiven till ändringen om handelsbolagsmans ansvar för skatter och arbetsgivaravgifter har utvecklats närmare i avsnitt 7.2.

10.16 Förslaget till lag om ändring i fordonsskattelagen(1988:327)

83 §

Paragrafen, som föreslås upphävd, motsvaras närmast av förslagen till 7 och 8 §§ skattebrottslagen. Genom förslaget straffbeläggs dock inte längre muntliga uppgifter. Detta torde sakna praktisk betydelse.

10.17 Förslaget till lag om ändring i lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon

14 §

Fordonsskatt 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 andra stycket avser att träffa kommer enligt förslaget att falla under straffbestämmelsen i 7 § skattebrottslagen om skatteförseelse. Andra stycket kan därför upphävas.

10.18 Förslaget till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

1 §

Bestämmelsen, som utformats efter Lagrådets förslag, har ändrats redaktionellt

med anledning av ändringen i 2 § lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

10.19 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:613) ommiljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion

10 §

Skattebrottslagen är i sin nuvarande lydelse tillämplig på avgift enligt denna lag 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, koldioxidskatter och svavelskatter får en i straffrättsligt hänseende enhetlig reglering (prop. 1989/90: 141 s. 55 - 56).

Koldioxidskatt och svavelskatt tas fr.o.m. den 1 januari 1995 ut enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

I andra stycket föreslås en uttrycklig föreskrift om att avgifter enligt förevarande lag skall omfattas av lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och lagen (1987:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Ändringen, som inte innebär någon förändring i sak, följer av förslagen till ändring i 1 § lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och 2 § lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

10.20 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:659) omsärskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

3 §

Skattebrottslagen kommer genom förslaget till ny lydelse av 1 § att vara generellt tillämplig på skatter. Detsamma gäller i fråga om lagen om förmånsberättigade skattefordringar. Hänvisningen i 3 § 3 och 4 kan därför upphävas.

10.21 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) omskatt på ränta på skogskontomedel m.m.

15 §

På grund av de föreslagna ändringarna i uppräkningsparagraferna i lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och i lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter bör det i förevarande lag införas en bestämmelse om att de nämnda lagarna inte omfattar skatt enligt denna lag.

10. 22 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

21 §

I paragrafen föreslås en hänvisning till den nya 77 c § uppbördslagen (jfr avsnitt 7.2 och 9.4).

Regeringen föreslår även att bestämmelserna i 79-81 §§ uppbördslagen skall upphävas och ersättas av straffbestämmelser i skattebrottslagen (jfr avsnitt 4.9). Som en konsekvens av dessa förslag bör hänvisningen till 79-81 §§ uppbördslagen utgå.

Enligt förslaget till lydelse av 1 § skattebrottslagen är skattebrottslagen tillämplig utan att det behöver anges i skatteförfattningen.

10. 23 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

23 §

I paragrafen föreslås en hänvisning till den nya 77 c § uppbördslagen (jfr avsnitt 7.2 och 9.4).

Regeringen föreslår även att bestämmelserna i 79-81 §§ uppbördslagen skall upphävas och ersättas av straffbestämmelser i skattebrottslagen (jfr avsnitt 4.9). Som en konsekvens av dessa förslag bör hänvisningen till 79-81 §§ uppbördslagen utgå.

Bestämmelserna i 6 kap. 12-19 och 21-23 §§ taxeringslagen (1990:324) 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. Hänvisningen innebär också att forum för talans väckande bestäms av var den juridiska personen har sitt säte. Finns varken säte eller styrelse väcks talan inom det län där förvaltningen förs.

Enligt förslaget till lydelse av 1 § skattebrottslagen är skattebrottslagen tillämplig utan att det behöver anges i skatteförfattningen.

10.24 Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:72) om kon-cessionsavgift på televisionens område

13 a §

I paragrafen föreslås en föreskrift om att avgifter enligt lagen om socialavgifter skall omfattas av lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och lagen (1987:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Ändringen, som inte innebär någon förändring i sak, följer av förslagen till ändring i 1 § lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och 2 § lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

10.25 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:672) om skat-tereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostads- hus

14 §

Enligt förslaget till ny lydelse av 1 § skattebrottslagen är skattebrottslagen tillämplig på all skatt. Paragrafen kan därför upphävas.

10.26 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter

8 §

I andra stycket föreslås en uttrycklig föreskrift om att avgifter enligt förevarande lag skall omfattas av lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och lagen (1987:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Ändringen, som inte innebär någon förändring i sak, följer av förslagen till ändring i 1 § lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och 2 § lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

10.27 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1920) om allmän löneavgift

4 §

Hänvisningen till skattebrottslagen tas bort i förevarande paragraf och ersätts av bestämmelsen i 5 §. Genom denna bestämmelse blir skattebrottslagen och lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. även fortsättningsvis tillämpliga på lagen om allmän löneavgift.

170

5 §

Se kommentaren till 4 §.

10.28 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1670) om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

1 §

I första stycket anges att förmånsrätt enligt 11 § förmånsrättslagen (1970:979) följer med fordran på skatt, tull och socialförsäkringsavgift, samt i den mån som särskilt föreskrivs annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt. Stycket har utformats med ledning av förslaget till ny lydelse av 1 § skattebrottslagen, förutom att det uttryckligen angetts att tullar - vilka inte omfattas av skattebrottslagen - omfattas av lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

En särskild föreskrift om att förevarande lag är tillämplig har införts i 12 § bilskrotningenslagen (1975:343), 5 kap. 5 § lagen (1981:691) om socialavgifter, 10 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, 13 a § lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens område och 8 § lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter. Lagen är också formellt tillämplig på avgifter enligt vissa upphävda författningar och enligt författningar som inte längre tillämpas. Avsikten är emellertid att ändringen inte skall innebära någon materiell förändring av de avgifter som skall ha förmånsrätt.

I andra stycket anges att lagen inte tillämpas i fråga om skatt i den mån det följer av särskild föreskrift eller skatte- eller avgiftstillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift, dvs. avgift som utgår vid försummelse att redovisa eller betala fordringar. Innehållet har redaktionellt ändrats i enlighet med förslaget till ändring i 1 § skattebrottslagen men överensstämmer i sak med förutvarande lydelse av andra stycket.

Övergångsbestämmelserna

Av övergångsbestämmelserna framgår att de nya föreskrifterna träder i kraft den 1 juli 1996. I fråga om skatt eller avgift som belöper på tid före ikraftträdandet skall äldre föreskrifter gälla.

10.29 Förslaget till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

2 §

Ändringarna i första stycket har utformats utifrån förslaget till ändringar i 1 § första stycket och andra stycket 2 lagen (1978:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

En särskild föreskrift om att förevarande lag är tillämplig har införts i 12 § bilskrotninglagen (1975:343), 5 kap. 5 § lagen (1981:691) om social-avgifter, 10 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, 13 a § lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens område och 8 § lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter. Lagen är också formellt tillämplig på avgifter enligt vissa upphävda författningar och enligt författningar som inte längre tillämpas. Avsikten är emellertid att ändringen inte skall innebära någon materiell förändring av de avgifter som skall kunna betalningssäkras.

Innehållet i andra stycket 1 har hämtats från nuvarande lydelse av första stycket 5, men utformats efter 2 § lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. medan punkt 2 motsvaras av paragrafens tidigare andra stycke.

Övergångsbestämmelserna

Av övergångsbestämmelserna framgår att de nya föreskrifterna träder i kraft den 1 januari 1996. I fråga om skatt eller avgift som belöper på tid före ikraftträdandet bör äldre föreskrifter gälla.

10.30 Förslag till lag om ändring i lagen (1985:146) om av-räkning vid återbetalning av skatter och avgifter

1 §

Ändringarna innebär att författningar som upphävts rensats ut ur uppräkningsordningen och att kvarvarande författningar ställts upp i kronologisk ordning. De författningar som tagits bort är lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, tullagen (1973:670), tullförordningen (1973:979), lagen (1973:981) om tullfrihet m.m., lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt och koldioxidskatt samt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar.

Övergångsbestämmelserna

De nya föreskrifterna avses träda i kraft den 1 januari 1996. Äldre föreskrifter skall fortfarande gälla i fråga om avräkning vid återbetalning m.m. av skatter och avgifter enligt vissa numera upphävda lagar.

171

Skattebrottsutredningens sammanfattning av betänkandet
Översyn av skattebrottslagen (SOU 1995:10)

Uppdraget

Utredningen har haft till uppdrag att göra en översyn av skattebrottslagen och sanktionsystemet 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 avgifts- området 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 undandragan- debrott 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 uppräknings lista av de materiella skatte- och avgiftsförfattningarna i lagens första paragraf.

Utredningen anser att denna lagstiftningsteknik bör överges. Den leder till praktiska olägenheter, och uppräknings listan 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 utskyldigheter 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 lagkraftägande 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 förfarandereglerna 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 arbetsgivaren i samma handling - uppbördsdeklarationen - 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 alltjämt 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 organisationsförhållanden 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 förfallodagen 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.

172

Skattebrottsutredningens 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 §7

Denna lag gäller i fråga om skatt eller Vad som i denna lag föreskrivs om

avgift enligt skatt gäller även i fråga om

1. lagen (1908:128) om bevillningsav- socialförsäkringsavgifter samt, i den mån så

gifter för särskilda förmåner och rättigheter, har särskilt föreskrivits, annan avgift

lagen (1927:321) om skatt vid utskiftning till det allmänna som ej betecknas som

av aktiebolags tillgångar, kommu- skatt.
nalskattelagen (1928: 370), lagen
(1933:395) om ersättningskatt, lagen
(1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,
lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift,
lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
lagen (1947:577) om statlig förmögenhets-
skatt, lagen (1958:295) om sjömansskatt,
lagen (1983: 219) om tillfällig vinst-
skatt, lagen (1983:1086) om vinstdel-
ningsskatt, lagen (1984:1052) om statlig
fastighetsskatt, lagen (1986:1225) om
tillfällig förmögenhetskatt för livförsäk-
ringsbolag, understödsföreningar och
pensionsstiftelser, lagen (1989: 346) om
särskild vinstskatt, lagen (1989:471) om
investeringskatt för vissa byggnads-
arbeten, lagen (1990:661) om avkast-
ningsskatt på pensionsmedel, lagen (199-
1:586) om särskild inkomstskatt för utom-
lands bosatta, lagen (1991:591) om
särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
artister m.fl., lagen (1993:1537) om
expansionsmedel,
2. lagen (1928:376) om skatt på lotteri-
vinster, lagen (1941: 251) om särskild
varuskatt, lagen (1957:262) om allmän
energiskatt, lagen (1961:372) om bensin-
skatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt,
stämpelskattelagen (1964:308), lagen
(1972:266) om skatt på annonser och rek-
lam, 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, bilskrot-
ningslagen (1975:343), lagen (1976:338)
om vägtrafikskatt på vissa fordon, som icke
är registrerade i riket, lagen (1977:306)
om dryckesskatt, lagen (1978:69) om för-
säljningsskatt 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 värdepapper,
lagen (1983:1104) om särskild skatt för

elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, 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 bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om fordonsskatt 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 energiproduktion, lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar, lagen (1990:1087) om lagerskatt på vissa oljeprodukter, 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 bensin, 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 uppbördslagen (1953:272).

Lagen tillämpas inte om skatten eller Lagen tillämpas inte avgiften fastställs eller uppbärs i den 1. i fråga om gärningar som är ordning som gäller för tull och inte heller belagda med straff i lagen (1960:418) om
om
beträffande dröjsmålsavgift, skattetillägg straff för varusmuggling, eller liknande avgift. 2. i den mån det följer av särskild föreskrift,
3. beträffande skattetillägg,

ränta,
dröjsmålsavgifter, förseningsavgifter
eller
liknande avgifter.

173

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

2 §8

Den som till ledning för myndighets Den som på annat sätt än
muntligen
beslut i fråga om skatt eller avgift lämnar oriktig uppgift till myndighet
uppsåtligen avger handling med oriktig eller underlåter att till myndighet
lämna
uppgift och därigenom föranleder att skatt deklaration, kontrolluppgift eller
annan
eller avgift inte påförs eller påförs med förföreskriven handling med uppsåt att
skatt
lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt skall undandras det allmänna eller
fel-
belopp döms för s k a t t e b e d r ä- aktigt tillgodoräknas eller
återbetalas
g e r i till fängelse i högst två år. till honom själv eller annan döms, om
fara
Detsamma gäller den som med avsikt att härför uppkommer, för
s k a t t e b r o t t
skatt eller avgift inte skall påföras ellertill fängelse i högst två år.
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 kon-
trolluppgifter, att denne skall underlåta
att fullgöra sin uppgiftsskyldighet, och
som därigenom föranleder att skatt på
grundval av förenklad självdeklaration inte
påförs eller påförs honom med för lågt belopp.

3 §

Om brott som avses i 2 § är att anse som Om brott som avses i 2 § med
hänsyn
ringa, dömes för till skattebeloppet och övriga
s k a t t e f ö r s e e l s e till böter. omständigheter är av mindre allvarlig
art,
döms för
s k a t t e f ö r s e e l s e 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
lika-

ledes för skatteförseelse.
Är fall som avses i denna
paragraf
ringa, skall ej dömas till ansvar.
4 §

Om brott som avses i 2 § är att anse som Om brott som avses i 2 § är
att anse
grovt, dömes för g r o v t som grovt, döms för g r o v t
s k a t t e b e d r ä g e r i till fängel-s k a t t e b r o t t till fängelse,
lägst
se, lägst sex månader och högst sex år. sex månader och högst sex år.
Vid bedömning huruvida brottet är grovt Vid bedömning av om brottet är
grovt
skall särskilt beaktas, om det rör mycket skall särskilt beaktas, om det rör
mycket
betydande belopp eller eljest varit av betydande belopp, om gärningsmannen i
stor
synnerligen farlig art. omfattning begagnat falska handlingar
eller vilseledande bokföring eller om
förfarandet ingått som ett led i en
brottslighet som utövats systematiskt
eller i större omfattning.

5 §

Den som till ledning för myndighets Den som av grov oaktsamhet på
annat
beslut i fråga om skatt eller avgift av sätt än muntligen lämnar oriktig
uppgift
grov oaktsamhet avger handling med till myndighet och därigenom ger
upphov
oriktig uppgift och därigenom föranleder till fara för att skatt undandras det
all-
fara för att skatt eller avgift påföres medmännen, eller felaktigt tillgodoräknas
eller
för lågt belopp eller tillgodoräknas med föråterbetalas till honom själv eller
annan
högt belopp dömes, om gärningen rör betydandedöms för v å r d s l ö s
s k a t t e -
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
u p p g i f t böter eller fängelse i högst ett år.
högst två år. Är gärningen med hänsyn till
skattebeloppet och övriga
omständigheter av
mindre allvarlig art, döms ej till
an-

svar.

6 §

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

10 §9

Den som uppsåtligen eller av grov
oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet
eller sådan skyldighet att föra och bevara
räkenskaper, som föreskrivs för vissa upp-
giftsskyldiga, och därigenom allvarligt
försvårar myndighets kontrollverksamhet vid
beräkning eller uppbörd av skatt eller
avgift döms för f ö r s v å r a n d e a v
s k a t t e k o n t r o l l 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.

Den som uppsåtligen eller av grov
oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet
eller sådan skyldighet att föra och bevara
räkenskaper, som föreskrivs för vissa upp-
giftsskyldiga, på ett sätt som är ägnat att
allvarligt försvåra myndighets kontroll-
verksamhet vid beräkning eller uppbörd av
skatt döms för f ö r s v å r a n d e a v
s k a t t e k o n t r o l l 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.
År gärningen belagd med straff i
brottsbalken, inträder ansvar enligt första
stycket endast om en tillämpning av detta

leder till strängare straff.

12 §

Ansvar enligt 2-9 § inträder ej för den som Ansvar enligt 2-6 §§ inträder ej för frivilligt vidtager åtgärd som leder till den som frivilligt vidtager åtgärd som att skatten eller avgiften kan påföras leder till att skatten kan påföras eller eller tillgodoräknas med rätt belopp. 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.

14 §10

Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken Utan hinder av 35 kap. 1 § får påföljd för brott enligt 3, 7, 8 eller 9 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3 ådömas, om den misstänkte häktats eller och 5 §§ ådömas, om den misstänkte häktats erhållit del av åtal för brottet inom fem åre eller erhållit del av åtal för brottet inom från brottet. 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 §11

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 Beslut varigenom en domstol lämnat ansökan enligt 14 a § utan bifall får inte en ansökan enligt 14 a § utan bifall får överklagas. Beslut av tingsrätt att medge inte överklagas. Beslut av tingsrätt att förlängning enligt 14 a § får överklagas genommedge förlängning enligt 14 a § får besvär. Besvärslagan skall ha kommit in överklagas. Överklagandet skall ha kommit inom två veckor från den dag då den in inom två veckor från den dag då den misstänkte, på sätt som gäller för delgivningmisstänkte, på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål, delgavs beslutet. av stämning i brottmål, delgavs beslutet. I övrigt skall vad som är föreskrivet i rättegångsbalken rörande brottmål gälla i tillämpliga delar.

-
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.

174

Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgivits av Riksdagens ombudsmän, Justitiekanslern, Domstolsverket, Riksåklagaren, Rikspolisstyrelsen, Polismyndigheten i Stockholms polisdistrikt, Polismyndigheten i Linköpings polisdistrikt, Riksförsäkringsverket, Generaltullstyrelsen, Riksrevisionsverket, Riksskatteverket, Statens Jordbruksverk, Svea hovrätt, Kammarrätten i Stockholm, Uppsala tingsrätt, Malmö tingsrätt, Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, Länsrätten i Gävleborgs län, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Företagens uppgiftslämnardelegation FUD, Lantbrukarnas Riksförbund LRF,

Landsorganisationen i Sverige (LO), Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Revisorssamfundet SRS, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO), Sveriges Industriförbund och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Riksåklagaren har bifogat yttranden som han har hämtat in från Statsåklagarmyndigheten för speciella mål, Åklagarmyndigheten i Stockholm respektive Göteborg samt Regionåklagarmyndigheten i Stockholm, Västerås respektive Härnösand.

Riksskatteverket har bifogat yttranden som verket har hämtat in från skattemyndigheterna i Stockholms, Östergötlands, Jönköpings, Malmöhus, Göteborgs och Bohus och Kopparbergs län samt från kronofogdemyndigheterna i Stockholms, Göteborgs och Bohus och Södermanlands län.

Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF) och Sveriges Industriförbund har ingivit ett gemensamt yttrande. I yttrandet har vidare hänvisats till en promemoria av Industriförbundets expert i Skattebetalningsutredningen (Fi 1993:07).

Lantbrukarnas Riksförbund LRF har i sitt yttrande hänvisat till yttrandet från Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF) och Sveriges Industriförbund.

202

Lagrådsremissens lagförslag

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1669) om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 1 § skattebrottslagen (1971:69) i paragrafens lydelse enligt lagen (1995:1669) om ändring i nämnda lag samt ikraftträdandebestämmelsen till lagen (1995:1669) om ändring i skattebrottslagen (1971:69) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag gäller i fråga om skatt eller avgift enligt 1. lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1933:395) om ersättningskatt, lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, lagen (1946:324)

om skogsvårdsavgift, lagen
(1947:576) om statlig
inkomstskatt, lagen
(1947:577) om statlig
förmögenhetskatt, lagen
(1958:295) om sjömansskatt,
lagen (1983:219) om
tillfällig vinstskatt, lagen
(1983:1086) om
vinstdelningsskatt, lagen
(1984:1052) om statlig
fastighetsskatt, lagen
(1986:1225) om tillfällig
förmögenhetskatt för
livförsäkringsbolag,
understödsföreningar och
pensionsstiftelser, lagen
(1989:346) om särskild
vinstskatt, lagen
(1989:471) om
investeringskatt 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)

Denna lag gäller i fråga omom särskild löneskatt på
skatt och, när så särskilt pensions- kostnader, lagen
föreskrivs, annan avgift (1993:1537) om
till det allmänna som inte expansionsmedel,
betecknas som skatt. 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 an-
nonser 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, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1976:338) om vägtrafikskatt på vissa fordon, som icke är registrerade i riket, lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassetband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, 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 skatt på gödselmedel, lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, fordonsskattelagen (1988:327), lagen

(1988:328) om fordonsskatt
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 energi-
produktion, lagen
(1990:662) om skatt på
vissa premiebetalningar,
lagen (1990:1087) om
lagerskatt på vissa
oljeprodukter, 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 bensin, lagen
(1992:1438) om
dieseloljeskatt och
användning av vissa olje-
produkter, lagen
(1992:1439) om lagerskatt
på dieselolja,
mervärdesskattelagen
(1994:200), lagen
(1994:1704) om lageravgift
på vissa
jordbruksprodukter, lagen
(1994:1563) om
tobaksskatt, lagen
(1994:1564) om
alkoholskatt, lagen
(1994:1776) om skatt på
energi, lagen (1995:1667)
om skatt på naturgrus,

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

Lagen gäller även
preliminär skatt,
kvarstående skatt och till-
kommande skatt som avses i
uppbördslagen (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.

Lagen tillämpas inte i
fråga om
1. gärningar som är
belagda med straff i
lagen (1960:418) om
straff för varusmuggling,
2. skatte- eller
avgiftstillägg, ränta,
dröjsmålsavgift,
förseningsavgift eller
liknande avgift.

Denna lag träder i Denna lag träder i
kraft den 1 juli 1996. kraft den 1 juli 1996.
Den äldre lydelsen av 1 §
gäller dock fortfarande i
fråga om gärningar som
begåtts före
ikraftträdandet.

203

2 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebrottslagen (1971:69)
dels att 6, 9 och 11 §§ skall upphöra att gälla,
dels att 2-5, 7, 8, 10, 12-14 och 14 c §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

2 §12

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
s k a t-
t e b e d r ä g e r i 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 föranleder att
skatt på grundval av
förenklad självdeklaration
inte påförs eller påförs honom
med för lågt belopp.

Den som uppsåtligen på
annat sätt än muntligen lämnar
oriktig uppgift till
myndighet eller underlåter

att till myndighet lämna
deklaration,
kontrolluppgift eller annan
föreskriven handling och
därigenom ger upphov till
fara för att skatt skall
undandras det allmänna eller
felaktigt tillgodoräknas
eller återbetalas till honom
själv eller annan döms för s k
a t t e b r o t t till
böter eller fängelse i högst
två år.

3 §

Om brott som avses i 2 § är Om brott som avses i 2 §
att anse som ringa, döms förär att anse som ringa, döms
s k a t - t e f ö r s e e l s för s k a t - t e f ö r s e
e till böter. e l s e till böter.

4 §

Om brott som avses i 2 § är Om brott som avses i 2 §
att anse som grovt, döms förär att anse som grovt, döms
g r o v t s k a t t e b e för g r o v t s k a t t e
d r ä g e - r i till fängelse, b r o t t till fängelse,
lägst sex månader och högst lägst sex månader och högst
sex år. sex år.

Vid bedömande huruvida Vid bedömande om brottet
brottet är grovt skall är grovt skall särskilt
särskilt beaktas, om det rörtbeaktas, om det rört mycket
mycket betydande belopp betydande belopp, om
eller eljest varit av gärningsmannen använt falska
synnerligen farlig art. eller osanna handlingar
eller vilseledande
bokföring eller om
förfarandet ingått som ett
led i en brottslighet som
utövats systematiskt eller
i större omfattning eller i
annat fall varit av
synnerligen farlig art.

5 §

Den som till ledning för Den som av grov
myndighets beslut i fråga om oaktsamhet på annat sätt än
skatt eller avgift av grov muntligen lämnar oriktig
oaktsamhet avger handling uppgift till myndighet och

med oriktig uppgift och därigenom ger upphov till därigenom föranleder fara förfara för att skatt eller avgift undandras det allmänna, påföres med för lågt belopp eller felaktigt eller tillgodoräknas med för tillgodoräknas eller högt belopp dömes, om återbetalas till honom själv gärningen rör betydande eller annan döms för v å r d belopp, för v å r d s l ö s s l ö s s k a t t e - u p p g i f t s k a t t e u p p g i f t till böter eller fängelse i till böter eller fängelse i högst två år. högst två år.

Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, skall inte dömas till ansvar enligt första stycket.

7 §

Den som uppsåtligen Den som på annat sätt än underlåter att till muntligen i annat fall än uppbördsmyndighet avge som avses i 2 § uppsåtligen föreskriven handling lämnar sådan oriktig uppgift avseende redovisning av till myndighet som rör skatt eller avgift, som förhållande som har innehållits för annan, eller betydelse för skyldigheten avger sådan handling med för honom eller annan att oriktig uppgift och betala skatt, döms för därigenom föranleder fara förs k a t t e r e d o v i s n i n g s - att innehållen skatt eller b r o t t till böter eller avgift med orätt belopp fängelse i högst sex månader. påföres den uppgiftsskyldige eller tillgodoräknas annan dömes för o r e d l i g u p p b ö r d s r e d o v i s - Detsamma gäller den som n i n g till fängelse i uppsåtligen på annat sätt än högst ett år. muntligen lämnar oriktig uppgift till någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att

betala skatt.

För

skatteredovisningsbrott skall även den dömas, som uppsåtligen underlåter att, till den som avses i första eller andra stycket, lämna där föreskriven uppgift, om uppgiften rör sådant förhållande som där anges. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften skall lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen självdeklaration.

Den som uppsåtligen underlåter att fullgöra föreskriven skyldighet att innehålla skatt eller inbetala skatt som innehållits för annan, döms också för skatteredovisningsbrott. I ringa fall skall inte dömas till ansvar enligt första-fjärde styckena.

8 §

Om brott som avses i 7 § är Den som av grov att anse som ringa dömes för oaktsamhet begår gärning som b r i s - t a n d e u p p b ö a v s e s i 7 § a n d r a - f j ä r d e r d s r e d o - stycket döms för v i s n i n g t i l l b ö t e r v å r d s l ö s s k a t t e eller fängelse i högst sex r e d o - v i s n i n g månader. till böter eller fängelse i högst sex månader. I ringa fall skall inte dömas till ansvar enligt första stycket.

10 §13

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

föreskrivs för vissa föreskrivs för vissa
uppgiftsskyldiga, och uppgiftsskyldiga och
därigenom allvarligt försvårardärigenom ger upphov till
myndighets fara för att myndighets
kontrollverksamhet vid kontrollverksamhet vid
beräkning eller uppbörd av beräkning eller uppbörd av
skatt eller avgift döms för f öskatt eller avgift
r s v å r a n d e a v s k allvarligt försvåras, döms för
a t t e k o n t r o l l f ö r s v å r a n d e a v
till böter eller fängelse i s k a t t e k o n t r o l
högst två år eller, om brottet l till böter eller fängelse
är grovt, till fängelse i i högst två år eller, om
lägst sex månader och högst brottet är grovt, till
fyra år. 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.

12 §

Ansvar enligt 2-9 § Den som frivilligt
inträder ej för den som vidtar åtgärd som leder till
frivilligt vidtager åtgärd att skatten kan påföras
som leder till att skatten eller tillgodoräknas med
eller avgiften kan påföras rätt belopp, döms inte till
eller tillgodoräknas med rättansvar enligt 2-5, 7 eller
belopp. 8 §. Vad som nu har sagts
tillämpas på motsvarande sätt
i fråga om återbetalning av
skatt.

Ansvar enligt 10 §
inträder inte för den som
frivilligt uppfyller skyl-
dighet som där avses.

13 §

Åtal för brott enligt 3 Åtal för brott enligt 3 §
eller 8 § får väckas endast omfår väckas endast om det är
det är påkallat av särskilda påkallat av särskilda skäl.
skäl.

14 §14

Utan hinder av 35 kap. 1 § Utan hinder av 35 kap. 1 §

brottsbalken får påföljd för brott enligt 3, 7, 8 eller brott enligt 3, 7 eller 8 §
9 § ådömas, om den misstänkte ådömas, om den misstänkte
häktats eller erhållit del avhäktats eller erhållit del
åtal för brottet inom fem år 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 § brottbalken
angivna tiderna räknas från
den dag då revisionen
beslutades.

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 § brottbalken 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 §15

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 genom besvär.
Besvärsinlagan 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.

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.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996. Äldre bestämmelser tillämpas dock fortfarande i fråga om gärningar som begåtts före ikraftträdandet.

204

3 Förslag till lag om ändring i brottsbalken (1962:700)

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

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

35 kap.

4 §16

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

för skatte- eller
taxeringsrevision, skall
tiden räknas från den dag då
revisionen beslutades.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996. Äldre bestämmelser tillämpas dock
fortfarande i fråga om gärningar som begåtts före ikraftträdandet.

205

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

Härigenom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)1
dels att 79-81 §§ skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 79 § skall utgå,
dels att 77 a och 77 b §§ skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 77 c §,
dels att det närmast före 83 § skall införas en ny rubrik som skall lyda
"Vite."

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

77 a §2

Har någon, i egenskap av företrädare för arbetsgivare som är juridisk person,
verkställt skatteavdrag men uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåtit att
betala det innehållna beloppet i tid och ordning som i 77 § sägs, är han till-
sammans 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 betal- Talan om att ålägga betal-
ningsskyldighet enligt för- ningsskyldighet enligt för-
sta stycket skall föras vid sta stycket skall föras vid
allmän domstol. Talan får allmän domstol. Talan får
inte väckas sedan arbets- inte väckas sedan arbets-
givarens betalnings- givarens betalnings-
skyldighet för skattebe- skyldighet för skattebe-
loppet har bortfallit loppet har bortfallit
enligt lagen (1982:188) om enligt lagen (1982:188) om
preskription av preskription av
skattefordringar m.m. Hos skattefordringar m.m.
den som har blivit ålagd
betalningsskyldighet får
indrivning ske i samma
ordning som gäller för rest-
förd skatt.

Den som har fullgjort betalningsskyldighet för skattebelopp eller

dröjsmålsavgift 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.

77 b §3

Har gift skattskyldig Har gift skattskyldig
icke i föreskriven tid och icke i föreskriven tid och
ordning inbetalat skatt som ordning inbetalat skatt
påförts på grund av sådan som påförts på grund av sådan
inkomst som avses i tredje inkomst som avses i tredje
stycket av anvisningarna stycket av anvisningarna
till 52 § kommunalskattela- till 52 § kommunalskattela-
gen (1928:370), är maken gen (1928:370), är maken
jämte den skattskyldige jämte den skattskyldige
betalningsskyldig för betalningsskyldig för
skattebeloppet. Beloppet får skattebeloppet.
uttagas hos maken i den
ordning som gäller för
indrivning av skatt som
påförts honom.

Makes ansvarighet enligt första stycket avser det belopp som utgör skillnaden
mellan den skattskyldige debiterad skatt på grund av inkomst och den skatt på
grund av inkomst som skulle ha påförts den skattskyldige om denne icke haft att
erlägga skatt för inkomst som avses i första stycket. Skatt, som har erlagts på
annat sätt än genom indrivning hos den skattskyldiges make, anses i första hand
avse annat än inkomst enligt första stycket. I fråga om betalning av skatt
enligt detta stycke äger bestämmelserna i 29 § första stycket motsvarande
tillämpning.

Beslut om makes betalningsskyldighet enligt första och andra styckena skall
fattas av skattemyndigheten.

77 c §

Hos den som har blivit
ålagd betalningsskyldighet
enligt 77 a eller 77 b § får
indrivning ske i samma
ordning som gäller för
skatt. Detsamma gäller i
fall då en bolagsman enligt
2 kap. 20 § lagen
(1980:1102) om handels-
bolag och enkla bolag
skall svara för ett
handelsbolags skuld enligt
denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Lagen omtryckt 1991:97.

Senaste lydelse av

lagens rubrik 1974:771

79 a § 1992:680

80 § 1992:680.

2Senaste lydelse 1992:624.

3Senaste lydelse 1992:624.

206

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 .

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

16 kap.

17 §

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 betal- Talan om att ålägga betal-
ningsskyldighet skall föras ningsskyldighet skall föras
vid allmän domstol. Talan får vid allmän domstol. Talan
inte väckas sedan den får inte väckas sedan den
skattskyldiges betalnings- skattskyldiges betalnings-
skyldighet för skatten har skyldighet för skatten har
fallit bort enligt lagen fallit bort enligt lagen

(1982:188) om preskription (1982:188) om preskription
av skattefordringar m.m. 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.

18 §

Hos den som är
betalningsskyldig enligt
17 § får indrivning ske i
samma ordning som gäller för
skatt. Detsamma gäller i
fall en bolagsman enligt 2
kap. 20 § lagen (1980:1102)
om handelsbolag och enkla
bolag skall svara för ett
handelsbolags skuld av-
seende skatt enligt denna
lag.

19 kap.

12 §1

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 §§.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Senaste lydelse 1994:498.

207

6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om
självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:325) om självdeklaration och
kontrolluppgifter

1 dels att 4 kap. 7-10 §§ skall upphöra att gälla,
2 dels att rubriken närmast före 4 kap. 7 § skall utgå.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Senaste lydelse av

4 kap. 7 § 1992:1310
4 kap. 8 § 1991:1903
4 kap. 9 § 1991:1904.

208

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1958:295) om sjömansskatt1 dels att 27- 28 §§ skall upphöra att gälla, dels att 17 § 1 mom., 26 § och rubriken närmast före 26 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

17 § 1 mom.2

Underlåter redare, som är skyldig verkställa avdrag för sjömansskatt, utan skäligen 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 § Bestämmelserna i 77 a §
uppbördslagen äger motsva- och 77 c § uppbördslagen
rande tillämpning i fråga om (1953:272) skall tillämpas
sjömansskatt. även i fråga om sjömans-
skatt.

Underlåter redare utan skäligen 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.

Straffbestämmelser Straff och vite
26 §3

Redare som i uppgift Vad som i
enligt 16 § uppsåtligen ellerskattebrottslagen
av grov oaktsamhet lämnar (1971:69) föreskrivs om
oriktigt meddelande, som skatt gäller även i fråga om
kan medföra för låg beskatt- avgift som avses i denna
ning av sjöman, dömes till lag.

böter.

Sjöman som uppsåtligen Avgift enligt denna lag
eller av grov oaktsamhet omfattas även av lagen

till myndighet eller redare (1971:1072) om förmånsbe-
lämnar oriktig uppgift om rättigade skattefordringar
förhållande, som har m.m.
betydelse för hans
skyldighet att erlagga
sjömansskatt, eller under-
låter att lämna föreskriven
uppgift av sådant slag, dömes
till böter.

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

Ansvar enligt första eller
andra stycket inträder ej,
om gärningen är belagd med
straff i skattebrottslagen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Lagen omtryckt 1970:933.

Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:777

27 § 1971:78

28 § 1985:108.

2Senaste lydelse 1971:814.

3Senaste lydelse 1971:78.

209

8 Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om
arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt1
dels 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. ,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 74 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

74 §

Skatt enligt denna lag
omfattas inte av förmånsrätt
enligt lagen (1971:1072)
om förmånsberättigade
skattefordringar m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:857
66 § 1971:77.

210

9 Förslag till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

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

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

20 kap.

2 §2

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 uppbörd 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 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-skattesedel gäller även som sådant skriftligt åberopande av F-skattesedeln 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-skattesedel är oriktig. Bestämmelser om påföljd för den som lämnar oriktig uppgift om innehav av F-skattesedel finns i 79 a § uppbördslagen (1953:272).

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 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-skattesedel gäller även som sådant skriftligt åberopande av F-skattesedeln 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-skattesedel är oriktig. Bestämmelser om påföljd för den som lämnar oriktig uppgift finns i skattebrottslagen (1971:69).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Lagen omtryckt 1982:120.

2Senaste lydelse 1992:682.

211

10 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen
(1970:624)

Härigenom föreskrivs i fråga om kupongskattelagen (1970:624)1
dels att 31 och 32 §§ skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 31 § skall utgå,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 25 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

25 §

Vid tillämpning av
skattebrottslagen
(1971:69) likställs Värde-
papperscentralen VPC AB
med myndighet i fråga om
uppgift enligt 7 § andra
stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:996

31 § 1985:111

32 § 1971:98.

212

11 Förslag till lag om ändring i bilskrotningslagen
(1975:343)

Härigenom föreskrivs 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) föreskrivs om
skatt gäller även i fråga om
avgift som avses i denna
lag.

Avgift enligt denna lag
omfattas även av lagen
(1971:1072) om förmånsbe-
rättigade skattefordringar
m.m. och lagen (1978:880)
om betalningssäkring för
skatter, tullar och
avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

213

12 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs i fråga om fastighetstaxeringslagen¹ (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.
23 §2

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 myn-
dighet.

26 kap.
3 §3

Bestämmelserna i 18 kap. Bestämmelserna i 18 kap.
2-9, 12-14, 16, 22-40 §§ samt 2-9, 12-14, 16 och 22-40 §§
41 § första och andra skall, om inte annat är

styckena skall, om inte föreskrivet i detta annat är föreskrivet i detta kapitel, gälla vid särskild kapitel, gälla vid särskild fastighetstaxering. I fastighetstaxering. I föreläggande att lämna föreläggande att lämna fastighetsdeklaration fastighetsdeklaration skall vidare lämnas uppgift vidare lämnas uppgift om den om den grund på vilken föreläggandet läggandet 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 juli 1996.

1Senaste lydelse av 18 kap. 41 § 1993:1193.

2Senaste lydelse 1993:1193.

3Senaste lydelse 1993:1193

214

13 Förslag till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1981:691) om socialavgifter skall införas en ny paragraf, 5 kap. 5 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

5 kap.

5 §

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

Avgift enligt denna lag omfattas även av lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

215

14 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 § skall ha följande lydelse,
dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 5 kap. 17 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

5 kap.
17§1

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 betal- Talan om att ålägga betal-
ningsskyldighet enligt ningsskyldighet enligt
första stycket skall föras första stycket skall föras
vid allmän domstol. Talan får vid allmän domstol. Talan
inte väckas sedan den får inte väckas sedan den
skattskyldiges skattskyldiges betalnings-
betalningsskyldighet för skyldighet för
skattebeloppet har skattebeloppet har bort-
bortfallit enligt lagen fallit enligt lagen
(1982:188) om preskription (1982:188) om preskription
av skattefordringar m.m. av skattefordringar m.m.

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.

17 a §

Hos den som har blivit
ålagd betalningsskyldighet
enligt 17 § får indrivning
göras i samma ordning som
gäller för skatt. Detsamma
gäller i fall då en
bolagsman enligt 2 kap. 20 §

lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag skall svara för ett handelsbolags skuld avseende skatt enligt denna lag.

216

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse 1990:1320.

217

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare 1 dels att 15 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 15 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

15 §2

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. 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.

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.

15 a §

Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet enligt 15 § får indrivning ske i den ordning som enligt 28 a § gäller för indrivning av arbetsgivaravgifter. Detsamma gäller i fall då en bolagsman enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag skall svara för ett handelsbolags skuld avseende arbetsgivaravgifter samt den ränta och dröjsmålsavgift som belöper på dessa.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1Lagen omtryckt 1991:98.

2Senaste lydelse 1993:908.

218

16 Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)

Härigenom föreskrivs att 83 § och rubriken närmast före 83 § i fordonsskattelagen (1988:327)¹ skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1996.

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1992:1440
83 § 1992:1440.

219

17 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

fordon1 skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

14 §2

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).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1992:1442.

2 Senaste lydelse 1992:1442.

220

18 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Den tillämpas dock inte i ärenden om förhandsbesked.

Med skatter, tullar och Med skatter, tullar och avgifter avses i denna lag avgifter avses i denna lag detsamma som i 2 § första detsamma som i lagen om stycket 1-4 lagen om betal- betalningssäkring för

ningssäkring för skatter, skatter, tullar och tullar och avgifter. Med avgifter. Med skattskyldig skattskyldig avses den vars avses den vars skyldighet skyldighet att betala att betala skatt, tull skatt, tull eller avgift eller avgift har varit har varit föremål för prövning, föremål för prövning, liksom liksom den som är ägare till den som är ägare till fastighet eller som enligt fastighet eller som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxe- 1 kap. 5 § ringslagen (1979:1152) fastighetstaxeringslagen skall anses som ägare. (1979:1152) skall anses som ägare.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

221

19 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) föreskrivs om
skatt gäller även i fråga om
avgift som avses i denna
lag.
Avgift enligt denna lag
omfattas även av lagen
(1971:1072) om förmånsbe-
rättigade skattefordringar
m.m. och lagen (1978:880)
om betalningssäkring för
skatter, tullar och
avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

222

20 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 förvärvsinkomster¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

3 §2

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 nämnda lag:

1. kommunalskattelagen (1928:370),
2. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,

-
3. skattebrottslagen (1971:69), 3. lagen (1971:1072) om
 4. lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
 4. lagen (1979:611) om
 5. lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.
- upphovsmannakonto.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1991:668.

2 Senaste lydelse 1994:1924.

223

21 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Härigenom föreskrivs att i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. skall införas en ny paragraf, 15 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

15 §

Skatt enligt denna lag omfattas inte av förmånsrätt enligt lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. Skatten kan inte heller bli föremål för betalningssäkring enligt lagen (1978:880) om betal-

ningssäkring för skatter,
tullar och avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

224

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

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

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

21 §1

I fråga om särskild in- I fråga om särskild in-
komstskatt gäller i komstskatt gäller i
tillämpliga delar vad som tillämpliga delar vad som
sägs om överflyttning av sägs om överflyttning av
beslutsbehörighet i 2 a §, ombeslutsbehörighet i 2 a §,
anstånd med inbetalning av om anstånd med inbetalning
skatt i 49 och 51 §§, om av skatt i 49 och 51 §§, om
dröjsmålsavgift i 58 §, om dröjsmålsavgift i 58 §, om
indrivning i 59 §, om ansvar indrivning i 59 §, om
för skatt som påförts en ansvar för skatt som påförts
avliden eller ett dödsbo i en avliden eller ett dödsbo
61 §, om central tillsyn i 61 §, om central tillsyn
m.m. i 72 §, om rätt att ta m.m. i 72 §, om rätt att ta
del av preliminär själv- del av preliminär själv-
deklaration m.m. i 73 §, om deklaration m.m. i 73 §, om
arbetsgivares ansvarighet arbetsgivares ansvarighet
för arbetstagares skatt, för arbetstagares skatt,
m.m. i 77, 77 a och 78 §§, omm.m. i 77, 77 a, 77 c och
straffbestämmelser m.m. i 78 §§, om vite i 83 §, om
79-81 och 83 §§, om omprövningomprövning m.m. i 84-94 §§,
m.m. i 84-94 §§, om beslut omom beslut om särskilda
särskilda debiteringsåtgärderdebiteringsåtgärder i 95 §
i 95 § samt om överklagande samt om överklagande m.m. i
m.m. i 96-103 §§ uppbördslagen96-103 §§ uppbördslagen
(1953:272). Beslut om an- (1953:272). Beslut om
stånd som avses i 49 § den anstånd som avses i 49 § den
lagen meddelas av beskatt- lagen meddelas av
ningsmyndigheten enligt beskattningsmyndigheten
denna lag. Beslut om anstånd enligt denna lag. Beslut
skall skyndsamt meddelas om anstånd skall skyndsamt
den skattskyldige utan meddelas den skattskyldige
kostnad för denne. utan kostnad för denne.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse 1993:917.

225

23 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 §1

I fråga om särskild in- I fråga om särskild in-
komstskatt gäller i komstskatt gäller i
tillämpliga delar vad som tillämpliga delar vad som
sägs om anstånd med in- sägs om anstånd med in-
betalning av skatt i 49 och betalning av skatt i 49
51 §§, om uppbörd i 52 §, om och 51 §§, om uppbörd i 52 §,
dröjsmålsavgift i 58 §, om in-om dröjsmålsavgift i 58 §, om
drivning i 59 §, om ansvar indrivning i 59 §, om
för skatt som påförts avlidenansvar för skatt som påförts
eller dödsbo i 61 §, om rätt avliden eller dödsbo i 61 §,
att taga del av preliminär om rätt att taga del av
självdeklaration m. m. i 73 preliminär självdeklaration
§, om arbetsgivares m. m. i 73 §, om
ansvarighet för ar- arbetsgivares ansvarighet
betstagares skatt, m.m. i för arbetstagares skatt,
77, 77 a och 78 §§, om m.m. i 77, 77 a, 77 c och
straffbestämmelser m.m. i 78 §§, om vite i 83 §, om om-
79, 80, 81 och 83 §§, om prövning m. m. i 84-94 §§, om
omprövning m. m. i 84-94 §§, beslut om särskilda debite-
om beslut om särskilda debi- ringsåtgärder i 95 § samt om
teringsåtgärder i 95 § samt omöverklagande m. m. i 97,
överklagande m. m. i 97, 99 99, 101 och 103 §§ upp-
och 103 §§ uppbördslagen bördslagen (1953:272). Vad
(1953:272). Vad som där sägs som där sägs om arbetsgivare
om arbetsgivare skall då skall då gälla den som är
gälla den som är redovis- redovisningsskyldig enligt
ningsskyldig enligt 14 § 14 § denna lag och vad som
denna lag och vad som där där sägs om skattemyndighet
sägs om skattemyndighet skall gälla Skattemyndig-
skall gälla Skattemyn- heten i Kopparbergs län.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse 1994:1883.

226

24 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:72) om
koncessionsavgift på televisionens område

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1992:72) om koncessionsavgift på
televisionens område skall införas en ny paragraf, 13 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

13 a §
Avgift enligt denna lag
omfattas av lagen
(1971:1072) om förmånsbe-
rättigade skattefordringar
m.m. och lagen (1978:880)
om betalningssäkring för
skatter, tullar och
avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

227

25 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:672) om skattereduktion 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 juli 1996.

228

26 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 energiskatt¹ skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1996.

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1994:1782.

229

27 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter skall införas en ny paragraf, 8 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

8 §
Vad som i
skattebrottslagen
(1971:69) föreskrivs om
skatt gäller även i fråga om
avgift som avses i denna
lag.
Avgift enligt denna lag
omfattas även av lagen
(1971:1072) om förmånsbe-
rättigade skattefordringar
m.m. och lagen (1978:880)
om betalningssäkring för
skatter, tullar och
avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

230

28 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 §1

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.,
3. lagen (1979:611) om
5. lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.
upphovsmannakonto.

5 §

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

Avgift enligt denna lag omfattas även av lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

1 Senaste lydelse 1994:1920.

231

29 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1670) om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. i paragrafens lydelse enligt lagen (1995:1670) om ändring i nämnda lag samt ikraftträdandebestämmelsen till lagen (1995:1670) om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

1 §

Förmånsrätt enligt 11 § för-dröjsmålsavgift och liknande månsrättslagen (1970:979) avgift som utgår vid försum-följer med fordran på melse att redovisa eller

1. skatt och avgift, som betala fordringar och ej anges i 1 § första stycket heller skatte- eller uppbördslagen (1953:272), avgiftstillägg och samt skatt enligt lagen förseningsavgift.

(1908:128) om bevilnings-avgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen

(1958:295) om sjömansskatt, kupongskattelagen

(1970:624), lagen

(1986:219) om tillfällig vinstskatt, lagen

(1983:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, lagen (1990:661) om

avkastningsskatt på pensionsmedel, lagen

(1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen

(1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,

2. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),

3. skatt eller avgift enligt 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,

lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljep-

produkter och kol,
bilskrotningslagen
(1975:343), lagen
(1977:306) om dryckesskatt,
lagen (1978:69) om försälj-
ningsskatt på motorfordon,
lagen (1978:144) om skatt på
vissa resor, lagen
(1982:691) om skatt på vissa
kassettband, lagen
(1982:1200) om skatt på
videobandspelare, lagen
(1982:1201) om skatt på viss
elektrisk kraft, lagen
(1983:1053) om skatt på
omsättning av vissa värde-
papper, lagen (1983:1104)
om särskild skatt för
elektrisk kraft från
kärnkraftverk, lagen
(1984:351) om totalisa-
torskatt, lagen (1984:355)
om skatt på vissa dryckesför-
packningar, lagen
(1984:404) om stämpelskatt
vid inskriv-
ningsmyndigheter, lagen
(1984:405) om stämpelskatt på
aktier, lagen (1984:409) om
skatt på gödselmedel, lagen
(1984:410) om skatt på be-
kämpningsmedel, lagen
(1984:852) om lagerskatt på
viss bensin, lagen
(1988:1567) om miljöskatt på
inrikes flygtrafik, lagen
(1990:582) om koldioxid-
skatt, lagen (1990:587) om
svavelskatt, lagen
(1990:613) om miljöavgift på
utsläpp av kväveoxider vid
energiproduktion, lagen
(1990:662) om skatt på vissa
premiebetalningar, lagen
(1990:1087) om lagerskatt på
vissa oljeprodukter, lagen
(1990:1427) om särskild
premieskatt för
grupplivförsäkring, m.m.,
lagen (1991:1482) om lotte-

riskatt, lagen (1991:1483)
om skatt på vinstsparande
m.m., lagen (1992:1479) om
lagerskatt på vissa bensin,
lagen (1992:1438) om die-
seloljeskatt och användning
av vissa oljeprodukter,
lagen (1992:1439) om lager-
skatt på dieselolja, lagen
(1994:1563) om tobaksskatt,
lagen (1994:1564) om
alkoholskatt, lagen
(1994:1776) om skatt på
energi, lagen (1995:1667)
om skatt på naturgrus,
4. skatt enligt
vägtrafikskattelagen
(1973:601), lagen
(1976:339) om saluvagns-
skatt, fordonsskattelagen
(1988:327), lagen
(1988:328) om fordonsskatt
på utländska fordon,
5. tull, särskild avgift
enligt 39 § tullagen
(1973:670) och avgift
enligt lagen (1968:361) om
avgift vid införsel av vissa
bakverk,
6. avgift enligt lagen
(1967:340) om prisreglering
på jordbrukets område, lagen
(1974:226) om prisreglering
på fiskets område, lagen
(1990:615) om avgifter på
vissa jordbruksprodukter
m.m., lagen (1990:616) om
införande av lagen
(1990:615) om avgifter på
vissa jordbruksprodukter
m.m. och lagen (1994:1704)
om lageravgift på vissa
jordbruksprodukter,
7. avgift som uppbärs med
tillämpning av lagen
(1984:668) om uppbörd av
socialavgifter från
arbetsgivare,
8. avgift enligt lagen
(1992:72) om koncessionsav-

vändas i fråga om fordran på vändas i fråga om fordran på
1. skatt, tull eller 1. skatt och tull samt,
avgift som avses i 1 § förstaom så särskilt föreskrivs,
stycket lagen (1971:1072) annan avgift till det
om förmånsberättigade allmänna som inte betecknas
skattefordringar m.m., som skatt,
2. skatt enligt lagen 2. skatte- eller
(1941:416) om arvsskatt och avgiftstillägg, ränta,
gåvoskatt, dröjningsavgift, försenings-
avgift eller liknande
avgift om den fordran som
tillägget, räntan eller av-
giften avser får
betalningssäkras.

3. skatte- eller
avgiftstillägg eller
förseningsavgift,
4. ränta eller avgift som
utgår i samband med uppbörd
eller indrivning av fordran
enligt 1, 2 eller 3,
5. skatte- eller
avgiftsbelopp jämte
dröjningsavgift eller ränta
som företrädare för juridisk
person är skyldig att betala
enligt 77 a § uppbördslagen
(1953:272), 17 § 1 mom.
lagen (1958:295) om sjö-
mansskatt, 5 kap. 17 § lagen
(1984:151) om punktskatter
och prisregleringsavgifter,
15 § lagen (1984:668) om
uppbörd av socialavgifter Betalningssäkring får an-
från arbetsgivare eller 16 vändas också
kap. 17 § mervärdeskattelagen 1. om annan än den skatt-
(1994:200). eller avgiftsskyldige är
Betalningssäkring får an- betalningsskyldig för
vändas också i fråga om sådanbelopp som avses i första
fordran på utländsk skatt, stycket,
tull eller avgift, för 2. för sådan fordran på ut-
vilken säkerställande av ländsk skatt, tull eller
betalning får ske här i riketavgift, för vilken
enligt överenskommelse säkerställande av betalning
mellan Sverige och främmande får ske här i landet enligt
stat. överenskommelse mellan
Sverige och främmande stat.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

I fråga om skatt eller avgift som belöper på tid före ikraftträdandet gäller äldre föreskrifter.

1 Senaste lydelse 1994:1986.

234

31 Förslag till lag om ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

1 §1

Avräkning enligt denna lag skall göras från belopp som återbetalas eller annars utbetalas på grund av bestämmelse i

1. uppbördslagen (1953:272),

2. lagen (1958:295) om sjömansskatt,

3. mervärdesskattelagen

(1994:200) med undantag av

10 kap. 6 och 7 §§,

4. tullagen (1973:670),

tullförordningen (1973:979),

lagen (1973:981) om frihet

från införselavgift, tullagen

(1987:1065), lagen

(1987:1069) om tullfrihet

m.m. eller lagen

(1987:1066) om frihet från

skatt eller avgift vid

införsel,

5. lagen (1982:1006) om

avdrags- och

uppgiftsskyldighet beträffande

vissa uppdragsersättningar,

6. lagen (1959:552) om

uppbörd av vissa avgifter

enligt lagen (1981:691) om

socialavgifter eller lagen

(1984:668) om uppbörd av

socialavgifter från

arbetsgivare,

7. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller författning som anges i 1 kap. 1 § första stycket samma lag, i de fall då utbetalningen ankommer på Skattemyndigheten i Kopparbergs län,

8. lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt,

9. lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller

10. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Vad som sagts i första stycket 7 gäller inte utbetalning enligt 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi och 13 § lagen (1978:69) om försäljnings-skatt på motorfordon.

3. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller författning som anges i 1 kap. 1 § första stycket samma lag, i de fall då utbetalningen ankommer på Skattemyndigheten i Kopparbergs län,

4. lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,

5. lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,

6. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,

7. mervärdesskattelagen

(1994:200) med undantag av
10 kap. 6 och 7 §§.

8. tullagen (1994:1550)
och lagen (1994:1551) om
tullfrihet m.m.

Vad som sagts i första
stycket 3 gäller inte
utbetalning enligt 9 kap. 1 §
lagen (1994:1776) om skatt
på energi och 13 § lagen
(1978:69) om försäljnings-
skatt på motorfordon.

Avräkning skall också göras vid återbetalning av belopp som tagits ut som
förrättningskostnad vid indrivning av en sådan fordran som avses i 2 § första
meningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996. Äldre föreskrifter gäller fortfarande
i fråga om avräkning vid återbetalning eller annan utbetalning av skatter och
avgifter enligt

1. lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om
socialavgifter,
2. tullagen (1973:670),
3. tullförordningen (1973:979),
4. lagen (1973:981), om tullfrihet m.m.,
5. lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt och koldioxidskatt,
6. lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa
uppdragsersättningar,
7. tullagen (1987:1065),
8. lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. och
9. lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel.

1 Senaste lydelse 1994:1780.

235

Lagrådet

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1996-02-23

Närvarande: justitierådet Staffan Magnusson, f.d. presidenten i
Försäkringsöverdomstolen Leif Ekberg, regeringsrådet Leif Lindstam.

Enligt en lagrådsremiss den 8 februari 1996 (Finansdepartementet) har rege-
ringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till ändringar i skat-
tebrottslagen (1971:69) m.fl. lagar.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorerna Christer
Alexandersson och Stefan Holgersson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen

2 §

I 2 § i det remitterade förslaget har tagits in den centrala bestämmelsen om uppsåtligt skatteundandragande. Brottet, som erhållit beteckningen skattebrott, har konstruerats som ett farebrott. Detta utgör en ändring i förhållande till den hittillsvarande ordningen med ett effektrekvisit.

Lagrådet har inte någon anledning att motsätta sig den föreslagna konstruktionen av skattebrottet. Det är att märka att, enligt vad som framhålls i remissprotokollet, farerekvisitet skall ges en tämligen vidsträckt innebörd. Fara för skatteundandragande skall sålunda kunna anses föreligga i fler situationer än enligt det utredningsförslag som har legat till grund för lagrådsremissen. Som exempel på situationer där fara för skatteundandragande normalt inte kan anses föreligga har i remissprotokollet nämnts fall där en oriktig uppgift eller underlåtenhet som avser inkomster eller avdrag omfattas av en obligatorisk kontrolluppgiftsskyldighet, dvs. en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande. Fara för skatteundandragande skall i normalfallet inte heller anses uppstå när det är fråga om oriktiga uppgifter som kan kontrolleras mot uppgifter i skatterregistret.

Det föreslagna skattebrottet i 2 § omfattar såväl lämnande av oriktiga uppgifter som underlåtenhet att lämna en uppgift. Förutom att det skall ha uppstått fara för skatteundandragande krävs också uppsåt hos personen i fråga. Enligt remissprotokollet skall uppsåtet täcka samtliga objektiva brottsförutsättningar, dvs. lämnandet av en uppgift respektive underlåtenheten att lämna en uppgift, den lämnade uppgiftens oriktighet samt själva skatteundandragandet. För att det klart skall framgå av lagtexten att kravet på uppsåt gäller även faran för skatteundandragande kan det enligt Lagrådets mening övervägas att sätta in ordet "uppsåtligen" framför orden "ger upphov till fara".

Det förtjänar påpekas att, även om faran för skatteundandragande skall vara täckt av uppsåt, det inte torde krävas att gärningsmannen har en exakt uppfattning om storleken av det belopp som riskerar att undandras. Inte heller torde gärningsmannen behöva ha fullt klart för sig vilka skatter eller avgifter som kan påverkas av hans handlande (jfr. prop. 1971:10 s. 231 och 250, Thornstedt m.fl., Skattebrott och skattetillägg, 6 uppl. s. 41 f, och Strahl, Allmän straffrätt i vad angår brotten s. 144 ff).

I den föreslagna lydelsen av 2 § talas om att en "oriktig uppgift" har lämnats "på annat sätt än muntligen". Denna formulering ersätter det nuvarande kravet på att en "handling med oriktig uppgift" har avgetts. På motsvarande sätt bör, när det i paragrafen talas om underlåtenhet, ordet "uppgift" användas i stället för "handling".

4 §

I 4 § har tagits in bestämmelser om grovt skattebrott. Enligt andra stycket skall, vid bedömandet av om ett skattebrott är grovt, särskilt beaktas bl.a. om gärningsmannen har använt falska eller osanna handlingar. Att användningen av "osanna" handlingar uttryckligen nämns utgör en avvikelse från utredningsbetänkandet. Det innebär också en skillnad gentemot bestämmelserna om grovt bedrägeri i 9 kap. 3 § brottsbalken, där det bara talas om "falsk" handling. Enligt Lagrådets mening kan det ifrågasättas, om man i den nu diskuterade paragrafen bör tala om osanna handlingar. Den föreslagna lagtexten

kan läsas så, att varje användning av en osann handling, t ex. inlämnandet av en oriktig självdeklaration, kan kvalificera ett skattebrott som grovt, något som uppenbarligen inte är meningen. Lagrådet förordar därför att "osanna" handlingar får utgå ur uppräknningen i andra stycket. Fall då någon begagnar sig av osanna handlingar, t.ex. oriktiga fakturor, på ett sätt som gör att gärningen vid en helhetsbedömning bör bedömas som grov, kan hänföras under 4 §, även om inte osanna handlingar nämns särskilt i lagtexten.

5 §

I 5 § behandlas fall då någon av grov oaktsamhet lämnar en oriktig uppgift och därigenom ger upphov till fara för skatteundandragande. Enligt remissförslaget är straffmaximum för oaktsamhetsbrottet detsamma som för uppsåtliga skattebrott enligt 2 §, dvs. fängelse i högst två år. Detta motsvarar visserligen vad som i dag gäller beträffande fall av vårdslös skatteuppgift. Med hänsyn bl.a. till att 5 § omfattar även fall som hittills har rubricerats som vårdslös uppbördsredovisning (9 § i skattebrottslagens nuvarande lydelse) kan det emellertid ifrågasättas om inte straffmaximum bör sänkas till den nivå som har föreslagits i utredningsbetänkandet, fängelse ett år.

6 och 7 §§

Enligt förslaget skall försök till skattebrott inte vara kriminaliserat och som följd härav 6 § skattebrottslagen upphöra att gälla. Anledningen är att utrymmet för försök till skattebrott anses bli synnerligen begränsat i och med att skattebrottet omkonstrueras till ett farebrott. Flertalet av de gärningar som i dag är att bedöma som försök blir därför med den nya konstruktionen att betrakta som fullbordade brott. Lagrådet delar denna uppfattning och har inte något att erinra mot förslaget.

I 7 § föreskrivs om straff för uppsåtliga skatteredovisningsbrott. Därmed avses enligt första och andra styckena lämnande av oriktiga uppgifter i andra fall än som avses i 2 § och enligt tredje stycket underlåtenhet att lämna viss uppgift. Som skatteredovisningsbrott anses enligt fjärde stycket även uppsåtlig underlåtenhet att fullgöra föreskriven skyldighet att innehålla skatt eller att inbetala skatt som innehållits för annan. Dessa senare gärningar skiljer sig från övriga gärningar som behandlas i 7 § och kan därför enligt Lagrådets mening med fördel tas in i en särskild paragraf, lämpligen 6 § som i remissförslaget föreslås upphävd. Lagrådet föreslår att dessa brott betecknas skattebetalningsbrott.

De brott som enligt vad Lagrådet förordat skall kallas skattebetalningsbrott motsvarar de nuvarande uppsåtliga brotten i 80 och 81 §§ uppbördslagen (1953:272), medan oaktsamhetsbrotten enligt sist nämnda paragrafer behandlas i 8 § i remissens lagförslag. Om de uppsåtliga brotten flyttas till 6 § bör även oaktsamhetsbrotten flyttas dit.

Lagrrådet konstaterar att den föreslagna straffskalan för skatteredovisningsbrott har fängelse i sex månader som straffmaximum, vilket innebär att nuvarande straffmaximum för brott enligt 81 § uppbördslagen (underlåtenhet att inbetala skatt som innehållits för annan) sänks från fängelse i ett år. Å andra sidan införs fängelse i straffskalan för brott enligt 80 § (underlåtenhet att verkställa skatteavdrag). Enligt Lagrådets mening kan det ifrågasättas om man inte bör behålla möjligheten att döma till fängelse i upp till ett år för de brott som idag regleras i 81 § uppbördslagen. I enkelhetens intresse kan i så

fall föreskrivas att straffskalan är böter eller fängelse i högst ett år för samtliga de brott som enligt vad Lagrådet tidigare förordat skall flyttas till 6 § skattebrottslagen.

I såväl gällande bestämmelser i uppbördslagen som i femte stycket i den föreslagna 7 § föreskrivs att i ringa fall inte skall dömas till ansvar. I fråga om skattebetalningsbrotten bör en bestämmelse härom tas in i 6 §.

Lagrådet förordar att 6 § ges följande lydelse:

"Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra föreskriven skyldighet att innehålla skatt eller inbetala skatt som innehållits för annan, döms för s k a t t e b e t a l n i n g s b r o t t till böter eller fängelse i högst ett år.

I ringa fall skall inte dömas till ansvar enligt första stycket."

Vad som återstår av den föreslagna 7 § kan, efter vissa redaktionella ändringar, lämpligen ges följande utformning:

"Den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift till

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

2. någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

döms för s k a t t e r e d o v i s n i n g s b r o t t till böter eller fängelse i högst sex månader.

Detsamma gäller den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften skall lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen självdeklaration.

I ringa fall skall inte dömas till ansvar enligt första eller andra stycket."

8 §

I paragrafen bör som en följd av den av Lagrådet förordade ändringen av 7 § hänvisning göras till 7 § första stycket 2 eller andra stycket.

12 §

Vad Lagrådet förordat beträffande 6 och 7 §§ föranleder en följdändring i 12 §.

Paragrafen kan lämpligen ges följande lydelse:

"Den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2-8 §.

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

14 §

Vad Lagrådet förordat beträffande 6 och 7 §§ leder till att förlängningen av preskriptionstiden skall omfatta brott enligt 3 eller 6-8 §.

14 a

Som en följd av att försök till skattebrott inte straffbeläggs måste en justering göras i första stycket första meningen 14 a § på så sätt att orden "och för försök till sådant brott" utgår. Meningen bör lyda: "För brott enligt 2 eller 4 § får rätten på ansökan av åklagaren besluta om förlängning av den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken."

Förslaget till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

I den föreslagna utformningen av 1 § andra stycket lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., anges att med "skatter, tullar och avgifter avses i denna lag detsamma som i lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter". I det förslag till lag om ändring i lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter som ingår i lagrådsremissen ändras 2 § i den lagen så att där, såvitt nu är av intresse, anges endast att betalningssäkring får användas i fråga om fordran på "skatt och tull samt, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt". Eftersom betalningssäkringslagen alltså inte anger vad som avses med skatt och tull framstår hänvisningen dit som innehållslös, såvitt gäller skatter och tullar. I den delen bör alltså hänvisningen utgå. Däremot bör hänvisningen behållas när det gäller avgifter. Efter även en redaktionell ändring förordar Lagrådet att första meningen i paragrafens andra stycke utformas på följande sätt:

"Med avgifter avses i denna lag sådana avgifter som omfattas av lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter."

Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:40) om tillfällig kompensation för viss energiskatt

I 6 §, som i remissen föreslås upphävd, föreskrivs om straff för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift och därigenom föranleder att kompensation felaktigt medges. Tanken bakom förslaget om att upphäva paragrafen är att brottsbeskrivningen skall täckas av den generella bestämmelsen i 2 § skattebrottslagen. Enligt Lagrådets mening är det tveksamt om det där använda uttrycket "att skatt skall undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas" täcker den aktuella kompensationen. Lagen om tillfällig kompensation för viss energiskatt är numera av begränsat intresse, eftersom ansökan om kompensation enligt lagen skulle göras före utgången av september 1995. Några principiella eller praktiska hinder mot att låta lagens straffbestämmelse gälla även i fortsättningen synes inte finnas. Lagrådet förordar därför att lagförslaget utgår.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den den 7 mars 1996

Närvarande: statsrådet Hjelm-Wallén, ordförande, och statsråden Hellström, Peterson, Thalén, Freivalds, Persson, Tham, Blomberg, Hedborg, Andersson, Winberg, Uusmann, Nygren, Ulvskog, Lindh, Johansson

Föredragande: statsrådet Persson

Regeringen beslutar propositionen 1995/96:170 Översyn av skattebrotts-lagen.

ENDNOTES

1. Senaste lydelse 1994:504.
2. Senaste lydelse 1982:152.
3. Senaste lydelse 1985:105.
4. Senaste lydelse 1985:105.
5. Senaste lydelse 1985:105.
6. Senaste lydelse 1994:1499.
7. Senaste lydelse 1994:1787.
8. Senaste lydelse 1994:504.
9. Senaste lydelse 1982:152.
10. Senaste lydelse 1985:105.
11. Senaste lydelse 1985:105.
12. Senaste lydelse 1994:504.
13. Senaste lydelse 1982:152.
14. Senaste lydelse 1985:105.
15. Senaste lydelse 1985:105.
16. Senaste lydelse 1994:1499.